

---

**Datum:** 22.06.2011  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 4. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 4 K 2859/07  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2011:0622.4K2859.07.00

---

**Tenor:**

Der Änderungsbescheid für 2000 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 1.3.2005 wird dergestalt geändert, dass

1. die festgestellten Einkünfte der Klägerin in Höhe von 2.073.080 DM (2.121.000 DM ./. 47.920 DM) abzüglich der hierauf entfallenden Gewerbesteuerrückstellung gemindert werden;

die festgestellten Einkünfte der Beigeladenen zu 1. in Höhe von 1.057.328 DM abzüglich der hierauf entfallenden Gewerbesteuerrückstellung gemindert werden;

die festgestellten Einkünfte der Beigeladenen zu 2. in Höhe von 1.063.672 DM abzüglich der hierauf entfallenden Gewerbesteuerrückstellung gemindert werden;

die festgestellten Einkünfte folgender Kommanditisten jeweils in Höhe von 10.156 DM abzüglich der hierauf entfallenden Gewerbesteuerrückstellung erhöht werden:

A

B

C

E;

die festgestellten Einkünfte des F in Höhe von 4.864 DM abzüglich der hierauf entfallenden Gewerbesteuerrückstellung erhöht werden;

die festgestellten Einkünfte des G in Höhe von 2.432 DM abzüglich der hierauf entfallenden Gewerbesteuerrückstellung erhöht werden.

2. Die Einkünfte der Klägerin unterliegen insoweit in vollem Umfang der Tarifbegrenzung nach § 32c EStG, wie sie auf Kommanditisten entfallen, die keine Kapitalgesellschaft sind. (Alle Kommanditisten mit Ausnahme der Beigeladenen zu 1.)

3. Die Berechnung der festzustellenden Einkünfte wird dem Beklagten übertragen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

Die Revision wird zugelassen.

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

---

## **Tatbestand**

1

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG, deren Kommanditkapital zu Beginn des Streitjahres zu je 50 % von der TD GmbH (TD), der Beigeladenen zu 1., und der H-Beteiligungs- und Verwaltungs-GmbH & Co. KG (H), der Beigeladenen zu 2., gehalten wurde.

2

Die Klägerin verlegte im Streitjahr das Anzeigenblatt "X-Blatt" in den Städten D, I, J und L sowie in der Stadt D das Anzeigenblatt "Y-Blatt-D-Woche". Für die genannten Städte wurden jeweils besondere Ausgaben erstellt. Die Anzeigenblätter der Klägerin wurden durch die M-GmbH & Co. KG (M KG) gedruckt. Die X-Blatt-Verlag-GmbH (X-BLATT) wurde für die Klägerin im Rahmen der Anzeigen- und Beilagenvermittlung tätig.

3

## **Kapitalerhöhung der Klägerin**

4

Mit Vertrag vom 28.8.2000 (Blatt 127d – 137 der Prüferhandakte) erhöhte die Klägerin ihr Kommanditkapital von 200.000 DM auf 334.000 DM. Im Zuge dieser Vertragsänderung erhielt die TD neues Kommanditkapital von 67.000 DM, so dass sich ihr Kapital von 100.000 DM auf

5

167.000 DM erhöhte und sie auch weiterhin zu 50 % an der Klägerin beteiligt war. Die übrige Kapitalerhöhung von 67.000 DM (20,06 % des Kommanditkapitals) wurde an die Gesellschafter der K GmbH & Co KG (K) abgetreten. Im Einzelnen entfiel die Erhöhung des Kommanditkapitals der Klägerin somit auf folgende Gesellschafter:

|                            |    |
|----------------------------|----|
| TD 67.000 DM               | 6  |
| Rest: Gesellschafter der K | 7  |
| E 14.200 DM                | 8  |
| A 14.200 DM                | 9  |
| B 14.200 DM                | 10 |
| C 14.200 DM                | 11 |
| F 6.800 DM                 | 12 |
| G 3.400 DM                 | 13 |

Die Aufnahme der Neugesellschafter wurde erst zum Zeitpunkt ihrer Eintragung in das Handelsregister wirksam. Sie nahmen aber bereits am Ergebnis des Geschäftsjahres ab 01.09.2000 teil. Aus der Gruppe der Neugesellschafter wurde keiner in eine leitende Funktion bei der Klägerin übernommen.

Darüber hinaus trat die TD mit Vertrag vom 28.8.2000 (Blatt 138 – 139 der Prüferhandakte) 10 % ihres Gewinnanspruchs dauerhaft an die H mit Wirkung zum 01.09.2000 ab. Darüber hinaus wurde der H vertraglich zugesichert, auch in Zukunft die Anzeigenblätter der Klägerin in ihrem Unternehmen drucken zu dürfen. Ergebnismäßig waren somit ab diesem Zeitpunkt die TD mit 40 %, die H mit 39,94 % und die Gesellschaftergruppe der K mit 20,06 % an der Klägerin beteiligt.

Der Kaufpreis für die an die Gesellschaftergruppe der K abgetretenen Anteile an der Klägerin entsprach dem Kommanditanteil von 67.000 DM. Steuerlich behandelte die Klägerin den gesamten Vorgang neutral, da sie der Meinung war, dass es sich um einen Vorgang handle, der nach dem Umwandlungssteuergesetz erfolgsneutral, d.h. ohne Aufdeckung der stillen Reserven vorzustattgehen könnte.

#### Entstehung der K 17

Mit Vertrag vom 28.8.2000 wurde das Stammkapital der K-GmbH (K GmbH) auf 86.800 DM erhöht. Von dem neuen Stammkapital erhielten die H 4.300 DM und die X-BLATT 21.600 DM. Der Kaufpreis entsprach dem Nennwert der Anteile.

Die K entstand am 28.8.2000 durch Umwandlungsbeschluss der K GmbH in eine KG. Hierbei erhielten H und X-BLATT ein Kommanditkapital von 40.600 DM (H) und 202.100 DM (X-BLATT). H und die bisherigen Gesellschafter der K hatten mit der K GmbH stille Beteiligungen vereinbart. Die in diese stille Gesellschaften erbrachten Einlagen wurden zur Erhöhung des Kommanditkapitals verwandt. Die K Gesellschafter brachten K Mitunternehmeranteile zum Buchwert in die X-BLATT ein und erhielten als Gegenleistung neue Anteile an der X-BLATT.

