
Datum: 25.03.2015
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 3615/10 K,G,F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2015:0325.9K3615.10K.G.F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Es wird festgestellt, dass der Widerspruch des Klägers gegen die vom Finanzamt zur Insolvenztabelle angemeldete Körperschaftsteuer 2004 insoweit berechtigt ist und die angemeldete Körperschaftsteuer 2004 insoweit nicht berechtigt ist, als die bislang gewinnerhöhend angesetzte Wertaufholung i.H.v. ... € im Jahr 2004 nicht mehr zu berücksichtigen ist, und es wird festgestellt, dass die den zur Insolvenztabelle angemeldeten Steuerforderungen zu Grunde liegenden angefochtenen Grundlagenbescheide (Gewerbsteuerermessbescheid 2004, Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2004 und Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2004) im vorgenannten Umfang nicht rechtmäßig sind.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Neuberechnung der Körperschaftsteuer 2004 und der vorgenannten Besteuerungsgrundlagen wird dem Beklagten übertragen.

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

Tatbestand	1
Zwischen dem Kläger als Insolvenzverwalter über das Vermögen der A GmbH (vormals firmierend und hier bezeichnet als B C GmbH) und dem Beklagten ist streitig, ob die vorgenannte Gesellschaft zum 31.12.2004 eine Wertaufholung betreffend ihre Anteile an der B V GmbH (B V GmbH) berücksichtigen musste und ob die sog. Mindestbesteuerung verfassungsgemäß ist.	2
Die B C GmbH ist eine am ...1998 gegründete GmbH. Gegenstand des Unternehmens war die Übernahme und Verwaltung von Beteiligungen an anderen Unternehmen.	3
Im Jahr 1998 erwarb die B C GmbH 7/9 des Kommanditkapitals an der B V GmbH & Co KG sowie für 9.077.421 € sämtliche Anteile an der B V GmbH, die nicht nur Komplementärin der B V GmbH & Co KG war, sondern außerdem die übrigen 2/9 der Kommanditanteile hielt. In ihrer Handelsbilanz zum 31.12.1999 wies die B C GmbH ihre Beteiligung an der B V GmbH mit einem Wert von ... € und ihre Beteiligung an der B V GmbH & Co KG mit einem Wert von ... € aus. Im Jahr 2000 veräußerte die B V GmbH ihre Kommanditbeteiligung an der B V GmbH & Co KG an die B C GmbH. Unmittelbar nachfolgend schüttete die B V GmbH ihr gesamtes Kapital mit Ausnahme des Stammkapitals von 255.645,94 € (500.000 DM) an die B C GmbH aus. Seither war die B V GmbH nur noch persönlich haftende Gesellschafterin ohne Beteiligung am Gewinn und Kapital der B V GmbH & Co KG. Die B C GmbH wies in ihrer Handelsbilanz zum 31.12.2000 ihre Beteiligung an der B V GmbH & Co KG mit ... € aus und ihre Beteiligung an der B V GmbH – nach einer ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung in Höhe von 8.764.885,84 € – nur noch mit 255.645,94 €.	4
Die B V GmbH & Co KG war u.a. zu 100 % als Kommanditistin an der B GmbH & Co KG beteiligt, zudem hielt sie 100 % der GmbH-Anteile der B M GmbH (B M GmbH). Die B M GmbH war bis Ende 2003 Komplementärin der B GmbH & Co KG.	5
Im Bericht des Finanzamts für Groß- und Konzernbetriebsprüfung D (GK-Bp) vom 07.04.2006 über die Betriebsprüfung bei der B C GmbH für die Jahre 1999 bis 2002 (Bp-Bericht 1999/2002) wurde unter Tz. 2.2.1, 2.2.2 ausgeführt, dass sowohl die ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung in Höhe von 17.142.262,67 DM auf die Beteiligung an der B V GmbH wie die Gewinnausschüttungen der Jahre 1999 (...DM) und 2000 (...DM) als Verlust/Ertrag aus der Beteiligung an der B V GmbH & Co KG anzusehen seien, weil die Anteile an der B V GmbH notwendiges Sonderbetriebsvermögen der B C GmbH bei der B V GmbH & Co KG darstellten (zur Umqualifizierung s.a. Anlage 6 des Bp-Berichts 1999/2002). Gewerbsteuerrechtlich ging die GK-Bp davon aus, dass im Jahr 2000 wegen der vorgenannten Umqualifizierung sowohl die bisher berücksichtigte ausschüttungsbedingte Gewinnminderung bei Beteiligungsbesitz wie die bisherige Kürzung wegen des Gewinns aus Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften (jeweils in Höhe von ... €) entfielen (vgl. Tz. 2.6.4 und 2.6.5 des Bp-Berichts 1999/2002). Letztlich ermittelte die GK-Bp den Gewerbeverlust des Jahres 2000 ausgehend von einem Verlust aus Gewerbebetrieb i.H.v. ... DM und einer Hinzurechnung um die Anteile am Verlust von Personengesellschaften (= dem Verlust aus der Beteiligung an der B V GmbH & Co KG) i.H.v. ... DM mit ... DM (vgl. Anlage 12 zum Bp-Bericht 1999/2000). Dem folgte der Beklagte im geänderten Gewerbebesteuermessbescheid 2000 und im geänderten Bescheid über die gesonderte	6

Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2000 vom 10.08.2006.

Am 05.12.2003 (24.00 Uhr) schied die B M GmbH aus der B GmbH & Co KG aus. Damit ging das Vermögen der B GmbH & Co KG auf die B V GmbH & Co KG über (Anwachsung I). Sowohl handels- als auch steuerrechtlich wurden die Buchwerte weitergeführt (vgl. Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31.12.2003 der B C GmbH, S. 3 f.). 7

Nachfolgend ist am 28.12.2003 (24 Uhr) die B V GmbH aus der B V GmbH & Co KG ausgeschieden, so dass das Vermögen der B V GmbH & Co KG durch Anwachsung auf die B C GmbH überging (Anwachsung II). Steuerlich führte die B C GmbH die Buchwerte der auf sie übergegangenen Wirtschaftsgüter fort; handelsrechtlich nahm sie Aufstockungen i.H.v. insgesamt 24.305 T€ vor (Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses der B C GmbH zum 31.12.2003, S. 4 ff.) 8

Zwischen der B C GmbH und der B V GmbH bestand seit dem Jahre 2004 eine gewerbe- und körperschaftsteuerliche Organschaft. Am 20.02.2004 wurde das Stammkapital der B C GmbH auf € erhöht und der Gesellschaftsvertrag teilweise neu gefasst. 9

Mit steuerlicher Rückwirkung auf den 01.01.2004 (0.00 Uhr) brachte die B C GmbH im Rahmen des Umstrukturierungsplans anschließend in einem zweiten Schritt den zuvor auf sie im Jahr 2003 angewachsenen Geschäftsbetrieb (im Wesentlichen Beteiligungen und Grundbesitz) der B V GmbH & Co KG, der bei ihr nach der Ende 2003 erfolgten Anwachsung einen steuerlichen Teilbetrieb darstellte, im Wege einer Sachkapitalerhöhung nach § 20 Abs. 1 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes 1995 (UmwStG 1995) unter Buchwertfortführung und gegen Erhalt neuer Anteile in Höhe von 100 € in die B V GmbH ein. 10

Außerdem brachte die B C GmbH im Jahr 2004 die Anteile an der B M GmbH im Rahmen einer weiteren Sachkapitalerhöhung von 200 € in die B V GmbH ein. Auch diese Sachkapitalerhöhung erfolgte nicht verhältnismäßig sowie steuerneutral unter Buchwertfortführung nach § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995. 11

Nach Abschluss der vorgenannten Umstrukturierungsmaßnahmen setzten sich die sämtlich von der B C GmbH gehaltenen Anteile an der B V GmbH wie folgt zusammen: 12

--- Altanteile an der B V GmbH aus dem Erwerb 13

im Jahr 1998 und nach Euroglättung 14
255.700 €

--- Neue Anteile aus der Sachkapitalerhöhung/Einbringung der 15

Wirtschaftsgüter der vormaligen B V GmbH & Co KG in die B V GmbH 16
100 €

--- Neue Anteile aus der Sachkapitalerhöhung/Einbringung der 17

B M GmbH in die B V GmbH 18
200 €

256.000 € 19

20

Für die das Stammkapital von 256.000 € repräsentierenden Anteile an der B V GmbH berücksichtigte die B C GmbH nunmehr folgende Bilanzansätze:

