
Datum: 06.10.2011
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 1308/10 K
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2011:1006.9K1308.10K.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

Der Körperschaftsteuerbescheid 2004 vom 26.04.2010 wird dahingehend geändert, dass ausgehend von einem steuerlichen Gewinn in Höhe von 724.931,- EUR unter Ansatz des Firmenwerts in Höhe von 600.000,- EUR und des Auftragsbestands in Höhe von 100.000,- EUR die Körperschaftsteuer 2004 auf 0,- EUR festgesetzt wird.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

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

Streitig ist die Aktivierung immaterieller Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Übertragungsbilanz im Rahmen einer formwechselnden Umwandlung einer GmbH in eine KG.

1

2

3

Gegenstand des Unternehmens der X..... GmbH (nachfolgend: GmbH), deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer Herr X..... war, ist der Handel mit Stahl und Stahlerzeugnissen.

Die GmbH war Gesellschafterin (Kommanditistin) der Z.... KG (nachfolgend: Z.... KG). Zum 31.05.2004 schied die X....Verwaltungs-GmbH, Z...., als Komplementärin aus der Z.... KG aus. Der GmbH als allein verbleibende Gesellschafterin der Z.... KG wuchs deren Vermögen an und sie übernahm dieses unter Ausbuchung der bislang mit 1 Mio. EUR aktivierten Kommanditbeteiligung. Nachfolgend veräußerte sie mit Kaufvertrag vom 22.06.2004 den gesamten Maschinenpark der (ehemaligen) Z.... KG an die Y... B.V., B-Stadt, Niederlande.

Mit notariell beurkundetem Umwandlungsbeschluss vom 5.08.2004 wurde die GmbH zum 1.07.2004 (Umwandlungsstichtag) in die A..... X..... GmbH & Co KG umgewandelt.

Die GmbH reichte für das Streitjahr 2004 eine Körperschaftsteuererklärung mit einem zu versteuernden Einkommen von 0,- EUR ein (Jahresüberschuss 270.724,- EUR zzgl. Korrekturbetrag nach § 60 Abs. 2 S. 1 EStDV i.H.v. 463.860,- EUR und zzgl. nicht abziehbarer Betriebsausgaben i.H.v. 359,- EUR = 734.923 EUR Gesamtbetrag der Einkünfte, abzügl. Verlustvortrag). Zur Erläuterung des Korrekturbetrags nach § 60 Abs. 2 EStDV führte sie aus, dass die Beteiligung an der Z.... KG mit handelsrechtlichen Anschaffungskosten von 1 Mio. EUR bilanziert worden sei. Die steuerlichen Anschaffungskosten hätten jedoch nur 536.140,- EUR betragen. Der Differenzbetrag von 463.860,- EUR sei bei der KG in einer negativen Ergänzungsbilanz ausgewiesen worden.

In ihrem Jahresabschluss für das Rumpfgeschäftsjahr 1.01. bis 30.06.2004 nahm die GmbH gewinnerhöhend eine Zuschreibung zum Geschäfts- und Firmenwert auf den 30.06.2004 in Höhe von 600.000,- EUR vor. Zur Erläuterung führte sie aus, dass der Ausweis aufgrund der formwechselnden Umwandlung nach § 3 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) zum steuerlichen Teilwert erfolge. Ebenso nahm sie mit gleicher Begründung gewinnerhöhend eine Aktivierung des Auftragsbestands ("in Arbeit befindliche Aufträge") in Höhe von 100.000,- EUR zum 30.06.2004 vor.

Mit Bescheid vom 18.02.2005, adressiert an die GmbH, setzte der Beklagte die Körperschaftsteuer erklärungskgemäß mit 0,- EUR unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gegenüber der GmbH fest. Aufgrund einer Änderung des verbleibenden Verlustabzugs zum 31.12.2003 erließ der Beklagte am 21.03.2006 einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid, wiederum adressiert an die GmbH, in dem die Körperschaftsteuer 2004 ebenfalls mit 0,- EUR festgesetzt wurde.

