
Datum: 11.12.2008
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 4963/01
ECLI: ECLI:DE:FGK:2008:1211.15K4963.01.00

Tenor:

Die Klagen werden abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger zu 1. sowie der Kläger zu 2. jeweils zu 25 v.H., der Kläger zu 3. zu 10 v.H. und die Klägerin zu 4. zu 40 v.H., jedoch mit Ausnahme der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen, die nicht erstattungsfähig sind.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

1

Die Beteiligten streiten noch, nachdem andere Streitpunkte einvernehmlich erledigt werden konnten, über die Höhe eines durch Einbringung von Gesellschaftsanteilen in eine Kapitalgesellschaft entstandenen und auf die Kläger sowie die Beigeladenen anteilig entfallenden Veräußerungsgewinns.

2

Die Kläger und die Beigeladenen (bzw. in einigen Fällen deren Rechtsvorgänger) waren im Streitjahr 1993 Gesellschafter der "Gesellschaft des bürgerlichen Rechts der Gesellschafter der Firma Q" in H (im Folgenden: GbR). Zweck der zwischenzeitlich aufgelösten GbR war die Verwaltung von Beteiligungen, insbesondere der zu der Firmengruppe Q gehörenden Kapital- und Personengesellschaften. Die diversen Unternehmen der Gruppe waren auf dem ...sektor tätig und agierten ursprünglich unabhängig voneinander am Markt. Ab 1990 wurde die Firmengruppe in mehreren Schritten umstrukturiert. Soweit für den verbliebenden Streitpunkt im vorliegenden Verfahren von Bedeutung, ist folgende Abfolge zwischen den Beteiligten unstreitig:

3

Mit Vertrag vom 07.06.1991 legten die GbR-Gesellschafter ihre Kommanditanteile an der beteiligungsidentischen Q GmbH & Co KG in die GbR ein. In einem zweiten Schritt übertrug die GbR diese Kommanditanteile im Wege der Kapitalerhöhung gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen mit Wirkung zum 01.01.1991 auf die beteiligungsidentische Q GmbH. Bei diesem Einbringungsvorgang im Sinne des § 20 Umwandlungssteuergesetz i.d.F. für das Streitjahr (UmwStG) setzte die aufnehmende Q GmbH die eingebrachten Kommanditanteile zu Buchwerten an, so dass die von der GbR im Gegenzug erworbenen GmbH-Anteile an der Q GmbH steuerrechtlich als sog. einbringungsgeborene Anteile i.S.v. § 21 Abs. 1 S. 1 UmwStG zu qualifizieren waren.

Am 24. Juni 1993 hielt die GbR die Anteile der folgenden Gesellschaften:

5

1. 100 % der Geschäftsanteile der vorbezeichneten Q GmbH mit nominal 5.000.000,-- DM, 6
2. 87,90909 % der Geschäftsanteile der X GmbH (im Folgenden: X GmbH) mit nominal 4.835.000,-- DM,
3. 100 % der Geschäftsanteile der Y GmbH (im Folgenden: Y GmbH) mit nominal 3.500.000,-- DM und
4. 100 % der Geschäftsanteile der *Beteiligungsgesellschaft* Q mbH mit nominal 50.000,-- DM.

Durch notariellen Vertrag vom 24.06.1993 wurde das Stammkapital der letztgenannten GmbH, also der Beteiligungsgesellschaft Q mbH (im Folgenden: *Beteiligungs-GmbH*), von 50.000 DM um 4.950.000 DM auf 5.000.000 DM erhöht. Die Kapitalerhöhung wurde durch Sacheinlage der von der GbR gehaltenen Beteiligungen an den oben aufgeführten Gesellschaften zu 1. bis 3. vorgenommen. Die Einbringung dieser Beteiligungen der GbR in die *Beteiligungs-GmbH* sollte mit schuldrechtlicher Wirkung zum 01. Januar 1993 erfolgen. Die Einbringung erfolgte nach § 20 UmwStG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an der *Beteiligungs-GmbH*. Wegen der Einzelheiten zur rechtlichen Gestaltung des Einbringungsvorgangs wird auf den notariellen Vertrag vom 24.06.1993 mit Anlagen Bezug genommen (Band II der FG-Akten, Blatt 307 bis 394).

7

Teil dieser vertraglichen Vereinbarung ist die unter Abschnitt B (ab Seite 6) beurkundete außerordentliche Gesellschafterversammlung der *Beteiligungs-GmbH*. Demnach legte die GbR als alleinige Gesellschafterin der *Beteiligungs-GmbH* die neue Stammeinlage im Nennwert von 4.950.000,00 DM und den Wert der Beteiligungen der GbR an den 3 einzubringenden Gesellschaften wie folgt fest:

8

Der Wert der Beteiligung der GbR an der Q GmbH wurde mit 5.745.500,-- DM, der Wert der Beteiligung der GbR an der X GmbH wurde mit 7.164.500,-- DM und der Wert der Beteiligung der GbR an der Y GmbH wurde mit 8.305.000,-- DM festgelegt, so dass sich insgesamt ein Wert der Sacheinlage der GbR in Höhe von 21.215.000,-- DM ergab. Der den Ausgabebetrag der Stammeinlage in Höhe von 4.950.000,-- DM übersteigende Betrag in Höhe von 16.265.000,-- DM sollte in der *Beteiligungs-GmbH* als Kapitalrücklage gem. § 266 HGB verbucht werden.