Nach Abschluss der Verträge waren an der K beteiligt:

X-BLATT mit 24,9 % des Kommanditkapitals, 21

H mit 5 % des Kommanditkapitals und 22

die bisherigen Gesellschafter der K mit 70,1 %. 23

X-BLATT 24

Ebenfalls mit Vertrag vom 28.8.2000 wurden die Gesellschafter der K zu 24,93 % an der X-BLATT beteiligt. Die restlichen Anteile blieben bei der TD. 25

N Verlag GmbH (N) 26

Weiterhin traten die Gesellschafter der K am 28.8.2000 24,9 % der Geschäftsanteile an der N an die X-BLATT und 5 % der Geschäftsanteile an die H ab. 27

Betriebsprüfung 28

Für den Zeitraum 1999 bis 2001 fand bei der Klägerin eine steuerliche Betriebsprüfung statt. 29

Im Rahmen dieser Prüfung würdigte das Finanzamt (FA) unter anderem den durch die Klägerin bis dahin steuerneutral behandelten Vorgang der Kapitalerhöhung der Klägerin rechtlich wie folgt: 30

Durch die Aufnahme neuer Kommanditisten sei insgesamt eine neue Personengesellschaft gegründet worden. Soweit die bisherigen Gesellschafter ihre Anteile in die neu gegründete Gesellschaft eingebracht hätten und soweit sie nach der Einbringung auch an dieser Gesellschaft beteiligt seien, könne dies nach dem Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) erfolgsneutral gemäß § 24 UmwStG geschehen. 31

Entgegen der Auffassung der Klägerin treffe dies jedoch nicht auf die neu eingetretenen Gesellschafter zu. Die von der Klägerin zur Begründung dieser Auffassung herangezogene Textziffer 24.01 des BMF-Schreibens vom 25.3.1998 (BStBl I 1998, 268), in der es heiße, dass § 24 UmwStG insbesondere bei Eintritt eines weiteren Gesellschafters in eine bestehende Personengesellschaft gegen Geldeinlage oder Einlage anderer Wirtschaftsgüter anwendbar sei, sei im Streitfall nicht einschlägig. Diese Textziffer sei nur anwendbar, wenn die Geldeinlage auch dem tatsächlichen Wert der Beteiligung entspreche. 32

Nach Auffassung des FA entspreche der Kaufpreis, den die Gesellschafter der K für ihre Kapitalbeteiligung hätten entrichten müssen nicht dem tatsächlichen Wert dieser Beteiligung. Die Geldeinlage sei nur von untergeordneter Bedeutung gewesen, da die Gegenleistung hauptsächlich in der Einräumung von Beteiligungen der H und X-BLATT an der K bestanden habe. 33

Nach Auffassung des FA wäre eine steuerneutrale Behandlung aber nur dann möglich gewesen, wenn die Gesellschafter der K gemäß § 24 UmwStG einen Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil (Anteil an der K) in die Personengesellschaft eingebracht hätten. Dies sei jedoch nicht geschehen. 34

Eine Beteiligung der Gesellschafter der K an der Klägerin zum Nennkapital wäre nach Auffassung des FA niemals zustande gekommen, wenn nicht gleichzeitig Beteiligungen an 35

der K bzw. N vereinbart worden wären. Würde man die abgeschlossenen Verträge isoliert betrachten, würde der wirtschaftliche Gehalt der sachlich verflochtenen Gesamtvorgehensweise außer Acht gelassen.

Nach den dem FA vorgelegten Unterlagen (Protokolle der Gesellschafterversammlungen usw.) sei die Gefahr, dass die Gesellschafter der K im Großraum D ein Sonntag-Konkurrenzblatt herausbringen würden, nicht zu unterschätzen. Aus diesem Grund seien bereits seit 1999 Verhandlungen mit den Gesellschaftern der K geführt worden, um dies zu verhindern. Letztlich sei durch die gegenseitigen Beteiligungen erreicht worden, dass die Anzeigenpreise in den Verbreitungsgebieten nicht mehr durch unnötige Preiskämpfe hätten gesenkt werden müssen, sondern stabil geblieben seien bzw. hätten angehoben werden können. Zudem sei in den Verhandlungen frühzeitig Einigung darüber erzielt worden, dass einzelne Auflagen eingestellt werden sollten. Verschiedene Ausgaben der Anzeigenblätter seien in 2001 eingestellt worden. 36

Wie die Ergebnisse der Gesellschaften ab 2001 zeigten, seien die Erwartungen aus den gegenseitigen Beteiligungen erfüllt bzw. sogar übertroffen worden. 37

Aus seiner Auffassung zog das FA die rechtliche Konsequenz, dass die in der Klägerin zum Zeitpunkt 28.8.2000 enthaltenen stillen Reserven in Höhe von 20,06 % aufzudecken gewesen seien. Die aufzudeckenden stillen Reserven stellten neben dem gezahlten Betrag in Höhe von 67.000 DM den Kaufpreis der Gesellschafter der K für die Kommanditanteile dar. 38

Das FA ermittelte den Wert für die übertragenen Anteile mit 2.188.000 DM. 39

Die Wertermittlung stelle sich im Einzelnen wie folgt dar: 40

Zunächst sei die Umsatz- und Gewinnentwicklung ab dem Jahr 1996 bis zum Streitjahr zusammengestellt worden. 41

Umsätze 42

1996 8.521.586 DM 43

1997 8.564.926 DM 44

1998 9.796,766 DM 45

1999 10.474.236 DM 46

2000 11.162.631 DM 47

Gewinne 48

1996 155.854 DM 49

1997 414.785 DM 50

1998 1.012.800 DM 51

1999 1.581.532 DM 52

2000 1.515.534 DM 53

54

Bei der weiteren Wertermittlung sei davon auszugehen, dass aufgrund der positiven Entwicklung der Umsätze und Gewinne der Substanzwert des Unternehmens von untergeordneter Bedeutung sei und der Unternehmenswert somit nach dem Ertragswert zu berechnen sei.

Durch die angestrebte Beteiligung an der K und im Gegenzug der Beteiligung der K an der Klägerin und der X-BLATT hätten die Gesellschafter der Klägerin für die Zukunft noch höhere Gewinne erwartet. Dies ließe sich aus verschiedenen Protokollen der Gesellschafterversammlung bzw. Beiratsversammlungen der TD entnehmen. Die positive Erwartung liege darin begründet, dass die N ihre Mittwochsausgabe ab Juli 2001 im Verbreitungsgebiet der Stadt D und somit in direkter Konkurrenz zum Anzeigenblatt der Klägerin einzustellen beabsichtigt hätte. Dieser Anzeigenpreiskonkurrenzkampf mit dem Hauptkonkurrenten N sei somit ab Juli 2001 entfallen.

Das FA legte für die Kapitalisierung unter Berücksichtigung aller Risiken einen Durchschnittsertrag von 1,2 Mio. DM zugrunde und ging von einem Basiszinssatz in Höhe von 5,5 % aus. Dieser Zinssatz wurde aufgrund der Faktoren Unternehmerrisiko und Inflationsabschlag um einen Zuschlag von 5,5 % korrigiert. Zur Ermittlung des Kapitalisierungsfaktors ging das FA somit von einem Kapitalisierungszinsfuß in Höhe von 11 % aus. Angewandt auf den jährlichen Durchschnittsertrag von 1,2 Mio. DM ergab sich bei einem Kapitalisierungsfaktor von 9,0909 (100: 11) ein Unternehmenswert von 10.909.080 DM. Auf die abgetretenen Anteile entfiel hiervon ein Anteil in Höhe von 2.188.362 DM (= 20,06 %).