Anlässlich einer Betriebsprüfung bei der GmbH durch das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung Hagen vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die Grundsätze des BFH-Urteils vom 5.06.2007 (I R 97/06, BStBl II 2008, 650) auch bei einem Formwechsel anzuwenden seien. Danach sei ein Bewertungswahlrecht für die Wirtschaftsgüter der Übertragungsbilanz gegeben. Allerdings umfasse das Ansatzwahlrecht nach § 11 Abs. 1 S. 2 UmwStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung nur solche Wirtschaftsgüter, die in der Steuerbilanz vom Grundsatz her aktiviert werden dürften. Selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter seien danach nicht aktivierbar. Dem-entsprechend versagte er eine Zuschreibung zum Firmenwert und zum Auftragsbestand und minderte den Gewinn um 700.000,- EUR.

Hinsichtlich der Einzelheiten und der weiteren, vorliegend nicht strittigen Prüfungsfeststellungen wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom 13.02.2009 Bezug

4

5

6

7

8

9

10

genommen.

- Der Beklagte erließ daraufhin am 23.10.2009 einen an die GmbH adressierten Körperschaftsteuerbescheid für 2004, wiederum über 0,- EUR, der als Besteuerungsgrundlage jedoch von dem von Prüfer ermittelten Steuerbilanzgewinn von 24.592,- EUR ausgeht. 11
- Zur Begründung des hiergegen für die GmbH eingelegten Einspruchs vertraten deren steuerliche Berater die Auffassung, dass auch die Aktivierung immaterieller Wirtschaftsgüter im Rahmen der formwechselnden Umwandlung zulässig sei und verwiesen zur weiteren Begründung auf das BFH-Urteil vom 19.10.2005 (I R 38/04, BStBl II 2006, 568). 12
- Demgegenüber führte der Beklagte mit Schriftsatz vom 23.02.2010 aus, dass nach dem BFH-Urteil vom 5.06.2007 (I R 97/06, BStBl II 2008, 650) eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes möglich sei, und die Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Übertragungsbilanz der GmbH mit einem höheren Wertansatz als in der Handelsbilanz angesetzt werden könnten. Dies gelte jedoch nur für Wirtschaftsgüter, die vom Grundsatz her überhaupt aktiviert werden dürften. Dies sei für den originären Firmenwert und den Auftragsbestand nicht der Fall, mit der Folge, dass sie weder von der GmbH aktiviert noch von der KG abgeschrieben werden könnten. 13
- Mit Einspruchsentscheidung vom 26.03.2010, die im Rubrum als Einspruchsführerin die SSW-Verwaltungs- GmbH als Komplementärin der A.... X..... GmbH & Co KG, letztere ihrerseits als Gesamtrechtsnachfolgerin der A.... X..... GmbH anführt, wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. 14
- Hiergegen hat die Klägerin (KG) als Gesamtrechtsnachfolgerin der GmbH die vorliegende Klage erhoben. 15
- Nach Klageerhebung hat der Beklagte am 26.04.2010 einen nach § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO geänderten Körperschaftsteuerbescheid (Körperschaftsteuer 0,- EUR ausgehend von einem Steuerbilanzgewinn von 24.592,- EUR lt. Prüfungsfeststellung und unter Berücksichtigung eines Verlustvortrags aus 2003) erlassen, in dem als Inhaltsadressat die SSW Verwaltungs GmbH, diese als Komplementärin der A.... X..... GmbH & Co KG, als Gesamtrechtsnachfolgerin der A.... X..... GmbH genannt ist. 16
- Zur Begründung ihrer Klage führt die Klägerin aus, dass die Bekanntgabe des angefochtenen Körperschaftsteuerbescheids vom 23.10.2009 an eine erloschene Gesellschaft erfolgt und damit unwirksam gewesen sei. Der nunmehr an die richtige Inhaltsadressatin gerichtete Bescheid vom 26.04.2010 sei nach § 68 FGO zum Gegenstand des Verfahrens geworden. 17
- In der steuerlichen Übertragungsbilanz der GmbH zum 30.06.2004 seien sämtliche stillen Reserven unter Ausübung des Wahlrechts nach § 3 S. 1 UmwStG 1995 aufgedeckt und die übergehenden Wirtschaftsgüter zu Teilwerten angesetzt worden. Die Bilanzierung sei dabei unabhängig vom Maßgeblichkeitsgrundsatz möglich. Damit sei in Umwandlungsfällen der volle Teilwertansatz nach den Regelungen der §§ 3, 11 Abs. 1 S. 2 und § 25 i.V.m. § 20 Abs. 2 UmwStG 1995 zulässig. Der Teilwertansatz umfasse auch die Aktivierung von selbstgeschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern. Dies sei für die Anwendungsbereich des § 20 Abs. 2 UmwStG 1995 un- strittig. Aber auch für die § 3 UmwStG 1995 könne nichts anderes gelten, denn die noch in § 3 UmwStG 1977 enthalte Einschränkung, wonach der Teilwertansatz auf solche Wirtschaftsgüter beschränkt worden sei, die nach steuerlichen Gewinnvorschriften über die Gewinnermittlung anzusetzen seien, sei in § 3 UmwStG 1995 18