9

Die betreffenden Wertansätze wurden nach dem Inhalt der notariellen Urkunde unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Verhältnisse gem. den Bilanzen per 31.12.1992 sowie des "Gutachtens über den Wert der Sacheinlage für die Kapitalerhöhung der Beteiligungsgesellschaft Q mbH" der C GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in H vom 14. Juni 1993 angesetzt, die dem Notarvertrag als Anlagen I bis IV beigelegt waren. Das letztgenannte Wertgutachten (im Folgenden: Gutachten), auf das wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird (Band II der FG-Akten, Blatt 369 bis 378), verhält sich unter I. zu dem

10

erteilten Auftrag und der Auftragsdurchführung. Hier heißt es auf Seite 3:

"Die Einbringung soll entsprechend § 20 UmwStG erfolgen, wobei das Wahlrecht ausgeübt 11 werden soll, die Beteiligungen zum Teilwert einzubringen. Durch die Einbringung soll das Kapital der Gesellschaft um 4.950.000 DM auf 5.000.000 DM erhöht werden. Der den Ausgabebetrag der Stammeinlage von 4.950.000 DM übersteigende Betrag der Sacheinlage soll als Kapitalrücklage verbucht werden. Die Gesellschaft hat uns beauftragt, über den Wert der oben unter 1. bis 3. beschriebenen Anteile – nachstehend Sacheinlage genannt – ein Gutachten zu erstellen, insbesondere zu prüfen, ob der Wert der Sacheinlage die dafür zu übernehmende Stammeinlage von 4.950.000 DM erreicht."

Auf Seite 5 des Gutachtens heißt es zudem unter dem Gliederungspunkt 12
"Bewertungsmethode":

"Wie oben angeführt, soll die Sacheinlage zum Teilwert eingebracht werden." 13

Im Folgenden wird dann ausgeführt, dass der Teilwert als der gemeine Wert nach den 14
Bilanzen insbesondere per 31.12.1992 und unter Ermittlung des nachhaltig erzielbaren Ertrages entsprechend Abschnitt 79 Vermögensteuerrichtlinien (VStR) festgestellt worden sei. Es ergeben sich die Sacheinlagewerte, die sodann in der not. Urkunde angesetzt wurden, für die Q GmbH also der Ansatz von 5.745.500 DM (Seiten 6 und 7 des Gutachtens, Blatt 374 und 375 der FG-Akten).

Unter Abschnitt C des Notarvertrags (Seite 9, Bl. 315 der FG-Akten) erklärte die GbR 15
daraufhin die Übernahme der erhöhten Stammeinlage der Beteiligungs-GmbH von 4.950.000 DM zu den Bedingungen des vorstehenden Kapitalerhöhungsbeschlusses.

In ihrer dem Beklagten mit den Steuererklärungen für das Streitjahr am 28.02.1995 16
eingereichten (Anschreiben siehe Kö-Akte) "Steuerbilanz per 31.12.1993" verfuhr die Beteiligungs-GmbH entsprechend den vertraglichen Vereinbarungen mit der GbR, ebenso in dem am 16. Mai 1995 beim Finanzamt vorgelegten vollständigen Jahresabschluss 1993 mit Erläuterungen. Sie setzte als Passivposten ein gezeichnetes Eigenkapital von 5.000.000 DM und eine Kapitalrücklage von 11.412.411,72 DM an, bei einem auf Finanzanlagen / Beteiligungen entfallenden Aktivposten von 22.975.000 DM. Davon entfielen lt. Erläuterungen zu den Bilanzpositionen (Bilanzbericht Seite 16) 7.505.500 DM auf die von der Beteiligungs-GmbH gehaltene Beteiligung an der Q GmbH. Dieser Wertansatz errechnet sich aus dem im Notarvertrag festgelegten Bilanzansatz von 5.745.500 DM für die eingebrachte Q GmbH zzgl. 1.760.000 DM für den Wert der G GmbH, die nach der Einbringung mit ihren Buchwerten per 01.01.1993 auf die Q GmbH verschmolzen worden war. In den Erläuterungen des Bilanzberichts sind die in 1993 vorgenommenen Umstrukturierungen unter Abschnitt II im Einzelnen dargelegt. In diesem Zusammenhang heißt es auf Seite 7, dass die von der GbR gehaltenen Anteile an den betreffenden drei Gesellschaften gegen Gewährung neuer Geschäftsanteile an der Berichtsfirma "zum Teilwert" eingebracht worden seien. Auf den Inhalt der Bilanzakte IV des Beklagten für die Beteiligungs-GmbH, dort Fach 1993 wird verwiesen.

Der Beklagte veranlagte die Beteiligungs-GmbH für das Streitjahr 1993 nach Maßgabe der 17
eingereichten Steuererklärungen und erließ unter dem 8.05.1995 entsprechende Bescheide zur Körperschaftsteuer und zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gem. § 47 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG). Die Veranlagungen ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 1 AO.

Bei der GbR wurde die Einlage der Q GmbH in die Beteiligungs-GmbH in der am 30.12.1994 abgegebenen Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 1993 nicht als steuerpflichtiger Veräußerungsvorgang gem. § 16 EStG i. V. m. §§ 20, 21 UmwStG behandelt, also kein gewerblicher Veräußerungsgewinn erklärt. Der daraufhin erklärungsgemäß für die GbR erlassene Feststellungsbescheid 1993 vom 23.08.1995 erging – wie die korrespondierenden Bescheide der Beteiligungs-GmbH – ebenfalls unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 1 AO.