Den Unterschiedsbetrag von 2.121.000 DM zwischen dem ermittelten (abgerundeten) Wert von 2.188.000 DM und dem tatsächlichen Kaufpreis von 67.000 DM behandelte das FA als laufenden, nicht begünstigten Gewinn, der von den bisherigen Gesellschaftern zu versteuern sei. Nach Auffassung des FA war die Begünstigung gemäß § 34 EStG nicht zu gewähren, da keine Mitunternehmeranteile, sondern Anteile an einzelnen Wirtschaftsgütern der Klägerin veräußert worden seien.

Der sich aus der steuerlichen Behandlung durch das FA ergebende Mehrwert sei von den Erwerbern in Ergänzungsbilanzen auf einen Zeitraum von 15 Jahren abzuschreiben.

Bezüglich der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungen kam der Prüfer zu folgendem Prüfungsergebnis (Tz. 2.4 des Prüfungsberichts):

|                                               | 2000       |
|-----------------------------------------------|------------|
|                                               | DM         |
| Festgestellter Gewinn bisher                  | 1.585.569  |
| Änderungen des Gewinns laut Gesamthandsbilanz | ./ 372.967 |
| Gewinn aus Abtretung der KG-Anteile           | 2.121.000  |
| Änderungen des Gewinns Ergänzungsbilanzen     | ./ 47.920  |
| Gewinn laut Prüfung                           | 3.285.682  |
| Differenz (Gewinnerhöhung)                    | 1.700.113  |

55

56

57

58

59

60

61

Die Änderungen des Gewinns laut Gesamthandsbilanz in Höhe von ./ 372.967 DM setzten sich zusammen aus der Kürzung von sonstigen Betriebsausgaben in Höhe von 5.333,10 DM und der Bildung einer Gewerbesteuerrückstellung in Höhe von 378.300 DM.

#### Änderungsbescheid und Klageverfahren

62

Die Änderung des Gewinns in Höhe von 1.700.113 DM berücksichtigte das FA im geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 2000 vom 1.3.2005. 63

Hierbei rechnete das FA den Gewinn von 2.121.000 DM abzüglich der hierauf entfallenden Gewerbesteuerrückstellung H zu 1.063.672 DM ( $10,06 : 20,06 = 50,14955\%$ ) abzüglich der hierauf entfallenden Gewerbesteuerrückstellung und TD zu 1.057.328 DM ( $10 : 20,06 = 49,85044\%$ ) abzüglich der hierauf entfallenden Gewerbesteuerrückstellung zu. 64

Gegen diesen Bescheid richtet sich die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage. 65

Mit ihrer Klage begehrt die Klägerin auf den Neueintritt der Kommanditisten die Vorschrift des § 24 UmwStG anzuwenden, die eine steuerneutrale Buchwertfortführung zulasse. 66

Die Klägerin trägt vor, wenn man wirtschaftlich unbedeutende Anteilsübertragungen unberücksichtigt lasse und bei den gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen nur Unternehmen mit nennenswertem Umsatz in die Betrachtung einbeziehe, habe es im August 2000 folgende Transaktionen gegeben: 67

1. Beteiligung (24,9 %) der X-BLATT an K als Folge einer von § 20 UmwStG erfassten Einbringung (die Gesellschafter der K hätten K-Mitunternehmeranteile durch Sacheinlage zum Buchwert in die X-BLATT eingebracht und seien dadurch – da sie als Gegenleistung neue Anteile an der X-BLATT erhalten hätten – Anteilseigner der X-BLATT mit einer Quote von knapp 25 % geworden.) 68

2. Beteiligung (20,06 %) der K-Gesellschafter an der Klägerin durch nicht Verhältnis wahrende, d. h. disquotale, Kapitalerhöhung ohne Aufgeldzahlungen (wobei H an der Kapitalerhöhung nicht teilgenommen habe). 69

3. Beteiligung (5 %) der H an K durch nicht Verhältnis wahrende, d. h. disquotale, Kapitalerhöhung ohne Aufgeldzahlungen (wobei die Altgesellschafter an der Kapitalerhöhung nicht teilgenommen hätten). 70

4. Beteiligung von X-BLATT (24,9 %) und H (5 %) an N. 71

Was die zuletzt angeführte Transaktion anbetreffe – Beteiligung von X-BLATT und H an N – sei Folgendes festzustellen: X-BLATT und H hätten in 2000 – ohne dabei ein Aufgeld zu entrichten – Geschäftsanteile an N bei einer Kapitalerhöhung zum Nominalwert erworben. Bei X-BLATT seien die N-Anteile (Anschaffungskosten: 27.000 DM) kurz danach auf 1 € abgeschrieben worden, da zum Zeitpunkt des Anteilserwerbs eine hohe – 598.000 DM betragende – Überschuldung bei N vorgelegen habe, die kurz danach noch deutlich angewachsen sei. Es könne daher nachfolgend der Erwerb der N-Anteile unberücksichtigt bleiben, da es sich hierbei um Anteilswerte ohne stille Reserven gehandelt habe. 72

Im Zusammenhang mit den im August 2000 stattgefundenen gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen sei es zu einer Änderung der Gewinnverteilung bei der Klägerin gekommen. Die zu 50% beteiligte TD habe nämlich 10% ihrer Gewinnanteile an der Klägerin 73

dauerhaft an H abgetretenen, sodass ab 2000 TD (40 %) und H (39,94 %) einen nahezu gleich hohen Gewinnanteil bei der Klägerin gehabt hätten (vorher habe die Gewinnverteilung zwischen diesen Parteien 50% zu 50% gelautet).

Die TD habe damals in kartellrechtlicher Hinsicht befürchten müssen, dass sie eine 50-prozentige Beteiligungsquote bei der Klägerin niemals zurückerlangen können, wenn sie durch einen Kapitalerhöhungsverzicht in 2000 ihre Quote an der Klägerin auf unter 50 % verringert hätte. Aus diesem Grunde hätten nicht TD und H gleichzeitig einen Kapitalerhöhungsverzicht beim Eintritt der K Gesellschafter in die Klägerin geleistet, sondern der Kapitalerhöhungsverzicht sei allein von H ausgesprochen worden, die dafür zum Nominalwert an einer 5-prozentigen Kapitalerhöhung bei K habe teilnehmen dürfen. Da aber nach dem Kapitalerhöhungsverzicht der H die TD eine höhere Gewinn- und Stimmrechtsquote bei der Klägerin als H gehabt habe, sei es zur zehnprozentigen Gewinnabtretung durch TD gekommen. Durch die zehnprozentige Gewinnabtretung und die fünfprozentige K-Beteiligung hätten die eingetretenen Nachteile der H bei der Klägerin - die in einer verminderten Gewinn- und Stimmrechtsquote zum Ausdruck kämen - ausgeglichen werden sollen.