nicht mehr übernommen worden. Aus dem Wortlaut des § 3 UmwStG 1995 ergebe sich keine dahingehende Beschränkung. Im Übrigen habe auch der BFH in seinem Urteil vom 19.10.2005 (I R 38/04, BStBl II 2006, 568) für den umgekehrten Fall einer formwechselnden Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft keine Bedenken gegen den Ansatz von Auftragsbeständen gehabt. Die Wertermittlungen der Auftragsbestände und des Geschäftswerts seien im Übrigen unstrittig, sodass der Steuerbilanzgewinn 2004 um 700.000,- EUR auf 724.931,- EUR zu erhöhen sei.	
Die Klägerin beantragt (sinngemäß),	19
den Körperschaftsteuerbescheid vom 26.04.2010 dahingehend zu ändern, dass ausgehend von einem steuerlichen Gewinn in Höhe von 724.931,- EUR unter Ansatz des Firmenwerts in Höhe von 600.000,- EUR und des Auftragsbestands in Höhe von 100.000,- EUR die Körperschaftsteuer 2004 auf 0,- EUR festgesetzt wird,	20
hilfsweise, für den Unterliegensfall,	21
die Revision zuzulassen.	22
Der Beklagte beantragt,	23
die Klage abzuweisen,	24
hilfsweise, für den Unterliegensfall,	25
die Revision zuzulassen.	26
Zur Begründung nimmt er Bezug auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und verweist auf die Kurz-Information Einkommensteuer der OFD Münster vom 27.02.2008 Nr. 9/2008. Des Weiteren vertritt er die Auffassung, dass es sich bei den Ausführungen des BFH im Urteil vom 19.10.2005 zur Aktivierung selbstgeschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter nur um ein obiter dictum handele, da es für den entschiedenen Fall unerheblich gewesen sei. Auch das zu diesem Urteil ergangene BMF-Schreiben vom 4.06.2006 (BStBl I 2006, 445) beziehe sich nur auf die Kernaussage des Urteils, nehme aber zu Aktivierung selbstgeschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter mit keinem Wort Stellung.	27
§§ 3 und 11 UmwStG 1995, die den Wert und die Gewinnauswirkung bei der übertragenden GmbH regelten und § 5 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) gingen von dem Begriff "Wirtschaftsgut" aus, während die §§ 20 ff. UmwStG 1995, die den Wertansatz bei der übernehmenden Gesellschaft regelten, von dem Begriff "Betriebsvermögen" ausgingen.	28
Das FG Baden-Württemberg habe in seinem Urteil vom 4.03.2004 (6 K 103/99) bereits entschieden, dass § 11 Abs. 1 S. 2 UmwStG ein Bewertungswahlrecht zulasse, nicht jedoch ein Ansatzwahlrecht.	29
In der Sache hat am 7. Juli 2011 ein Erörterungstermin stattgefunden. Auf das Protokoll wird Bezug genommen.	30
Die Beteiligten haben auf eine mündliche Verhandlung verzichtet.	31
Entscheidungsgründe	32
I. Die Klage ist zulässig.	33