Beginnend mit dem 21.04.1997 wurden sowohl die Beteiligungs-GmbH wie auch die GbR einer Außenprüfung durch das Finanzamt für Großbetriebsprüfung (im Folgenden: Groß-BP) unter anderem für das Streitjahr 1993 unterzogen. Bei der Prüfung der Beteiligungs-GmbH traf die Groß-BP hinsichtlich der Einbringung der Q GmbH-Anteile durch die GbR ausweislich des *geänderten* BP-Berichts vom 21.12.1998, hier insbesondere der Tz. 15 und der *geänderten* Anlagen 3, 4d sowie 5, worauf Bezug genommen wird (Auszug Bd. IV der FG-Akten, Bl. 816 – 824), die folgenden Feststellungen:

19

Die Beteiligungen seien ausweislich des Gutachtens zum Teilwert eingebracht worden. Die Bilanzansätze von Handels- und Steuerbilanz auf der Basis dieser Teilwerte seien dem Finanzamt am 28.02.1995 eingereicht worden. Dadurch sei das Wahlrecht im Sinne des § 20 UmwStG dahingehend ausgeübt worden, dass der Teilwert maßgeblich sein solle. Tatsächlich sei vorliegend jedoch der Teilwert mit einem zu geringen Ansatz erklärt worden, so dass diese fehlerhafte Wertermittlung durch die Groß-BP im Rahmen der allgemeinen Vorschriften zu berichtigen sei.

20

Fehlerhaft sei vorliegend die Wertermittlung der Beteiligungen nach dem sog. Stuttgarter Verfahren, weil dabei die Betriebsgrundstücke nur mit 280 % des jeweiligen Einheitswerts angesetzt würden. Die in den Grundstücken tatsächlich enthaltenen erheblichen stillen Reserven seien dadurch nur unzureichend berücksichtigt worden. Auf der Basis der dem Prüfer vorliegenden Gutachten speziell für die Grundstücke sei der Teilwert für die eingebrachten Anteile an der Q GmbH abweichend von der bisherigen Veranlagung mit 7.376.000,-- DM in Ansatz zu bringen.

21

Entsprechende Korrekturen wegen stiller Reserven in Betriebsgrundstücken nahm der Prüfer auch für die Wertansätze der Y- und der X-GmbH vor (geänderte Anlage 5, in FG-Akte Bd. IV, Bl. 824). Der Saldo der Änderungen auf S. 6 des BP-Berichts beläuft sich auf 5.431.500 DM (Bl. 821 oben). Dieser Betrag erhöhte die bisherige Kapitalrücklage der Beteiligungs-GmbH auf 20.771.000 DM (geänderte Anlage 3, Bl. 822), die der Prüfer in der geänderten Anlage 4d zu seinem Bericht als verwendbares Eigenkapital EK 04 auswies (Bl. 823).

22

Zu der Schlussbesprechung vom 21.01.1998 ist in dem Bericht unter Tz. 5 als Ergebnis festgehalten, dass die Prüfungsfeststellungen im Einzelnen besprochen worden seien. Keine Einigung sei unter anderem bei der Wertermittlung gem. Tz. 15 erzielt worden (Bl. 817). Im Folgenden vermerkt der BP-Bericht sodann jedoch, dass in 1998 bei der Berichtsfirma ein Beraterwechsel vorgenommen worden sei und bei einer weiteren Besprechung am 09.10.1998 sei in allen Punkten Einigung erzielt worden (FG-Akten IV, Bl. 818).

23

Der Beklagte folgte der Rechtsauffassung der Groß-BP und erließ für die Beteiligungs-GmbH nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Steuerbescheide, so einen Körperschaftsteuerbescheid 1993 vom 08.06.1999, in dem bei geänderter Verlusthöhe die Körperschaftsteuer unverändert mit 0 DM festgesetzt wurde (Kö-Akte des Beklagten VZ 1993 und Band III der FG-Akten, Blatt 645 / 646). Auch erging ein Bescheid mit gleichem Datum über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gem. § 47 Abs. 1 KStG zum

24

31.12.1993, in dem das verwendbare Eigenkapital EK 04 gegenüber dem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO) stehenden Vorgängerbescheid vom 18.12.1996 (Bl. 825 / 826) um 5.431.500 DM höher, nämlich mit 20.771.000 DM festgestellt wurde (Bl. 827 / 828).

Gegen diese Bescheide legte die Beteiligungs-GmbH keine Einsprüche ein. Die Bescheide sind bestandskräftig. 25

Bei der Prüfung der GbR stellte der Prüfer fest, dass es sich bei deren Beteiligung an der Q GmbH um sog. einbringungsgeborene Anteile handele, für die nach § 21 UmwStG bei dem Anteilstausch mit der Beteiligungs-GmbH ein nach § 16 EStG zu versteuernder Veräußerungsgewinn festzustellen sei. Da bei der aufnehmenden Beteiligungs-GmbH der Ansatz zum Teilwert erfolgt sei, der zutreffende Teilwert jedoch – wie bei der Beteiligungs-GmbH berechnet – 7.376.000 DM betrage, ergebe sich unter Berücksichtigung der von der Groß-BP ermittelten Anschaffungskosten für die Anteile in Höhe von 5.072.183,87 DM ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 2.303.816,13 DM. Dieser sei den GbR-Gesellschaftern nach ihrer Beteiligungsquote anteilig zuzurechnen. Wegen der Einzelheiten wird auf den *geänderten* BP-Bericht vom 21.12.1998 und hier insbesondere auf die Tz. 21 sowie die *geänderte* Anlage 4 Bezug genommen (u.a. in der Bp-Akte II für die GbR). 26