74

Die Klägerin vertritt die Ansicht auf den Neueintritt der Kommanditisten sei die Vorschrift des § 24 UmwStG anzuwenden, die eine steuerneutrale Buchwertfortführung zulasse.

75

Ein Ziel des Umwandlungssteuergesetzes sei es, sinnvolle betriebliche Kooperationen, wie diejenige im Streitfall, steuerneutral (ohne Aufdeckung von stillen Reserven) zu ermöglichen.

76

Da im Rahmen der betrieblichen Umstrukturierungen die deutsche Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt gewesen sei, habe kein Anlass bestanden, eine steuerneutrale Behandlung zu versagen. Im Umwandlungssteuererlass vom 25.03.1998 (BStBl I 1998, 268) sei an keiner Stelle die Rede davon, dass bei der Eingehung wechselseitiger Beteiligung die Buchwertfortführung ausgeschlossen sei.

77

Die Altgesellschafter der Klägerin und die Gesellschafter der K hätten dasselbe Ergebnis wie im Streitfall auch dadurch erreichen können, dass sie als Kapitalerhöhung einen dem Zeitwert der Anteile an der anderen Gesellschaft entsprechenden Geldbetrag bei dieser eingezahlt hätten. Es sei nicht einzusehen, weshalb es bei der Klägerin und K in 2000 durch Ansatz eines Firmenwertes zu einem steuerliche Gewinnausweis (ohne Möglichkeit der Neutralisierung durch steuerliche Ergänzungsbilanzen) kommen solle, wenn auch bei einem wertgerechten Einkauf eine Gewinnrealisierung in 2000 hätte vermieden werden können.

78

Bei den Kapitalerhöhungen der Klägerin habe es zwar Synergieeffekte (Verbundvorteile) gegeben. Diese stellten aber keine Zuzahlungen dar.

79

Auch nach dem Kommentar zum Umwandlungssteuergesetz von Widmann/Mayer (§ 24 UmwStG Tz. 117) sei die Eingehung wechselseitiger Beteiligungen bei Personengesellschaften steuerneutral möglich, wenn ein Verzicht der Altgesellschafter auf eine Teilnahme an einer Kapitalerhöhung vorliege. So verhalte es sich im Streitfall.

80

Auch der Höhe nach sei die von dem Betriebsprüfer vorgenommene Unternehmensbewertung unzutreffend.

81

Die Klägerin beantragt,

82

83

"den geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 2000 vom 1.3.2005 dergestalt zu ändern, dass der Gewinn der Klägerin um 2.121.000,00 DM gemindert wird, wobei diese Gewinnminderungen der H Beteiligungs- und Verwaltungs- GmbH & Co KG in Höhe von 1.063.677,00 DM und der T D GmbH in Höhe von 1.057.328,00 DM zu Gute kommen soll und die Einspruchsentscheidung vom 3.7.2007 aufzuheben."

Der Beklagte beantragt, 84

den Gewinn von 2.121.000,00 DM nicht als laufenden Gewinn, sondern als Veräußerungsgewinn zu beurteilen und im Übrigen die Klage abzuweisen. 85

Der Beklagte vertritt die Ansicht, die Versteuerung der anteilig aufgedeckten stillen Reserven sei weder dem Grunde noch der Höhe nach zu beanstanden. 86

Hinsichtlich der Rechtmäßigkeit der Versteuerung dem Grunde nach sei Folgendes auszuführen: 87

Gemäß Tz. 24.01 Alternative c zu § 24 des Umwandlungssteuererlass sei die Einbringung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG möglich durch Eintritt eines weiteren Gesellschafters in eine bestehende Personengesellschaft gegen Geldeinlage oder Einlage anderer Wirtschaftsgüter. Die bisherigen Gesellschafter der Personengesellschaft brächten in diesem Fall – aus Sicht des § 24 UmwStG – ihre Mitunternehmeranteile an der bisherigen Personengesellschaft in eine neue, durch den neu hinzutretenden Gesellschafter vergrößerte Personengesellschaft ein. Die Anwendbarkeit des § 24 UmwStG würde eine Einbringung zu Buchwerten ohne Aufdeckung der stillen Reserven ermöglichen. 88

Entgegen der Auffassung der Klägerin seien jedoch die vorgenannten Voraussetzungen im hier zu beurteilenden Fall nicht gegeben, da die Gegenleistung der K-Gesellschafter nicht nur in der Zahlung des Nominalkapitals i.H.v. 67.000,00 DM bestanden habe, sondern auch in der Beteiligung der Firmen X-BLATT GmbH und H KG an den Firmen K KG und N GmbH. Dabei sei unstreitig, dass der tatsächliche Wert der übertragenen Beteiligung an der Klägerin erheblich über dem tatsächlich gezahlten Kaufpreis i.H.v. 67.000,00 DM gelegen habe. 89

Um die Voraussetzungen des Tz. 24.01 des Umwandlungssteuererlasses zu erfüllen, hätten die K-Gesellschafter die Anteile an der K in die Klägerin einlegen müssen, damit die Anteile zum Gesamthandsvermögen der Gesellschaft geworden wären. 90

Da dies nicht geschehen sei, sei § 24 UmwStG nicht anwendbar, da die Bareinlage eben nicht den Gesamtkaufpreis für die Anteile darstelle, sondern auch die gleichzeitig der X-BLATT bzw. der H eingeräumte Beteiligung an der K anteilig mit zum Gesamtkaufpreis gehört habe. Eine isolierte Betrachtung der Verträge würde den tatsächlichen Willen der Vertragsbeteiligten völlig außer Acht lassen. 91

Insgesamt liege somit keine Einbringung i. S. des § 24 UmwStG vor, sondern eine Anteilsveräußerung i. S. des § 16 EStG. Der zum Gesamtkaufpreis gehörende Teil der Beteiligung an der K sei steuerrechtlich wie eine Zuzahlung außerhalb des Gesamthandsvermögens zu behandeln. 92

Den Einwänden der Klägerin, dass alle Vorgänge isoliert zu betrachten seien und das FA zu Unrecht einen fingierten Sachverhalt zugrunde lege, könne nicht gefolgt werden. Würden sämtliche am 28.08.2000 abgeschlossenen Verträge nicht einer steuerlichen 93

Gesamtwürdigung unterzogen, würde der wirtschaftliche Gehalt der sachlich verflochtenen Gesamtvorgehensweise außer Acht gelassen. Von der Klägerin sei ja auch nie bestritten worden, dass die Beteiligungen der K-Gesellschafter an der Klägerin niemals zustande gekommen wären, wenn nicht im Gegenzug die X-BLATT und die H Anteile an der K hätten erwerben können.