	<u>Handelsbilanz</u>	<u>Steuerbilanz</u>	21
<u>Aufstockungsbetrag</u>			
31.12.2003 0,00 €	255.645,94 €	255.645,94 €	22
31.12.2004 23.159.332,69 €	34.564.353,28 €	11.405.020,59 €	23
Im Jahr 2004 war die B C GmbH an weiteren – für das vorliegende Verfahren nicht relevanten – Umstrukturierungen betreffend die Integration der X-Unternehmensgruppe beteiligt.			24
Im Jahr 2007 begann die GK-Bp bei der B C GmbH mit einer Betriebsprüfung für die Jahre 2003 bis 2004. Unter Tz. 2.5.3 „Wertaufholung der Anteile an der B V GmbH“ des Betriebsprüfungsberichts vom 12.05.2009 führten die Prüfer auszugsweise Folgendes aus:			25
„Sachverhalt:			26
... Nach Abschluss der vorgenannten Umstrukturierung befanden sich im Betriebsvermögen der Bfa 255.700 € teilwertberichtigte Altanteile und 100 € neue einbringungsgeborene steuerverstrickte Anteile.			27
Von den handelsrechtlich aufgedeckten stillen Reserven entfallen auf			28
255.700 € teilwertberichtigte Altanteile		23.132 T€***	29
100 € neue Anteile aus Einbringung V GmbH		9 T€	30
200 € neue Anteile aus Einbringung M GmbH		18 T€	31
		*** <u>23.159 x 255,7</u>	32
		256	33
Rechtliche Würdigung der Betriebsprüfung:			34
Für Beteiligungen gilt nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG ein Wertaufholungsgebot, wenn nach vorangegangener Teilwertabschreibung der Grund für die Teilwertabschreibung ganz oder teilweise weggefallen ist. Der Steuerpflichtige muss einen evtl. niedrigeren Teilwert nachweisen. ... Die Wertobergrenze für die Altanteile an der V GmbH stellen die damaligen Anschaffungskosten (des Jahres 1998) in Höhe von 9.077.421 € dar. Im Rahmen der im B-Konzern vorgenommenen Umstrukturierungen sind die in die V GmbH eingebrachten Wirtschaftsgüter durch die Firma bewertet worden. Dabei ergab sich, dass in den Wirtschaftsgütern stille Reserven von rd. 23.159 T€ enthalten sind. ... Der Wert der Anteile an der V GmbH ist durch die Einbringung über die Anschaffungskosten gestiegen. In der Bilanz zum 31.12.2004 sind die Anteile daher mit der Wertobergrenze von 9.077.421 € zu bilanzieren.			35
Teilwertzuschreibungen nach einer ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung sind auch dann im Gewerbeertrag zu erfassen, wenn die Teilwertabschreibung gemäß § 8 Nr. 10			36

Buchst. a GewStG dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet wurde. § 9 Nr. 2a GewStG erfasst vom Wortlaut her lediglich ausgeschüttete Gewinne, so dass die wertaufholungsbedingte Gewinnerhöhung begrifflich nicht unter den Regelungsbereich dieser Vorschrift fallen kann.

Steuerliche Auswirkungen: 37

Mehrgewinn und Erhöhung Gewerbeertrag 2004 8.821.776 € 38

Stellungnahme des Beraters: 39

Die Firma geht davon aus, dass eine Wertaufholung nicht vorzunehmen ist. ... 40

Der Berater geht davon aus, dass durch den Erwerb des Mitunternehmeranteils der V GmbH (2/9) an der ehemaligen V KG im Jahre 2000 die ursprünglich bezahlten Anschaffungskosten für die Anteile an der V GmbH auf die erworbenen Mitunternehmeranteile übergehen. Die vorgenommene Ausschüttung soll eine Rückgewähr der damaligen Anschaffungskosten sein. 41