In der Folgezeit kam es zu intensiven Diskussionen der Bewertungsmethoden und der daraus folgenden Wertansätze zwischen den früheren Gesellschaftern der zwischenzeitlich aufgelösten GbR und der Finanzverwaltung unter Einschaltung der Oberfinanzdirektion. Im Zuge der dabei vorgenommenen Überprüfung wich der Beklagte mit Erörterungsschreiben vom 21.02.2000 (in der Bp-Akte II für die GbR) von den Werten lt. BP-Bericht insoweit ab, als der Teilwert der Q GmbH-Anteile auf 6.892.000 DM herabgesetzt, die Anschaffungskosten auf 5.256.604,87 DM erhöht und der daraus resultierende Veräußerungsgewinn der GbR nur noch mit 1.635.397 DM ermittelt wurde. 27

Aus der nachträglichen Erkenntnis eines ursprünglich zu hohen Teilwertansatzes für die eingebrachten GmbH-Anteile durch die BP zogen jedoch weder der Beklagte noch die Beteiligungs-GmbH irgendwelche Konsequenzen für die Besteuerung der Beteiligungs-GmbH in deren – im Übrigen auch bestandskräftigen – Steuerbescheiden für das Streitjahr. 28

Mit Datum vom 30.05.2000 erließ der Beklagte lediglich für die GbR einen entsprechenden gem. § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheid zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte 1993 und rechnete den vorbezeichneten, gegenüber dem BP-Bericht verminderten Veräußerungsgewinn den Feststellungsbeteiligten mit der Quote ihrer früheren Gesellschafterbeteiligung zu. 29

Gegen den Bescheid legten die Kläger zu 1. und der Kläger zu 2. Einsprüche ein. Nach Hinzuziehung der übrigen im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung an dem streitigen Veräußerungsgewinn Beteiligten wies der Beklagte die Einsprüche mit Einspruchsentscheidung vom 23.07.2001 als unbegründet zurück. 30

Hiergegen haben die Kläger zu 1. bis 4. jeweils ursprünglich selbständige Klagen erhoben, die der Senat mit Beschluss vom 25.11.2004 gemäß § 73 Abs. 2 FGO im vorliegenden Verfahren verbunden hat. Mit weiteren Beschlüssen vom 27.08. und 23.09.2008 hat der Senat die Feststellungsbeteiligten, die nicht Klage erhoben hatten, bzw. deren Rechtsnachfolger notwendig zum Verfahren beigeladen (§ 60 Abs. 3 FGO). 31

Zur Begründung ihrer Klagen tragen die Kläger zu 1. bis 3. im Wesentlichen Folgendes vor: Bei der Einbringung nach § 20 UmwStG gelte der Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, für den Einbringenden als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile. Nachdem in der dem Finanzamt eingereichten Bilanz der Beteiligungs-GmbH hiervon mit einem bestimmten bezifferten Wert Gebrauch gemacht worden sei, könne die BP und der Beklagte hiervon nicht mehr abweichen und einen höheren Wert ansetzen. Die Auffassung des Beklagten, dass – wenn der Teilwert angesetzt werden solle – eine Berichtigungsmöglichkeit gegeben sei, betreffe ausschließlich die Möglichkeit, auf Antrag des Steuerpflichtigen den Bilanzansatz zu ändern. Keinesfalls solle aber hier der Finanzverwaltung das Recht eingeräumt werden, abweichend von dem einmal gewählten handelsrechtlichen Ansatz ohne Zustimmung des Steuerpflichtigen eine Korrektur vorzunehmen. Der ständige Hinweis des Beklagten auf den in dem Gutachten zur handelsrechtlichen Einbringung verwendeten Teilwertbegriff könne nicht als Antrag der Beteiligungs-GmbH gewertet werden, von dem einmal gewählten Ansatz abzuweichen. Tatsächlich sei eine Einbringung zum Teilwert gar nicht gewollt gewesen. Aus dem Gutachten ergebe sich nichts Gegenteiliges. Dessen Zweck sei vielmehr gewesen, sicherzustellen, dass der Wert der Sacheinlage 4.950.000,-- DM übersteige und zu gewährleisten, dass der über dem Wert der Stammeinlage hinausgehende Betrag späteren Überprüfungen der Finanzverwaltung nach Teilwertgesichtspunkten standhalte. Es treffe zwar zu, dass Handelsbilanz und Steuerbilanz identische, in der Erläuterung zum Jahresabschluss mit "Teilwert" bezeichnete Ansätze für die Beteiligungen auswiesen. Allerdings sei der in der Erläuterung zur Bilanz verwendete Begriff "Teilwert" nicht angebracht gewesen. Das "Stuttgarter Verfahren" habe vorliegend angewendet werden dürfen, die Schätzwerte seien zumindest vertretbar gewesen, da ein erheblicher Bewertungsspielraum bestanden habe. Der höchstrichterlichen Rechtsprechung, so zuletzt noch dem BFH-Beschluss vom 19. Dezember 2007, könne entnommen werden, dass bei einem gesetzeswidrigen Wertansatz in der Bilanz der aufnehmenden Gesellschaft dort auch Wertkorrekturen vorzunehmen seien. Für den Einbringenden ändere sich nach Maßgabe der vorbehaltlosen Anschaffungskostenfiktion in § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG jedoch dadurch nichts. Hinzu komme noch, dass ein aufgrund der Betriebsprüfung mit dem dort für richtig gehaltenen Wertansatz geänderter Steuerbescheid für die GmbH überhaupt nicht ergangen sei. Und selbst wenn dies der Fall gewesen wäre, bleibe fraglich, ob ein rechtswidrig geänderter Steuerbescheid für die Beteiligungs-GmbH Auswirkungen auf den richtigen Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung betreffend die GbR hätte haben können. Die Kläger seien bei der Wertfindung der aufnehmenden Gesellschaft jedenfalls nicht beteiligt worden.