Das von der Klägerin angeführte verlagsspezifische Knowhow der Neugesellschafter, welches für die steuerliche Beurteilung eine bedeutende Rolle spielen solle, sei jedoch bei objektiver Betrachtung von ganz untergeordneter Bedeutung. Die Altgesellschafter, die in ihren eigenen Firmen Anzeigenblätter herausgäben, deren Auflage die der K um ein Vielfaches überstiegen, verfügten selbst über ein immenses Fachwissen auf dem Gebiet der Anzeigenblätter. Die Tatsache, dass aus der Gruppe der Neugesellschafter keiner in eine leitende Funktion berufen worden sei, sei ein eindeutiges Indiz gegen die Bedeutsamkeit des eingebrachten Knowhows. Die auf die Einbringung von Knowhow basierenden Ausführungen und Schlussfolgerungen der Klägerin gingen somit ins Leere. 94

Auch die von der Klägerin ausführlich dargelegte Möglichkeit der wechselseitigen Beteiligungen, die die Möglichkeit der Buchwertfortführung mit sich ziehe, finde auf den hier zu beurteilenden Sachverhalt keine Anwendung. Auch hier fehle es an dem Tatbestandsmerkmal, das eine zum Verkehrswert erfolgende Aufgeldzahlung in das Gesellschaftsvermögen erfolgt sei. 95

Der vorliegende Sachverhalt könne insgesamt unter die Tz. 24.08 bis 24.11 des Umwandlungssteuererlasses subsummiert werden, wo ausgeführt werde, dass § 24 UmwStG nur anwendbar sei, soweit der Einbringende als Gegenleistung für die Einbringung Gesellschaftsrechte erwerbe. Für den Fall, dass der Einbringende neben dem Mitunternehmeranteil an der Personengesellschaft eine Zuzahlung, die nicht Betriebsvermögen der Personengesellschaft werde, erhalte, sei davon auszugehen, dass der Einbringende Eigentumsanteile an den Wirtschaftsgütern veräußere und die ihm verbliebenen Eigentumsanteile für eigene Rechnung, sowie die veräußerten Eigentumsanteile für Rechnung des zuzahlenden Gesellschafters in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft einlege. 96

Übertragen auf den hier zu beurteilenden Sachverhalt handele es sich bei den Einbringenden um die Altgesellschafter H und TD. Bei der Zuzahlung, die diese erhielten, handele es sich um die Ersparnis hinsichtlich des Erhalts der Anteile an der K und der N. Diese Ersparnis bestehe in der Vermögensmehrung, die daraus resultiere, dass zum Erhalt der Anteile nicht der tatsächliche Kaufpreis hätte entrichtet werden müssen und der Einbringende somit einen wirtschaftlichen Vorteil außerhalb des Gesamthandsbereich erlange. Als Folge daraus hätten die Altgesellschafter somit 20,06 % der Eigentumsanteile an den Wirtschaftsgütern der Klägerin an die K-Gesellschafter veräußert und diese für fremde Rechnung in die neue Gesellschaft eingelegt. Die verbliebenen Anteile (79,94 %) seien für eigene Rechnung in das Betriebsvermögen der Klägerin eingebracht worden. 97

Auch der Höhe nach sei der Wert der Klägerin zutreffend ermittelt worden. 98

Die Beigeladenen haben keine Anträge gestellt. 99

**Entscheidungsgründe** 100

Die Klage hat Erfolg. 101

102

**A.** Der Senat legt das Klagebegehren der Klägerin über den Wortlaut des Klageantrags hinaus dahingehend aus, dass die Klägerin nicht nur eine Rückgängigmachung des Veräußerungsgewinns i.H.v. 2.121.000 DM begehrt, sondern dass ihr Begehren auch eine Rückgängigmachung der durch diese Versteuerung entstandenen Folgewirkungen umfasst (Wegfall der AfA des Mehrwerts in den Ergänzungsbilanzen der Neugesellschafter für das Jahr 2000 und Wegfall der durch den Veräußerungsgewinn verursachten Gewerbesteuerrückstellung).

**B.** Die Klage ist begründet.

103

Bei der Einbringung ihrer Mitunternehmeranteile in die, um die Gesellschafter der K vergrößerte Klägerin, ist weder für TD noch für H ein Veräußerungsgewinn oder ein laufender Gewinn entstanden. Denn es macht keinen Unterschied, ob die von den Neugesellschaftern (im Streitfall den Gesellschaftern der K) erbrachte Gegenleistung (im Streitfall Einräumung von Beteiligungen an der K) in das Betriebsvermögen der übernehmenden Gesellschaft (im Streitfall der Klägerin) oder in an anderes (der deutschen Besteuerung unterliegendes) Betriebsvermögen (im Streitfall in jenes der X-BLATT und damit mittelbar in das der TD und in jenes der H) gelangt. Entscheidend ist vielmehr ausschließlich, dass das bisherige unternehmerische Engagement nicht beendet wird (so ausdrücklich BFH Urteil vom 08.12.1994 IV R 82/92, BFHE 176, 392, BStBl II 1995, 599) und die Gegenleistung nicht in das Privatvermögen fließt.

104

**1.** Nach § 24 Abs. 2, 3 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) darf bei der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft in der Weise, dass der Einbringende Mitunternehmer der Personengesellschaft wird, die Personengesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Buchwert oder mit einem höheren Wert, höchstens mit dem Teilwert, ansetzen; der Wert, mit dem das eingebrachte Betriebsvermögen in der Bilanz der Personengesellschaft einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter angesetzt wird, gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis. Ein Einbringungsgewinn entsteht so nur, wenn und soweit in der Bilanz der Personengesellschaft einschließlich der Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter in Ausübung des Wahlrechts für die Wirtschaftsgüter des eingebrachten Betriebs höhere Werte als die bisherigen Buchwerte angesetzt werden. Ein vergleichbares Wahlrecht besteht hingegen nicht, wenn ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil gegen Geld oder andere Wirtschaftsgüter veräußert wird. Im Veräußerungsfalle entsteht ein zu versteuernder Gewinn, der ggf. nach §§ 16, 34 EStG begünstigt ist. Der Besteuerung im Veräußerungsfalle liegt die Erwägung zugrunde, dass damit das bisherige unternehmerische Engagement beendet und das vorhandene Betriebsvermögen veräußert wird. Der dabei entstehende Gewinn ist im Zeitpunkt seiner Entstehung zu versteuern (vgl. BFH Urteil vom 08.12.1994 IV R 82/92, BFHE 176, 392, BStBl II 1995, 599).