Hier werden nach Auffassung der Bp unterschiedliche Anschaffungsvorgänge unzulässigerweise miteinander verquickt. Die Bfa hat in 1998 die Anteile an der V GmbH erworben. Der damalige Kaufpreis stellt Anschaffungskosten für diese Anteile dar. In einem weiteren Vorgang hat sie dann in 2000 von der V GmbH die Mitunternehmerbeteiligung (2/9) gekauft. Dadurch sind Anschaffungskosten für diese Kommanditbeteiligung (2/9) angefallen, die auf Seiten der V GmbH zu entsprechenden Kaufpreisforderungen geführt hat. Durch diesen Vorgang wurde der Wert der Beteiligung an der V GmbH nicht beeinflusst. Nur die Zusammensetzung des Betriebsvermögens hat sich geändert. Keinesfalls sind durch diesen Vorgang Anschaffungskosten der GmbH-Anteile auf Anschaffungskosten für die Mitunternehmeranteile übergegangen. Erst durch Ausschüttung des Betriebsvermögens ist der Wert der GmbH-Anteile unter die damaligen Anschaffungskosten gesunken, was folgerichtig zu einer entsprechenden Abschreibung geführt hat. Eine systemwidrige Verdopplung von Anschaffungskosten durch die spätere Zuschreibung liegt daher nicht vor. 42

Aufgrund der Einbringung zu Buchwerten (vorstehend Ausgliederung 2) ist der neue Geschäftsanteil von 100 € einbringungsgeboren und damit steuerverstrickt (vgl. Nr. 3 der Stellungnahme). Da die neuen Anteile gemessen an den stillen Reserven der Sacheinlage werthaltiger als die Altanteile sind, kommt es zu einem Überspringen von stillen Reserven auf die Altanteile 43

Daraus folgert der Steuerberater, dass auch ein Teil der Anschaffungskosten, die nach § 20 Abs. 4 UmwStG für den neuen Geschäftsanteil entstehen, auf die Altanteile übergehen. Diese Anschaffungskosten sollen die ursprünglichen Anschaffungskosten verdrängen (überlagern), mit der Folge, dass der Buchwert der Sacheinlage zu neuen Anschaffungskosten für die Alt- und Neuanteile führt und damit die maßgebliche Wertobergrenze bildet. Eine Wertaufholung sei nur möglich soweit keine stillen Reserven und damit auch keine Anschaffungskosten auf die Altanteile überspringen, im vorliegenden Fall 0,04 %. 44

Die Betriebsprüfung folgt der Auffassung des steuerlichen Beraters nicht. 45

Zutreffend wird in der Stellungnahme E auf die Rechtsprechung des BFH und das BMF-Schreiben vom 25.3.1998 (BStBl 1998, 268 Rz. 21.14) verwiesen, wonach unter bestimmten Voraussetzungen stille Reserven von Altanteilen auf neue Anteile oder umgekehrt 46

überspringen. ... In der Stellungnahme wird jedoch unzutreffend davon ausgegangen, dass die übergehenden Anschaffungskosten an die Stelle der alten originären Anschaffungskosten treten und damit zu neuen Anschaffungskosten führen, die dann die Wertobergrenze für eine Wertaufholung bilden. ... Der Abgang von Anschaffungskosten bei den entreicherten und der entsprechende Zugang bei den bereicherten Anteilen soll im Falle einer Veräußerung die zutreffende Gewinnermittlung im Sinne des § 21 Abs. 1 UmwStG ermöglichen. Aus diesem Vorgang ergeben sich keine neuen Anschaffungskosten im Sinne des § 6 EStG. Da ferner die stillen Reserven unentgeltlich auf die Altanteile übergehen, entstehen für die Altanteile auch aus diesem Grunde keine neuen Anschaffungskosten i.S. des hier einschlägigen § 6 EStG.

Die in der Stellungnahme von E vertretene Auffassung, dass die Wertaufholung eine entsprechende Kürzung im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags zur Folge hätte, entspricht nicht der aktuellen Rechtsprechung des BFH (vgl. Urteil vom 23.9.2008 I R 19/08; BFH/NV 2009, 296-297).“ 47

Die GK-Bp erhöhte dementsprechend in der Mehr- und Wenigerrechnung (Anlage 4 zum Bp-Bericht 2003/2005) den Gewinn wegen der Wertaufholung um 8.821.776 € und setzte gegenläufig gewinnmindernd eine höhere Gewerbesteuerrückstellung an (Gewinn lt. Prüfung für 2004 danach ... € statt zuvor ... €). Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Bp-Bericht 2003/2005 Bezug genommen. 48