Nach Darstellung der Klägerin zu 4. sollte die Aktivierung bei der Beteiligungs-GmbH mit dem Teilwert erfolgen und dies sei auch zutreffend geschehen. Denn nach ihrer Ansicht konnte die Ermittlung des Teilwerts entgegen der Meinung der Groß-BP und des Beklagten durchaus nach dem sog. Stuttgarter Verfahren erfolgen, da bei der Schätzung des Teilwerts Substanz- und Ertragswert ermittelt und diese beiden Werte gewichtet werden müssten. Generell sei der Teilwert stärker durch den Ertragswert beeinflusst. Deshalb sei der ursprüngliche Wertansatz für die Anteile der Q GmbH in der Bilanz der Beteiligungs-GmbH nicht zu beanstanden gewesen. 33

Die Kläger zu 1. bis 3. beantragen jeweils ,

34

unter Änderung des Bescheids zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte 35
1993 vom 30. Mai 2000 und Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung den Veräußerungsgewinn auf 488.895,13 DM festzusetzen,

hilfsweise im Unterliegensfalle die Revision zuzulassen.	36
Die Klägerin zu 4. beantragt,	37
unter Änderung des Bescheids zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte 1993 vom 30. Mai 2000 und Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung den Veräußerungsgewinn auf 0,-- DM festzusetzen.	38
Die Beigeladenen haben keinen Sachantrag gestellt.	39
Der Beklagte beantragt,	40
die Klagen abzuweisen,	41
hilfsweise im Unterliegensfalle die Revision zuzulassen.	42
Der Beklagte ist der Ansicht, dass vorliegend die aufnehmende Beteiligungs-GmbH ihr Wahlrecht aufgrund der Bilanzerläuterung eindeutig zugunsten des Teilwerts ausgeübt habe. Der Höhe nach sei der Bilanzposten hierfür jedoch fehlerhaft und deshalb zu berichtigen gewesen. Denn eine Bewertung der Beteiligung nach dem sog. Stuttgarter Verfahren führe im Streitfall wegen der Außerachtlassung ganz erheblicher stiller Reserven zu offensichtlich unrichtigen Ergebnissen, was nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung und dem BMF-Schreiben vom 25.03.1998, Tz. 21.06 die Anwendung dieser Bewertungsmethode für ertragsteuerliche Zwecke ausschließe. Nach dem Wertgutachten vom 17.05.1999, welches die Oberfinanzdirektion in Auftrag gegeben habe, ergebe sich z.B. für das Betriebsgrundstück in I ein Verkehrswert von 8.000.000,-- DM bei einem Buchwert in 1990 von 2.348.505,-- DM, so dass von stillen Reserven in Höhe von 5.651.494,-- DM auszugehen sei. Diese stillen Reserven seien nur deshalb bei der Umstrukturierung nicht aufgedeckt worden, weil die Werte in der Unternehmensgruppe verblieben seien. Nach den Erläuterungen in dem von der GbR eingeholten Gutachten zur Bewertung der Beteiligungen habe die Einbringung der Q GmbH-Anteile in die Beteiligungs-GmbH zum Teilwert erfolgen sollen.	43
Unabhängig davon könnten die Klagen jedoch wegen der im BFH-Beschluss vom 19.12.2007 bestätigten Fiktion des § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG keinen Erfolg haben. Danach sei der Wertansatz bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft für den Veräußerungspreis und damit für die Besteuerung des Einbringenden bindend. Eine inhaltliche Überprüfung auf seiner Besteuerungsebene sei nicht mehr möglich. Das gelte jedenfalls dann, wenn die aufnehmende Kapitalgesellschaft nicht offenkundig und willkürlich höhere Werte als die Teilwerte ansetze. Im Streitfall könne hiervon nicht ausgegangen werden, weil die Beteiligungs-GmbH den von der Betriebsprüfung gutachterlich ermittelten Teilwert akzeptiert habe und einen entsprechenden Wertansatz in der Steuerbilanz gegen sich habe gelten lassen. Diese einvernehmliche steuerliche Behandlung ergebe sich aus dem BP-Bericht, wo unter Tz. 5 zu der 2. Schlussbesprechung vom 21.12.1998 festgestellt sei, dass in allen Punkten Einigung erzielt worden sei. Darüber hinaus hätte die aufnehmende Gesellschaft auch die Möglichkeit gehabt, sich gegen den von der BP ermittelten Wert zu wehren, indem sie den nach Abschluss der Betriebsprüfung ergangenen Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 Abs. 1 KStG zum 31.12.1993 hätte angreifen können. Denn darin seien die abweichenden Wertansätze hinsichtlich der eingebrachten Beteiligungen enthalten gewesen. Schließlich sei aufgrund der vorstehenden Umstände auch die Regelung zur Akzeptanz von Zwischenwerten gem. Tz. 20.36 des BMF-Schreibens vom 25.03.1998 nicht anzuwenden.	44