105

Auf Veräußerungsvorgänge bezieht sich daher die Vorschrift des § 24 UmwStG nicht. Diese Vorschrift erfasst nur die Einbringung des Betriebsvermögens, soweit sie für eigene Rechnung des Einbringenden vollzogen, d.h. der Einbringende durch die Einbringung die Rechtsstellung eines Gesellschafters und Mitunternehmers der (neuen oder erweiterten) Personengesellschaft erlangt. Gleiches gilt, wenn der Betrieb einer Personengesellschaft eingebracht wird. Auch hierbei können die Altgesellschafter die Veräußerung von (ideellen) Anteilen ihres Betriebsvermögens (ihrer Mitunternehmeranteile) mit der auf eigene Rechnung erfolgenden Einbringung dieses Betriebsvermögens im Übrigen in die (erweiterte) Personengesellschaft verbinden. Dies gilt zum einen dann, wenn die Gesellschafter der bestehenden Gesellschaft (Altgesellschaft) und der hinzutretende neue Partner eine neue

106

Personengesellschaft gründen; es gilt aber auch, wenn der neue Partner in die (fortbestehende) Altgesellschaft eintritt (vgl. BFH-Urteil vom 23.05.1985 IV R 210/83, BFHE 144, 220, BStBl II 1985, 695). Dass in Fällen der Einbringung mit Zuzahlung in Höhe der Differenz zwischen Zuzahlung und den anteiligen Buchwerten der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens ein zu versteuernder Gewinn entsteht, entspricht der ständigen Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH Urteil vom 08.12.1994 IV R 82/92, BFHE 176, 392, BStBl II 1995, 599).

Der Gewinn, der durch eine Zuzahlung in das Privatvermögen des Einbringenden entsteht, 107 kann nicht durch Erstellung einer negativen Ergänzungsbilanz vermieden werden. § 24 Abs. 2 UmwStG lässt die Erstellung negativer Ergänzungsbilanzen zu, um Einbringungsgewinne zu neutralisieren, die dadurch entstehen, dass in der Bilanz der Personengesellschaft die eingebrachten Wirtschaftsgüter mit ihren Teilwerten angesetzt werden oder dass in der Bilanz der Personengesellschaft zwar die Buchwerte fortgeführt werden, ein Gesellschafter jedoch eine positive Ergänzungsbilanz aufstellt, weil seine Einlage wegen stiller Reserven im eingebrachten Betriebsvermögen höher als sein Kapitalkonto in der Bilanz der Personengesellschaft ist. Es ist hingegen nicht die Funktion von Ergänzungsbilanzen, Veräußerungsgewinne zu neutralisieren, die durch die anteilige Veräußerung der Wirtschaftsgüter des eingebrachten Betriebs entstehen (vgl. BFH Urteil vom 08.12.1994 IV R 82/92, BFHE 176, 392, BStBl II 1995, 599).

2. Im Streitfall ist keine Zuzahlung in das Privatvermögen der Altgesellschafter erfolgt. Es liegt 108 keine Veräußerung sondern eine Einbringung vor, die die Klägerin zu Recht zu Buchwerten vorgenommen hat.

a) Zwar haben die Altgesellschafter der Klägerin im Streitfall eine Gegenleistung erhalten, die 109 über das von den Neugesellschaftern eingezahlte Kommanditkapital von 67.000 DM hinausging. Denn die Einräumung von Gesellschaftsrechten an der K stellt eine Gegenleistung dafür da, dass die Gesellschafter der K Gesellschafter der Klägerin werden durften. Dies folgt bereits daraus, dass die K Gesellschafter ohne eine Abtretung von Anteilen an der K nicht in die Klägerin hätten eintreten können. Hierbei geht der Senat davon aus, dass die Einräumung von Beteiligungen an N vernachlässigt werden kann, da diese Gesellschaft nach dem unwidersprochenen Vortrag der Klägerin wertlos war. (Oder es zumindest infolge der gesellschaftlichen Umstrukturierungen im August 2000 werden sollte und auch wurde.)

aa) Der Senat geht davon aus, dass zumindest für H die Einräumung von 110 Gesellschaftsrechten an der K eine Gegenleistung für ihren Eintritt in die Klägerin war.

Dies hat die Klägerin, soweit die Gesellschafterstellung von H betroffen ist, zumindest an 111 einer Stelle ihres Vortrags auch eingeräumt. Denn die Klägerin führt hierzu in ihrem Schriftsatz vom 10.5.2005 auf Seite 13, zweiter Absatz u. a. aus, es sei daher fest zu halten, dass die K-Gesellschafter der H eine 5%tige Beteiligung bei ihrem Unternehmen zum Nominalwert hätten einräumen müssen, um 20,06% der Anteile an der Klägerin zum Nominalwert zeichnen zu können. Die 20,06-prozentige Beteiligung der K Gesellschafter an der Klägerin und die 5%tige Beteiligung der H an der K stünden also in einem untrennbaren wirtschaftlichen Zusammenhang.

Soweit die Klägerin demgegenüber in ihrer umfangreichen Einspruchs- und Klagebegründung 112 Argumente vorgetragen hat, die dagegen sprechen sollen, dass die Abtretung von Kommanditanteilen an der K eine Gegenleistung dafür war, dass die Gesellschafter der K Kommanditisten der Klägerin werden durften, hält der Senat diese für nicht überzeugend und

folgt ihnen nicht. Dies gilt für den Vortrag der Klägerin, die zivil- und gesellschaftsrechtliche Position der H habe keine Rechte auf ein Entgelt für ihren Kapitalerhöhungsverzicht oder einen Ausgleich der ihr durch den Verzicht entstandenen Vermögensverluste gehabt, die zu einem bilanzierungsfähigen Wirtschaftsgut geführt hätten. Bei H sei daher kein Anspruch gegenüber TD oder den K-Gesellschaftern als Folge des Kapitalerhöhungsverzichts entstanden. Umgekehrt hätten aber auch die K-Gesellschafter keinerlei Ansprüche gegenüber H aus Anlass der bei K vorgenommenen nichtverhältnismässigen Kapitalerhöhung gehabt. Bei den durch Kapitalerhöhungsverzicht zustande gekommenen wechselseitigen Beteiligungen seien daher keinerlei Schuldverhältnisse oder Ansprüche zwischen den beteiligten Parteien begründet worden. Für eine Veräußerung fehle es an einem Leistungsaustausch, der durch einen Kapitalerhöhungsverzicht nicht begründet werde, und für die Entgeltlichkeit an einem Zahlungsstrom, so dass eine auf diese Art und Weise zustande gekommene Änderung der Beteiligungsverhältnisse nicht zur Gewinnrealisierung führe.