Der Beklagte folgte den Vorschlägen der GK-Bp und erließ am 02.12.2009 (unter Berücksichtigung der zwischenzeitlichen Umfirmierung) gegenüber der A GmbH jeweils gestützt auf § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) dementsprechend *geänderte Bescheide* [kursivgeschriebener Text zwecks Neutralisierung ergänzt und Textteil gelöscht]. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde jeweils aufgehoben. 49

Die A GmbH legte dagegen und wegen des Solidaritätszuschlags am 22.12.2009 bzw. 11.03.2010 Einsprüche ein. 50

Der Beklagte wies die Einsprüche – abgesehen von einer Vorläufigkeitserklärung betreffend den Solidaritätszuschlag – durch Einspruchsentscheidungen vom 27.08.2010 als unbegründet zurück. 51

Hiergegen hat die A GmbH Klage erhoben. Zur Begründung führt sie Folgendes aus: 52

1. Die Wertaufholung i.H.v. 8.821.776 € betreffend die Altanteile an der B V GmbH sei rechtswidrig. 53

Durch die nicht verhältnismäßige Einbringung der Wirtschaftsgüter der vormaligen B V GmbH & Co KG hätten sowohl die neuen (einbringungsgeborenen) Anteile aus der Sachkapitalerhöhung als auch die Altanteile der Klägerin mit ihren (neuen) steuerlichen Anschaffungskosten aus der Einbringung aktiviert werden müssen. 54

a) Die Einbringung des Betriebs der vormaligen B V GmbH & Co KG in die B V GmbH zum Buchwert nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG gegen Ausgabe neuer Anteile (originär einbringungsgeborene Anteile) führe zu einem steuerneutralen Übergang stiller Reserven auf die Altanteile (derivativ einbringungsgeborene Anteile). Alle Anteile an der B V GmbH seien damit einbringungsgeborene Anteile und unterfielen der Steuerverstrickung nach § 21 UmwStG. 55

b) Auch die bereits im Eigentum der B C GmbH stehenden Altanteile an der B V GmbH hätten aufgrund der erfolgten Wertabspaltung mit ihren neuen Anschaffungskosten angesetzt werden müssen.

Die Wertabspaltung bei Einbringung nach § 20 UmwStG könne sich steuerlich nur daraus ergeben, dass die einbringende B C GmbH steuerlich die Altanteile an der B V GmbH zunächst in diese einbringe und diese eigenen Anteile wie die neuen Anteile als Gegenleistung von dieser zurückerhalte. Die Altanteile an der B V GmbH seien eine wesentliche Betriebsgrundlage des eingebrachten Teilbetriebs gewesen, zumal die B V GmbH als Komplementärin die Geschäfte des letztlich hier eingebrachten Geschäftsbetriebs der B V GmbH & Co KG bereits geführt habe und dafür unbeschränkt hafte. Diese Geschäfte führe sie nach der Einbringung fort. 57

Die Einbringung führe nach § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG für den Einbringenden zu sog. „fiktiven Anschaffungskosten“. Aus der Wertabspaltungstheorie folge, dass originär und derivativ steuerverstrickte Anteile für steuerliche Zwecke gleichgestellt werden müssten. Auch die Altanteile seien somit im Sinne des § 21 UmwStG durch Sacheinlage erworben. Dementsprechend müsse davon ausgegangen werden, dass die Anteile nunmehr mit einem Erwerbswert und damit mit Anschaffungskosten angesetzt worden seien und nicht mehr mit einem unter den ursprünglichen Anschaffungskosten liegenden Teilwert. Wolle man hiervon abweichen, müssten sämtliche stillen Reserven aus den eingebrachten Wirtschaftsgütern den Neuanteilen zugeordnet werden. 58

Während des Klageverfahrens erließ der Beklagte geänderte Bescheide ... [Textteil zwecks Neutralisierung gelöscht]. 59

Im Rahmen eines Aussetzungsantrags machte die A GmbH gegenüber dem Beklagten außerdem geltend, es sei ernstlich zweifelhaft, ob die Mindestgewinnbesteuerung verfassungsrechtlichen Anforderungen standhalte. Insoweit werde auch der Klagegegenstand erweitert. 60