Entscheidungsgründe

Die zulässigen Klagen sind unbegründet.	46
Der Beklagte hat in dem angefochtenen Feststellungsbescheid in der Gestalt der Einspruchsentscheidung den streitigen Veräußerungsgewinn zwar unzutreffend, jedoch fehlerhaft <i>zu niedrig</i> festgesetzt. Der angefochtene Bescheid in der Gestalt der Einspruchsentscheidung verletzt deshalb die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 S. 1 FGO). Eine Verböserung durch das Gericht scheidet aus.	47
1.	48
Die Einbringung der Q GmbH in die Beteiligungs-GmbH durch die GbR hat einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn ausgelöst.	49
Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören gem. § 16 Abs. 1 EStG i.d.F. des Streitjahres auch Gewinne, die bei der Veräußerung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, wenn – wie hier – die Beteiligung das gesamte Nennkapital umfasst. Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft veräußert, die der Veräußerer durch eine Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 UmwStG i.d.F. für das Streitjahr) erworben hat, so gilt der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten (§ 20 Abs. 4 UmwStG) übersteigt, als Veräußerungsgewinn i.S.d. § 16 EStG (§ 21 Abs. 1 S. 1 UmwStG). Entsprechendes gilt bei der Einbringung der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft (§ 20 Abs. 6 i.V.m. Abs. 1 UmwStG).	50
Vorliegend ist zwischen den Beteiligten unstreitig, dass die GbR aufgrund der Einbringung ihrer Anteile an der Q GmbH & Co KG zu Buchwerten in die Q GmbH gegen Gewährung neuer Gesellschaftsanteile für diese neuen Anteile die Voraussetzungen von sog. einbringungsgeborenen Anteilen erfüllte mit der Folge, dass durch Anteilstausch mit der Beteiligungs-GmbH der veräußerungsgleiche Vorgang den Bewertungsregelungen des § 20 Abs. 2 bis 7 UmwStG unterliegt.	51
2.	52
Bei Anwendung dieser Normen ist der nach § 21 Abs. 1 S. 1 UmwStG fiktiv anzusetzende Veräußerungspreis in Höhe des Teilwerts der Anteile zu ermitteln.	53
a) Nach § 20 Abs. 4 S. 1 UmwStG gilt der Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, für den Einbringenden als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile. Für diesen Wertansatz gibt § 20 Abs. 2 UmwStG der aufnehmenden Kapitalgesellschaft ein Wahlrecht: Sie darf die eingebrachten Anteile mit mindestens dem Buchwert, höchstens dem Teilwert oder einem Zwischenwert ansetzen.	54
b) Vorliegend hat die Beteiligungs-GmbH als aufnehmende Kapitalgesellschaft sich in Ausübung ihres Wahlrechts unter diesen drei vom Gesetz abstrakt genannten Arten des Wertansatzes für den "Teilwert" entschieden. Dies ergibt sich zweifelsfrei aus dem Bilanzbericht zum Jahresabschluss der Beteiligungs-GmbH per 31.12.1993, der ausdrücklich die Einbringung u.a. der Q GmbH-Anteile "zum Teilwert" feststellt. Eine weitere Bestätigung hierfür findet sich in dem für den bezifferten Wertansatz maßgebenden Gutachten, auf das der notarielle Einbringungsvertrag sich bezieht. Hier ist wiederholt ausgeführt, dass Vorgabe	55

für die Wertfindung des Gutachters die von der Auftraggeberin gewünschte Einbringung der Gesellschaftsanteile "zum Teilwert" war. Entsprechend zielte das Gutachten auf diese Art der Bewertung ab. Die darin als "Teilwerte" deklarierten Ansätze wurden im notariellen Einbringungsvertrag von den zivilrechtlichen Parteien einvernehmlich übernommen und von der aufnehmenden Beteiligungs-GmbH mit exakt diesen Bezifferungen auch in ihrer Bilanz für das Streitjahr angesetzt.	
Zeitlich war das Wahlrecht der Beteiligungs-GmbH für den Ansatz der Teilwerte spätestens am 16. Mai 1995 ausgeübt, als die GmbH dem Beklagten zusätzlich zu der bereits zuvor übersandten Steuerbilanz auch noch den vollständigen Jahresabschluss mit Erläuterungen und das Gutachten vorbehaltlos vorlegte (vgl. BFH-Urteil vom 28. Mai 2008 I R 98/06 BFH/NV 2008, 1756 m. w. Nachw.).	56
c) Die Ausübung des Wahlrechts zugunsten des Teilwerts durch die GmbH ist nicht deshalb in Zweifel zu ziehen, weil der Wertansatz in der eingereichten Bilanz mit 5.745.500,-- DM deutlich unter dem von der Groß-BP später für zutreffend gehaltenen Teilwert in Höhe von 7.376.000,-- DM lag; insbesondere ist dadurch nach Ansicht des erkennenden Senats nicht ein nach § 20 Abs. 2 S. 1 UmwStG möglicher Zwischenwert gewählt worden.	57
Es hieße den objektiv erkennbaren Willen der an dem Einbringungsverfahren beteiligten zivilrechtlichen Parteien entgegen den §§ 133, 157 BGB zu missachten, wollte man von einer fehlerhaften Wertbezifferung auf die gewählte Art des Wertansatzes schließen, anstatt richtigerweise umgekehrt den erkennbaren wirklichen Willen zu einer bestimmten Art der Bewertung durch eine korrekt geschätzte Bezifferung auszufüllen, soweit dies verfahrensrechtlich zulässig ist. Die eindeutige verbale Bezeichnung einer Wertart hat Vorrang vor der mehrdeutigen Bezifferung eines Werts ("Wort vor Zahl"). Der Begriff des Teilwerts ist gesetzlich definiert (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG i.d.F. für das Streitjahr) und aufgrund der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung ist jedem Steuerrechtskundigen klar, dass er die Bewertung unter Einbeziehung der gesamten stillen Reserven des Wirtschaftsguts beinhaltet. Nichts anderes kann für den Streitfall gelten.	58
3.	59
Der bei der Beteiligungs-GmbH aktivierte Buchansatz für den somit maßgeblichen Teilwert der Q GmbH-Anteile konnte, wie geschehen, von der aufnehmenden GmbH und der BP (insbesondere einvernehmlich, siehe Feststellung im BP-Bericht) von dem offensichtlich unzutreffenden Ansatz in Höhe von 5.745.500 DM auf 7.376.000 DM berichtigt werden.	60
a) Die Schätzung des Teilwerts durch die Beteiligungs-GmbH auf der Basis einer Wertermittlung nach dem sog. Stuttgarter Verfahren (Abschnitt 76 ff. Vermögensteuer-Richtlinien) führte aufgrund der Umstände des Falles nicht zu einem vertretbaren Wert, sondern zu offensichtlich unrichtigen Ergebnissen. Damit schied diese Bewertungsmethode für ertragsteuerliche Zwecke von vornherein aus (vgl. zuletzt noch BFH-Beschlüsse vom 16. Mai 2003 II B 50/02, BFH/NV 2003, 1150; vom 11. Mai 2005 VIII B 89/01, BFH/NV 2005, 1177). Denn unstreitig wurden stille Reserven in den Betriebsgrundstücken in siebenstelliger Größenordnung, die durch Gutachten belegt waren, nur völlig unzureichend erfasst. Die Unrichtigkeit dieser Gutachten wird im Übrigen auch von der Klägerseite nicht substantiiert behauptet. Eine Erhöhung der Bewertung um die bisher nicht offen gelegten stillen Reserven war somit zwingend geboten.	61
b) Diese abweichende Bezifferung des Bilanzansatzes für die eingebrachten Q GmbH-Anteile konnte bei der aufnehmenden Gesellschaft im Wege der Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2	62