**bb)** Ob auch die Einräumung von Gesellschaftsrechten für die X-BLATT, und damit mittelbar für die TD, an der K ebenfalls eine Gegenleistung dafür war, dass die Gesellschafter der K Gesellschafter der Klägerin werden durften, lässt sich nach Aktenlage ohne weitere Aufklärung des Sachverhalts nicht beantworten und mag auch dahingestellt bleiben. Dagegen scheint zu sprechen, dass nur H nicht aber TD auf eine Teilnahme an der Kapitalerhöhung an der Klägerin verzichteten. Der Erwerb von 20,06% am Kommanditkapital der Klägerin durch die Gesellschafter der K war nur deshalb möglich, weil H nicht an der Kapitalerhöhung teilnahm. Andererseits ist zu berücksichtigen, dass die Kapitalerhöhungen bei der Klägerin und der K ohne die bei X-BLATT erfolgte Sacheinlage der K-Gesellschafter und damit ohne die Beteiligung der X-BLATT an der K nicht denkbar gewesen wäre. Die Klägerin hat selbst eingeräumt, dass die durch die Einbringung zustande gekommene Beteiligung der X-BLATT an der K ein zentraler Punkt der im August 2000 vorgenommenen gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen gewesen sei. Die Tatsache, dass alle gesellschaftlichen Umstrukturierungen am selben Tag erfolgten, spricht zudem dafür, dass sie alle in einem unmittelbaren Zusammenhang standen. Ob die Einräumung von Gesellschaftsrechten an der K für die X-BLATT eine Gegenleistung dafür darstellte, dass die Gesellschafter der K Gesellschafter der Klägerin werden durften braucht im Rahmen des vorliegenden Urteils aber nicht aufgeklärt werden und mag deshalb dahingestellt bleiben. Die Beantwortung dieser Frage ist jedenfalls deshalb unerheblich, weil diese Gegenleistung keine schädliche Zuzahlung darstellt. 113

**b)** Die den Altgesellschaftern der Klägerin zugeflossene Gegenleistung, die darin lag, dass die Altgesellschafter entweder unmittelbar (H) oder mittelbar (TD über die Tochtergesellschaft X-BLATT) Anteile an der K erhielten, kann nicht als Zuzahlung beurteilt werden, da sie nicht in ein privates sondern in ein betriebliches Vermögen floss. 114

Dies hat der BFH ausdrücklich für den Fall entschieden, dass der in eine bestehende Personengesellschaft eintretende Neugesellschafter die von ihm zu erbringende Gegenleistung als Einlage in diese Personengesellschaft leistet (vgl. BFH Urteil vom 08.12.1994 IV R 82/92, BFHE 176, 392, BStBl II 1995, 599). Auch die Finanzverwaltung verneint in diesem Fall das Vorliegen einer zu einer Veräußerung führenden Gegenleistung (vgl. BMF Schreiben vom 25.3.1998 IV B 7 – S 1978 – 21/98 / IV B 2 – S 1909 – 33/98, BStBl I 1998, 268 unter Teil 2 Einbringung 2. Abschnitt I, 1 c)). 115

Nach Ansicht des Senats liegt aber auch im Streitfall keine Zuzahlung vor. Denn es macht keinen Unterschied, ob die von den Neugesellschaftern (im Streitfall den Gesellschaftern der 116

K) erbrachte Gegenleistung (im Streitfall Einräumung von Beteiligungen an der K) in das Betriebsvermögen der übernehmenden Gesellschaft (im Streitfall der Klägerin) oder in an anderes (der deutschen Besteuerung unterliegendes) Betriebsvermögen (im Streitfall in jenes der X-BLATT und damit mittelbar in das der TD und in jenes der H) gelangt. Entscheidend ist, dass das bisherige unternehmerische Engagement nicht beendet wird (so ausdrücklich BFH Urteil vom 08.12.1994 IV R 82/92, BFHE 176, 392, BStBl II 1995, 599) und die Gegenleistung nicht in das Privatvermögen fließt.

**aa)** Für diese Beurteilung spricht eine Vielzahl von Argumenten, die die Klägerin in ihrer Einspruchs- und Klagebegründung vorgetragen hat. 117

**aaa)** Zu Recht weist die Klägerin darauf hin, dass es ein Ziel des Umwandlungssteuergesetzes sei, sinnvolle betriebliche Kooperationen steuerneutral (ohne Aufdeckung stiller Reserven) zu ermöglichen. Dass die im August 2000 vorgenommenen gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen zu wirtschaftlich sinnvollen Gestaltungsformen führten, trifft zu. Denn es gelang der Klägerin hierdurch Konkurrenzsituationen, die zu Gewinnminderungen geführt hätten, zu vermeiden. 118

**bbb)** Für diese Beurteilung spricht weiter, dass durch die von der Klägerin und den anderen Gesellschaften vorgenommenen Umstrukturierungen die Steuerverstrickung erhalten blieb. 119

Durch die zustande gekommenen wechselseitigen Beteiligungen fand zwar ein Überspringen stiller Reserven bei den Kommanditanteilen statt. Dies war die Folge der disquotalen – d.h. nicht Verhältnis wahren – Kapitalerhöhung. 120

Dieser Umstand war aber, worauf die Klägerin zu recht hinweist, für sich allein genommen nicht steuerschädlich, da es sich bei den neu geschaffenen Kommanditanteilen der Klägerin und der K um gewerbliche Beteiligungen handelte, die steuerverstrickt – d.h. steuerverhaftet – waren. Die Erfassung der in den Kommanditbeteiligungen vorhandenen stillen Reserven war durch die Steuerverstrickung sichergestellt. Eine vorzeitige Aufdeckung von stillen Reserven war daher nicht erforderlich. 121

**ccc)** Die Klägerin macht zu Recht geltend, dass im Streitfall das durch die Umstrukturierungsmaßnahmen erzielte Ergebnis auch auf einem anderen Weg hätte erreicht werden können, der auch nach Ansicht des Beklagten nicht zu einer Auflösung stiller Reserven geführt hätte. 122

Wenn die K-Gesellschafter als Kapitalerhöhung einen dem Zeitwert der Anteile an der Klägerin entsprechenden Geldbetrag bei der Klägerin eingezahlt hätten, dann hätten die Altgesellschafter der Klägerin - damit die Kapitalkonten die Beteiligungsverhältnisse richtig widerspiegeln – ihr steuerliches Kapitalkonto nach § 24 UmwStG bis zum Verkehrswert aufstocken können (durch Teilwertansatz bei allen - auch den Firmenwert einschließenden - Vermögensgegenständen). Gleichzeitig hätten die Altgesellschafter der Klägerin den durch Teilwertansatz entstandenen Buchgewinn nach Tz. 24.13 f des Umwandlungssteuererlasses durch Bildung einer negativen Ergänzungsbilanz neutralisieren können. Diese negative Ergänzungsbilanz wäre in fünfzehn Jahren erfolgswirksam aufzulösen. 123

Ein identisches Bild hätte sich – da nach Ansicht des Beklagten gleich lautende stille Reserven auf die neu eintretenden Gesellschafter bei der Klägerin und bei K entfielen - bei der K ergeben, wenn die Altgesellschafter der Klägerin als Kapitalerhöhung einen dem Verkehrswert der K-Anteile entsprechenden Geldbetrag bei K eingezahlt hätten. Auch hier 124

hätte der durch den Teilwertansatz entstehende Buchgewinn durch eine negative Ergänzungsbilanz neutralisiert werden können.