1. Der nach der formwechselnden Umwandlung erlassene Erstbescheid vom 18.02.2005, der Änderungsbescheid vom 21.03.2006 sowie insbesondere der nach der Betriebsprüfung ergangene strittige Änderungsbescheid vom 23.10.2009, die Einspruchsentscheidung vom 26.03.2010 und der im Klageverfahren erlassene Bescheid vom 26.04.2010 sind allesamt rechtswirksam der Klägerin bekannt gegeben worden, obwohl als Inhaltsadressat teilweise nur die (alte) GmbH genannt war bzw. die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der GmbH.

a) Gem. § 122 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) ist ein Verwaltungsakt demjenigen Beteiligten bekannt zu geben, für den er bestimmt ist oder der von ihm betroffen wird.

Die Angabe des Inhaltsadressaten ist gemäß § 157 Abs. 1 Satz 2 AO konstituierender Bestandteil jedes Verwaltungsakts; die Identität des Inhaltsadressaten muss sich anhand des Verwaltungsakts zweifelfrei und sicher bestimmen lassen und aus dem Verwaltungsakt selbst hervorgehen (BFH-Urteil vom 17.06.1992 X R 47/88, BFHE 169, 103, BStBl II 1993, 174, m.w.N.). Es reicht dabei aus, wenn der Inhaltsadressat durch Auslegung anhand der dem Betroffenen bekannten Umstände hinreichend sicher bestimmt werden kann (BFH-Urteile vom 1.12.2004 II R 10/02, BFH/NV 2005, 1365, vom 19.08.1999 IV R 34/98, BFH/NV 2001, 409). Solange kein Zweifel an der Identität des Adressaten auftritt, ist ein Fehler in seiner namentlichen Bezeichnung unschädlich (BFH-Beschlüsse vom 29. Juni 1988 IV B 70/88, BFH/NV 1989, 613; vom 25. November 1999 VII S 19/99, BFH/NV 2000, 551).

Zwar hat der BFH zum Umwandlungsgesetzes (UmwG) 1977 in ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertreten, dass bei der Umwandlung einer GmbH in eine Personenhandelsgesellschaft und umgekehrt der Bescheid zwingend dem jeweiligen Rechtsnachfolger bekannt zu geben ist und etwaige Fehler in der Bezeichnung des richtigen Steuerschuldners im weiteren Verfahren nicht durch Richtigstellung geheilt werden können (vgl. BFH, Großer Senat, Beschluss vom 21. Oktober 1985 GrS 4/84, BFHE 145, 110, BStBl II 1986, 230; BFH-Urteil vom 17. September 1992 V R 17/86, BFH/NV 1993, 279). Ausgangspunkt dieser Rechtsprechung waren indes die Regelungen des UmwG 1977 (§§ 1, 3, 5, 6, 15, 16, 20, 24), wonach die formwechselnde Gesellschaft mit der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses im Handelsregister erloschen ist. Nach der Neuregelung des UmwG 1995 besteht der Rechtsträger bei einer - wie auch im Streitfall vorliegenden - formwechselnden Umwandlung gemäß § 190 ff UmwG 1995 in der im Umwandlungsbeschluss bestimmten Rechtsform weiter (vgl. § 202 UmwG 1995). Angesichts des per gesetzlicher Fiktion angenommenen Fortbestandes der formwechselnden Rechtsperson dürfte die BFH-Rechtsprechung insoweit überholt sein (vgl. auch Urteile des FG Münster vom 25.02.2005 9 K 861/02 G, EFG 2005, 1211, und vom 25.04.2006 11 K 6822/02, Juris).