S. 1 EStG durchgeführt werden, denn einer solchen Berichtigung steht das Verbot einer anderweitigen Wahlrechtsausübung im Wege der Bilanzänderung gem. § 4 Abs. 2 S. 2 EStG nicht entgegen. Der Senat folgt damit im Ergebnis einer in der Literatur stark vertretenen Ansicht (Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2008, § 20 Rz 156; Schmitt in Schmitt/Hörnagl/Stratz, UmwG – UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 20 UmwStG, Rnr 301; Patt in Dötsch/Jost/Pung/Witt/Patt, Die Körperschaftsteuer, EGL 7/07, Rn 170; Merkert in Bordewin/Brandt/Merkert, UmwStG, EGL 2/99, § 20 Rn 96; Thiel/Eversberg/van Lishaut/Neumann, GmbHR 1998, 397) sowie der Ansicht der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 25.03.1998 BStBl I 1998, 268, Rn 20.34.

Zu dieser Ansicht steht das BFH-Urteil vom 28. Mai 2008 in BFH/NV 2008, 1756 nicht in Widerspruch. In dem dort entschiedenen Fall war eine Bilanzberichtigung abzulehnen, weil dort eine geänderte Wahlrechtsausübung im Streit stand: Die zunächst unzweifelhaft gewählten Buchwerte sollten später durch andere Werte, nämlich Zwischenwerte, ersetzt werden. Im vorliegenden Streitfall bleibt es demgegenüber bei der von der aufnehmenden Gesellschaft gewählten Wertart, nämlich dem Teilwert. Dieser wird lediglich mit einer fehlerfreien Schätzungsmethode in zutreffender Höhe neu ermittelt sowie der bisherige fehlerhafte Bilanzansatz einvernehmlich (siehe BP-Bericht) berichtigt.

63

d) Die diese Berichtigung umsetzenden Änderungsbescheide für die Beteiligungs-GmbH konnten wegen des noch wirksamen Vorbehalts der Nachprüfung problemlos nach § 164 Abs. 2 AO erlassen werden. Aufgrund der BP wurde der Ablauf der Festsetzungsfrist gehemmt (§ 171 Abs. 4 AO), so dass der Beklagte auch insoweit nicht an der streitigen Neubescheidung gehindert war.

64

Zutreffend führt der Beklagte aus, dass entgegen der Ansicht der Klägerseite die Neubewertung auch in die Bescheide einging, so durch den geänderten Ansatz des EK 04 im Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gem. § 47 Abs. 1 KStG zum 31.12.1993 vom 08.06.1999.

65

4.

66

Wegen der strikten Wertverknüpfung ist der somit ohne Änderung des Wahlrechts zulässig berichtigte Bilanzansatz der aufnehmenden GmbH für die eingebrachten Gesellschaftsanteile i.H.v. 7.376.000,-- DM gem. § 20 Abs. 4 S. 1 UmwStG als der von der GbR erzielte Veräußerungspreis zu behandeln. Eine weitergehende sachliche Überprüfung ist im vorliegenden Verfahren nicht möglich.

67

a) Der Senat folgt insoweit der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung, die die fehlende Überprüfungsmöglichkeit des Bilanzansatzes auf der Ebene der einbringenden Gesellschaft zum einen mit dem Wortlaut der o.a. Norm (Fiktion durch die Formulierung "gilt als Veräußerungspreis"), zum anderen mit dem erkennbaren Normzweck des Gesetzgebers begründet, eine einheitliche Handhabung beim einbringenden und übernehmenden Unternehmen sowie durch die Wertverknüpfung die Besteuerung der stillen Reserven sicherzustellen (vgl. nur BFH-Beschluss vom 19. Dezember 2007 I R 111/05, BStBl II 2008, 536 mit umfangreichem Nachweis der Rechtsprechung und der zustimmenden Literatur).