Zu Recht weist die Klägerin darauf hin, dass es nicht einzusehen sei, weshalb es bei ihr und K in 2000 durch Ansatz eines Firmenwertes zu einem steuerliche Gewinnausweis (ohne Möglichkeit der Neutralisierung durch steuerliche Ergänzungsbilanzen) kommen solle, wenn auch bei einem wertgerechten Einkauf eine Gewinnrealisierung in 2000 hätte vermieden werden können. 125

**ddd)** Zu Recht hat die Klägerin auch darauf hingewiesen, dass durch die im August 2000 vorgenommenen gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen zwar Verbundvorteile (von den K-Gesellschaftern eingebrachtes verlagsspezifisches Fachwissen und deren umfangreiche geschäftliche Beziehungen auf dem Anzeigenmarkt) bei ihr erreicht worden seien. Damit im Einklang habe sich bei ihr von 2000 bis 2003 gegenüber den Jahren 1996 bis 1999 der Gewinn vor Steuern im Durchschnitt mehr als verdoppelt. Die Einräumung von Verbundvorteilen (in Form von Geschäftsbeziehungen) stellt aber, worauf die Klägerin zu Recht hinweist, keine Zuzahlung dar. 126

**eee)** Zu Unrecht beruft sich die Klägerin nach Ansicht des Senats allerdings auf den Kommentar zum Umwandlungssteuergesetz von Widmann/Mayer. Die von der Klägerin angeführte Stelle (§ 24 UmwStG Tz. 117) spricht weder für noch gegen sie. Zwar wird dort die Eingehung wechselseitiger Beteiligungen bei Personengesellschaften behandelt. Der Senat kann aber nicht erkennen, dass dort zwischen einer steuerneutralen wechselseitigen Beteiligung, die durch den Kapitalerhöhungsverzicht der Altgesellschafter ermöglicht wird (diese Alternative soll nach Ansicht der Klägerin im Streitfall vorliegen) und einem Anteilstausch, der zur Aufdeckung stiller Reserven führt, unterschieden wird. 127

**bb)** Für die Rechtsansicht des Beklagten spricht hingegen lediglich der Umstand, dass nach ihr eine erfolgsneutrale Übertragung stiller Reserven auf eine andere Person nur innerhalb derselben Gesellschaft, nicht aber zwischen verschiedenen Gesellschaften möglich wäre. Es ist aber gerade eine Zielsetzung des Umwandlungssteuergesetzes die erfolgsneutrale Übertragung stiller Reserven zu vereinfachen. 128

**3.** Da die von der Klägerin im August 2000 vorgenommene Umstrukturierung keine Auflösung stiller Reserven zur Folge hatte, mag es dahingestellt bleiben, welchen Wert die Gegenleistung zum damaligen Zeitpunkt hatte. 129

### **C. Tenorierung und Nebenentscheidungen** 130

Da der Klage in vollem Umfang stattzugeben war, waren sämtliche Änderungen rückgängig zu machen, die darauf beruhen, dass die Abtretung der Kommanditanteile an der Klägerin als Veräußerung beurteilt wurde. 131

**1.** Die festgestellten Einkünfte der Klägerin im angefochtenen Bescheid waren deshalb wie folgt zu ändern: 132

1. Minderung in Höhe von 2.121.000 DM (Gewinn aus Abtretung KG-Anteile) 133

2. Erhöhung in Höhe von 47.920 DM (Abschreibung Mehrwert Ergänzungsbilanzen) 134

3. Erhöhung in Höhe der Gewerbesteuerrückstellung, soweit diese vom Prüfer wegen der Abtretung der KG-Anteile gebildet wurde. 135

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 4. Entsprechende Verringerung der gewerblichen Einkünfte, die der Tarifbegrenzung nach § 32c EStG unterliegen. Dies trifft auf die Beteiligungseinkünfte aller Kommanditisten mit Ausnahme der TD zu.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |     |
| 2. Die festgestellten Einkünfte der D Anzeigenblatt GmbH betragen unverändert: 2.500 DM                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 137 |
| 3. Die festgestellten Einkünfte der TD im angefochtenen Bescheid waren deshalb in Höhe von 1.057.328 DM, abzüglich der hierauf entfallenden Gewerbesteuerrückstellung, zu mindern.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 138 |
| 4. Die festgestellten Einkünfte der H im angefochtenen Bescheid waren deshalb in Höhe von 1.063.672 DM, abzüglich der hierauf entfallenden Gewerbesteuerrückstellung, zu mindern. Sie unterliegen im vollen Umfang der Tarifbegrenzung nach § 32c EStG.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 139 |
| 5. Die festgestellten Einkünfte im angefochtenen Bescheid waren für folgende Kommanditisten jeweils in Höhe von 10.156 DM abzüglich der hierauf entfallenden Gewerbesteuerrückstellung zu erhöhen:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 140 |
| A                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 141 |
| B                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 142 |
| C                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 143 |
| E                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 144 |
| Sie unterliegen im vollen Umfang der Tarifbegrenzung nach § 32c EStG.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 145 |
| 6. Die festgestellten Einkünfte des F im angefochtenen Bescheid waren in Höhe von 4.864 DM abzüglich der hierauf entfallenden Gewerbesteuerrückstellung zu erhöhen. Sie unterliegen im vollen Umfang der Tarifbegrenzung nach § 32c EStG.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 146 |
| 7. Die festgestellten Einkünfte des G im angefochtenen Bescheid waren in Höhe von 2.432 DM abzüglich der hierauf entfallenden Gewerbesteuerrückstellung zu erhöhen. Sie unterliegen im vollen Umfang der Tarifbegrenzung nach § 32c EStG.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 147 |
| 8. Die Übertragung der Berechnung der festzustellenden Einkünfte beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Die Kostenentscheidung folgt aus den §§ 135, 139 Abs. 4 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. Es ist von grundsätzlicher Bedeutung ob es steuerrechtlich einen Unterschied macht, ob bei Eintritt eines neuen Gesellschafters in eine bestehende Personengesellschaft die von dem Neugesellschafter für seinen Eintritt erbrachte Gegenleistung in das Betriebsvermögen der übernehmenden Gesellschaft oder in an anderes Betriebsvermögen gelangt. | 148 |