In den vorgenannten Körperschaftsteuerbescheiden ist danach ein und dieselbe Rechtsperson lediglich unrichtig bezeichnet worden, was bei der gebotenen inhaltlichen Auslegung der Wirksamkeit der Bescheide nicht entgegensteht. Entsprechendes gilt für den Einspruch, der im Namen der GmbH eingelegt worden ist, jedoch letztlich im Wege der Auslegung vom Beklagten als Einspruch der Klägerin behandelt worden ist, wie sich aus dem Rubrum der Einspruchsentscheidung ergibt. (Anm.: In der Einspruchsentscheidung, die sich in den vom Beklagten übersandten Akten befindet, ist als Einspruchsführer im Rubrum noch die (alte) GmbH aufgeführt; aus der vom Klägervertreter im Klageverfahren vorgelegten Kopie der Einspruchsentscheidung -Bl. 17 GA- ergibt sich jedoch eindeutig, dass in der bekanntgegebenen Einspruchsentscheidung das Rubrum dahingehend geändert wurde, dass dort die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der GmbH als Einspruchsführerin genannt ist).

b) Nach Nr. 2.16 des AEAO zu § 122 soll trotz rechtlicher Identität bei einer formwechselnden Umwandlung die Regelung des § 45 Abs. 1 AO über die steuerliche Gesamtrechtsnachfolge sinngemäß anzuwenden sein, wenn sich - wie im Streitfall - durch den Formwechsel das Steuersubjekt ändert mit der Folge, dass bei Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft Bescheide über Steuern, für die die Kapitalgesellschaft Steuerschuldnerin ist - wie vorliegend bei der Körperschaftsteuer - an die Personengesellschaft zu richten sind (ebenso AEAO zu § 45 Nr. 3). Der Beklagte hat dem Rechnung getragen, indem er im Rubrum der Einspruchsentscheidung und in dem nachfolgend im Klageverfahren erlassenen Körperschaftsteuerbescheid vom 26.04.2010 die Klägerin jeweils als "Rechtsnachfolgerin" der GmbH bezeichnet hat. Diese Bezeichnung ist aus den vorgenannten Gründen ebenfalls unschädlich. Vor dem Hintergrund der gesetzlichen Fiktion des § 202 Abs. 1 Nr. 1 UmwG 1995, wonach der formwechselnde Rechtsträger in der in dem Umwandlungsbeschluss bestimmten Rechtsform weiter besteht, kann dem Rechtsnachfolgezusatz jedenfalls im Fall der formwechselnden Umwandlung bei der Adressierung des Bescheides bzw. der Einspruchsentscheidung keine maßgebliche Bedeutung zukommen.

2. Der im Klageverfahren wirksam bekanntgegebene Körperschaftsteuerbescheid 2004 vom 26.04.2010 ist auch gem. § 68 S. 1 FGO zum Gegenstand des vorliegenden Verfahrens geworden. 40