68

Wie in jener Entscheidung durch den BFH, so verneint der erkennende Senat auch im Streitfall rechtsstaatliche Bedenken aufgrund der mangelnden Überprüfbarkeit im Besteuerungsverfahren der einbringenden Gesellschaft: Es war der GbR unbenommen, ihren vertraglichen Anspruch auf unveränderte Beibehaltung des Bilanzansatzes für die eingebrachten Anteile zivilrechtlich durchzusetzen. Sie hätte die Beteiligungs-GmbH z.B.

69

verpflichten können, ihr tatsächlich erklärtes Einvernehmen mit der Bilanzberichtigung zu verweigern und gegen die Änderungsbescheide, soweit sie auf dem erhöhten Bilanzansatz beruhen, mit Einspruch und Klage vorzugehen. Dies wäre auch in Bezug auf den geänderten Körperschaftsteuerbescheid 1993 möglich gewesen, obwohl dieser eine Steuer von 0,- DM festsetzt. An einer für die Zulässigkeit erforderlichen Beschwerde (§ 350 AO bzw. § 40 Abs. 2 FGO) fehlt es hier dennoch nicht, weil die Erhöhung der Besteuerungsgrundlage (Bilanzansatz der aufgenommenen Anteile) sich steuerlich negativ bei der GbR auswirkt (vgl. für solche Fälle Tipke in Tipke/Kruse, FGO, § 40 Tz 42 m.w.N.). Besonders unverständlich wirkt im Übrigen der Ablauf des Verfahrens noch dadurch, dass einbringende und aufnehmende Gesellschaft absolut beteiligungsidentisch sind. Der Vortrag der Kläger zu 1. bis 3., sie seien an der Wertfindung bei der aufnehmenden Gesellschaft nicht beteiligt worden, ist zum einen nicht relevant und zum anderen kaum nachzuvollziehen, da jedenfalls die gesellschaftsrechtliche Möglichkeit hierzu unzweifelhaft bestand.

b) Im Streitfall liegt zudem nicht der vom BFH in der vorzitierten Entscheidung offen gelassene Ausnahmefall vor, dass die aufnehmende Kapitalgesellschaft (mit der einvernehmlichen Übernahme der von der BP errechneten Werte) offenkundig und willkürlich höhere Werte als die Teilwerte angesetzt hat. Hierzu wird auf die Ausführungen oben unter 3.a verwiesen. 70

c) Der berichtigte Bilanzwert konnte verfahrensrechtlich in der Veranlagung der GbR wegen des bestehenden Vorbehalts der Nachprüfung durch einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheid umgesetzt werden. Ansonsten wäre auch eine Änderungsmöglichkeit nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO gegeben (vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 14. März 2008, 2 K 2106/06 E, Rev., EFG 2008, 1336 m. w. N.). Aufgrund der BP wurde der Ablauf der Festsetzungsfrist gehemmt (§ 171 Abs. 4 AO), so dass der Beklagte auch insoweit nicht an der streitigen Neubescheidung gehindert war. 71

5. 72

Der für die Feststellungsbeteiligten der GbR in dem angefochtenen Bescheid festgesetzte Veräußerungsgewinn i.H.v. 1.635.397 DM ist nicht – weder zugunsten noch zuungunsten der Klägerseite - zu ändern. 73

a) Als Veräußerungsgewinn im Sinne von § 16 EStG gilt gem. § 21 Abs. 1 S. 1 UmwStG der Betrag, der den Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten gem. § 20 Abs. 4 UmwStG übersteigt. 74

Der Veräußerungspreis beträgt, wie oben dargelegt, 7.376.000,-- DM. Die von dem Beklagten nur im Feststellungsbescheid der GbR vorgenommene Herabsetzung auf 6.892.000,-- DM entbehrt wegen der notwendigen Wertverknüpfung mit den Ansatz bei der Beteiligungs-GmbH einer gesetzlichen Grundlage und hat bei dieser Entscheidung unberücksichtigt zu bleiben. Dagegen sind die Anschaffungskosten, die abweichend von dem BP-Bericht von dem Beklagten im Bescheid auf 5.256.604,87 DM erhöht worden sind, mit diesem zutreffenden und auch unstreitigen Betrag in Abzug zu bringen. Daraus errechnet sich ein gerundeter Veräußerungsgewinn von 2.119.395,-- DM. 75

b) Der zutreffende Veräußerungsgewinn der GbR liegt damit höher als vom Beklagten veranlagt. Da eine Verböserung im finanzgerichtlichen Verfahren jedoch nicht möglich ist (vgl. Seer in Tipke/Kruse, FGO, § 96 Tz 101 m. w. N.), verbleibt es bei dem für das Streitjahr veranlagten Veräußerungsgewinn. 76

6.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1, Abs. 3 und Abs. 5 FGO. Bei der Kostenverteilung auf die Kläger hat der Senat es für ermessensgerecht gehalten, wegen der erheblichen Verschiedenheit der Beteiligung am Veräußerungsgewinn und damit an dem Streitgegenstand eine gerundete individuell unterschiedliche Kopf- quote festzulegen. 78

Eine Kostentragungspflicht der Beigeladenen scheidet schon mangels eines Antrags aus. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nach § 139 Abs. 4 FGO nicht erstattungsfähig, da sie das Verfahren weder durch einen eigenen Sachvortrag noch durch Rechtsausführungen wesentlich gefördert haben (vgl. BFH-Beschluss vom 10. August 1988 II B 138/87, BStBl II 1988, 842). 79

Die Revision war gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. 80