Folgt man der vorstehend vertretenen Auffassung, dass der richtige Inhaltsadressat nur fehlerhaft bezeichnet wurde ohne Verwechselungsgefahr, ist der Bescheid vom 26.04.2010 kein erstmals erlassener Bescheid gegen den richtigen Inhaltsadressaten, sondern Änderungsbescheid zum vorangegangenen, mit dem Einspruch angefochtenen Bescheid vom 23.10.2009, mit dem lediglich die fehlerhafte Bezeichnung (teilweise) berichtigt wurde. Auch nach dem Urteil des BFH vom 17.09.1992 V R 17/86, BFH/NV 1993, 279, das vom Sachverhalt eine formwechselnde Umwandlung nach dem UmwG 1977 betraf, sind die in § 68 FGO verwendeten Begriffe "ändern" und "ersetzen" weit auszulegen. Danach verlangt die Anwendung des § 68 FGO (damaliger Fassung, vgl. jetzt auch § 68 S. 4 Nr. 2 FGO n.F.) nur, dass hinsichtlich des ursprünglichen und des neuen Verwaltungsaktes Identität der Beteiligten und des Besteuerungsgegenstandes besteht und der ursprüngliche Verwaltungsakt durch den Erlass des neuen seine Wirkung verliert. Diese Voraussetzungen sind nach Auffassung des BFH bei einer formwechselnden Umwandlung nach dem UmwG 1977 selbst dann erfüllt, wenn die ursprünglich angefochtenen Steuerbescheide nach Eintritt der Umwandlung noch an die alte Gesellschaft adressiert waren und damit nach der vorstehend unter 1. a) dargestellten Auffassung des BFH unwirksam waren. 41

3. Die Klägerin ist durch den Körperschaftsteuerbescheid vom 26.04.2010, der eine Körperschaftsteuerfestsetzung von 0,- EUR ausweist, beschwert (§ 40 Abs. 2 FGO). 42

Nach § 40 Abs. 2 FGO ist, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist, die Klage nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt oder durch die Ablehnung oder Unterlassung eines Verwaltungsaktes oder einer anderen Leistung in seinen Rechten verletzt zu sein. 43

Eine solche Beschwerde wird auch dann angenommen, wenn sich die Bedeutung der Steuerfestsetzung nicht in der Konkretisierung des Steuerschuldverhältnisses erschöpft bzw. wenn die Beeinträchtigungen nicht wirtschaftlich in der Steuerfestsetzung selbst liegt, sondern in einer stillschweigend damit verbundenen anderen Aussage der Finanzbehörde (vgl. Gräber/von Groll, FGO, 7. Aufl. § 40 Rz. 88 ff. m.w.N.). In diesem Zusammenhang stellt auch ein ggf. unrichtiger Bilanzansatz in der Übertragungsbilanz, der sich im Streitjahr nicht 44

für den Steuerschuldner auswirkt, gleichwohl eine Rechtsverletzung i.S. des § 40 Abs. 2 FGO dar, wenn er in späteren Jahren mit Nachteilen verbunden sein kann.

Nach § 14 S. 1 i.V.m. § 4 UmwStG 1995 hat die in die Personengesellschaft formgewechselte Klägerin die im Zeitpunkt des Formwechsels vorhandenen Wirtschaftsgüter mit den in ihrer steuerlichen Schlussbilanz als Körperschaft enthaltenen Werten zu übernehmen. Danach kommt der Frage des strittigen Ansatzes der immateriellen Wirtschaftsgüter in der Übertragungsbilanz der GmbH im Streitfall auf Grund des Bilanzen- und Wertzusammenhangs wirtschaftliche Bedeutung für die Klägerin zu. Nach ihrem Formwechsel in die Personengesellschaft kann die Klägerin gewinnwirksam Abschreibungen für Abnutzungen auf den Firmenwert vornehmen und die Bilanzposition Auftragsbestand erfolgswirksam auflösen. 45

Der Tatsache, dass die Klägerin die Klage "als Gesamtrechtsnachfolgerin" der GmbH erhoben hat, misst der Senat insoweit keine entscheidende Bedeutung zu. Denn - wie bereits dargelegt - bleibt beim Formwechsel der Rechtsträger identisch. Aufgrund dessen stellt sich - anders als z.B. bei einer Einbringung eines (Teil-)Betriebs oder Mit-unternehmeranteils i.S. des § 20 UmwStG - vorliegend auch nicht die Frage des Anfechtungsrechts eines Drittbetroffenen. Denn durch die strittige Versagung des Ansatzes selbstgeschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter in ihrer steuerlichen Schlussbilanz erleidet die Klägerin selbst die dargelegten Nachteile bei späteren Steuerfestsetzungen. 46

II. Die Klage ist auch begründet. Der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid vom 26.04.2010 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 S. 1 FGO). Der Beklagte hat zu Unrecht die Aktivierung immaterieller Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Übertragungsbilanz im Rahmen der formwechselnden Umwandlung untersagt. 47

1. Für den Fall einer rechtsformwechselnden Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft bestimmt § 14 S. 1 i.V.m. § 3 S. 1 UmwStG 1995, dass die Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz der Körperschaft mit dem Buchwert oder einem höheren Wert angesetzt werden können. Der Ansatz mit dem Buchwert ist auch zulässig, wenn in der Handelsbilanz das eingebrachte Betriebsvermögen nach handelsrechtlichen Vorschriften mit einem höheren Wert angesetzt werden muss (§ 3 S. 2 UmwStG 1995). Die Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter dürfen nicht überschritten werden (§ 3 S. 4 UmwStG 1995). 48

Zwar bestimmt § 5 Abs. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG), dass steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Bilanz auszuüben sind. Dieser Grundsatz der Maßgeblichkeit gilt aber für die hier streitbefangene steuerliche Umwandlungsbilanz gerade nicht. Vielmehr enthält das in § 3 S. 1 UmwStG 1995 der übertragenden Körperschaft eingeräumte Bewertungswahlrecht eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes in Gestalt einer speziellen und damit jenem Grundsatz vorgehenden gesetzlichen Regelung (vgl. BFH-Urteil vom 05.06.2007 I R 97/06, BStBl II 2008, 650 zu § 11 Abs. 1 S. 2 UmwStG 1995). Unabhängig davon ändert sich bei einer formwechselnden Umwandlung nur die Rechtsform, während der Unternehmensträger identisch bleibt. Da das Handelsrecht für diesen Fall weder die Aufstellung einer Schlussbilanz für die übertragende Kapitalgesellschaft noch die Aufstellung einer Eröffnungsbilanz für die an ihrer Stelle tretende Personengesellschaft vorsieht, ist die Ausübung steuerrechtlicher Wahlrechte in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz ohnehin nicht möglich. 49

2. Fraglich ist jedoch, ob § 14 S. 1 i.V.m. § 3 UmwStG 1995 in Durchbrechung des Aktivierungsverbots des § 5 Abs. 2 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG, wonach für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ein Aktivposten nur anzusetzen ist, wenn sie entgeltlich erworben wurden, auch ein Ansatzwahlrecht für selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter beinhaltet.

a) Nach der Regelung in § 3 UmwStG 1977 waren in der steuerlichen Schlussbilanz der Kapitalgesellschaft nur "die nach den steuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung auszuweisenden Wirtschaftsgüter" anzusetzen. Danach durften selbstgeschaffene oder unentgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens aufgrund des Verweises auf das Aktivierungsverbots des § 5 Abs. 2 EStG nicht in der Schlussbilanz angesetzt werden. 51

b) Bei der Neuregelung des § 3 im UmwStG 1995 ist dieser Verweis auf die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften nicht aus der Vorgängerregelung übernommen worden. § 3 S. 1 UmwStG 1995 spricht nur von "Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz" der übertragenden Körperschaft. Aus dem Wortlaut selbst ergibt sich jedoch nicht eindeutig, ob "die Wirtschaftsgüter" nur die (bereits) bilanzierten oder aber auch die bislang aufgrund von Aktivierungsverboten nicht bilanzierten umfasst. 52

aa) In der Literatur wird in Einklang mit der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 25.03.1998, BStBl I 1998, 268 Tz. 03.07; OFD Frankfurt vom 13.03.2008 S 1978 A- 32-St 52, Juris; OFD Rheinland vom 25.02.2008, HaufeIndex: 1956454) hierzu die Auffassung vertreten, dass trotz des geänderten Wortlauts gegenüber der Regelung in § 3 UmwStG 1977 der Gesetzgeber keine Änderung gegenüber der bisherigen Regelung beabsichtigt hatte, und die Neuregelung vielmehr nur ein Bewertungswahlrecht für Wirtschaftsgüter regeln will, die bereits zuvor steuerlich bilanziert waren (Thiel, DB 1995, 1196, 1200; Schaumburg/Rödter, UmwG/UmwStG, 1995, § 3 UmwStG Anm. 16). 53

bb) Demgegenüber stellt die Gesetzesbegründung (BT-Drs. 12/6885, S. 16) auf die Bewertung der "übergehenden Wirtschaftsgüter" ab. Dort heißt es: 54

"In Anlehnung an die Vorschriften des Umwandlungsgesetzes hat die übertragende Körperschaft das Wahlrecht, die Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem Teilwert anzusetzen. Der Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz mit einem über dem Buchwert liegenden Wert kann von Vorteil sein, wenn die übertragende Körperschaft noch einen nicht ausgeglichenen Verlust hat." 55

cc) Eine einschränkende Auslegung des § 3 UmwStG 1995 dahingehend, dass hierdurch allein ein Bewertungswahlrecht geregelt werden sollte, ist unter Berücksichtigung der Gesetzesbegründung nach Auffassung des erkennenden Senats nicht geboten (gleiche Auffassung: Haritz/Benkert/Brinkhaus, UmwStG, 2. Aufl., § 3 Rz. 101 m.w.N.; Widmann/Mayer, § 3 UmwStG Rz. 307 m.w.N.; Frotscher/Maas, UmwStG (2002), § 3 Rz. 33). 56

Zudem hat der BFH im Urteil vom 19.10.2005 (I R 38/04, BStBl II 2006, 568), der vom Sachverhalt den umgekehrten Fall betraf, dass eine KG im Wege einer formwechselnden Umwandlung in eine GmbH umgewandelt worden ist, für den Auftragsbestand ausdrücklich unter II.2c der Urteilsgründe darauf hingewiesen, dass sich keine entsprechenden Einwände gegen die Aktivierung des Auftragsbestandes daraus ergeben, weil es sich hierbei um ein selbstgeschaffenes immaterielles Wirtschaftsgut handelt. Es sind keine sachlichen Gründe 57

ersichtlich, warum im vorliegenden Fall, d.h. bei der formwechselnden Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, bei selbstgeschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern nicht entsprechend verfahren werden soll. Zwar ist in § 25 Abs. 1 i.V.m. § 20 UmwStG 1995, der die Rechtsfolgen der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft regelt, vom "eingebrachten Betriebsvermögen" die Rede. Hieraus kann aber nicht abgeleitet werden, dass nur das "eingebrachte Betriebsvermögen" selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter umfasst, die in §§ 3 und 4 verwendeten Begriffe "Wirtschaftsgüter" und "übergegangene Wirtschaftsgüter" aber nicht.

Auch aus der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 16/2710) zum UmwStG 2006, wo in § 3 S. 1 nunmehr ausdrücklich geregelt ist, dass "die übergehenden Wirtschaftsgüter, einschließlich nicht entgeltlich erworbener und selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter, in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft ... anzusetzen sind", ergeben sich keinerlei Anhaltspunkte, dass nunmehr erstmalig selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter anzusetzen sind. Vielmehr spricht der Wortlaut "einschließlich..." eher für eine klarstellende Regelung. 58

3. Die Bewertung des danach aktivierbaren Firmenwerts und des Auftragsbestandes mit 600.000,- EUR bzw. 100.000,- EUR unter entsprechender Erhöhung des steuerlichen Gewinns der GmbH ist zwischen den Beteiligten unstreitig. 59

III. Die Kostenentscheidung ergeht gem. § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 60

IV. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zugelassen. 61