Während des Klageverfahrens wurde über das Vermögen der A GmbH am ...2014 das Insolvenzverfahren eröffnet. Der zum Insolvenzverwalter bestellte Kläger hat das vorliegende Klageverfahren mit Schriftsatz vom 15.01.2015 aufgenommen. 61

In der mündlichen Verhandlung hat der Beklagte die angefochtenen Bescheide mit Ausnahme des Feststellungsbescheides gem. §§ 27 ff. KStG auf den 31.12.2004 im Hinblick auf die verfassungsrechtliche Überprüfung der sogenannten Mindestbesteuerung gem. § 165 AO für vorläufig erklärt. 62

Der Kläger beantragt, 63

festzustellen, dass sein Widerspruch gegen die vom Finanzamt zur Insolvenztabelle angemeldeten Steuerforderungen insoweit berechtigt ist und die angemeldeten Steuerforderungen insoweit nicht berechtigt, dass die bislang gewinnerhöhend angesetzte Wertaufholung in Höhe von 8.821.776 € im Jahr 2004 nicht mehr zu berücksichtigen ist und festzustellen, dass sie den zur Tabelle angemeldeten Steuerforderungen zugrundeliegenden und vorliegend angefochtenen Grundlagenbescheide im vorgenannten Umfang nicht rechtmäßig sind. 64

Der Beklagte beantragt, 65

66

die Klage abzuweisen,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

67

Zur Begründung führt der Beklagte Folgendes aus:

68

Der in der Einspruchsentscheidung vom 27.08.2010 dargelegte Sachverhalt sei zwischen den Beteiligten unstreitig. Letztlich gehe es um zwei Fragen: die Ermittlung der Anschaffungskosten für die Altanteile an der B V GmbH und die sich daran anschließende Frage, ob eine Teilwertzuschreibung vorzunehmen sei.

69

Bei der Einbringung des Teilbetriebs in die B V GmbH handele es sich unstreitig um eine nicht verhältnismäßige Stammkapitalerhöhung. Ferner sei der Übergang von stillen Reserven von dem offensichtlich werthaltigeren Neuanteil auf die Altanteile (sog. Wertabspaltung) unbestritten.

70

Nicht gefolgt werden könne dem Kläger aber darin, dass deshalb auch neue (fiktive) Anschaffungskosten zu berücksichtigen seien. In dem Urteil des BFH vom 21.01.1999 IV R 27/07 (BStBl II 1999, 638) werde ausdrücklich erwähnt, dass keine fiktiven Anschaffungskosten angenommen würden. Das vorgenannte Urteil stütze die Ausführungen im Umwandlungssteuererlass Tz. 21.14. In dem dort genannten Beispiel werde zwar der umgekehrte Fall dargestellt (Überspringen von stillen Reserven und Anschaffungskosten von Altanteilen auf die neuen Anteile), aber die Regelung sei unzweifelhaft auch auf den umgekehrten Fall anzuwenden.

71

Die bisherigen Anschaffungskosten für die Altanteile blieben somit bestehen. Sie würden lediglich erhöht um weitere Anschaffungskosten (deren Höhe der Beklagte nicht berechnet habe, da dies nach seiner Auffassung keine steuerliche Bedeutung für diesen Rechtsstreit habe) und führten dann insgesamt zu Anschaffungskosten für das „Ersatzwirtschaftsgut“. Die Erhöhung der Anschaffungskosten zum 31.12.2004 um 11.149.374,65 € (= Übergang der eingebrachten Buchwerte) wäre eigentlich anteilig auf die „Neuanteile“ und auf die „übergehenden Anschaffungskosten“ für die Altanteile aufzuteilen (Überspringen der Anschaffungskosten).

72

Zur Verdeutlichung der Auffassung des Beklagten werde auf die nachfolgende nur beispielhafte Berechnung verwiesen (der im Beispiel angenommene Übergang von Anschaffungskosten von den „Neuanteilen“ auf die „Altanteile“ mit 90 % habe keine rechtliche Bindung, sondern diene lediglich einer Übersicht mit einem „Zahlenwerk“). [Hier wurde die Darstellung etwas modifiziert].

73

	Neuanteil	Altanteil	
Historische Anschaffungskosten der Altanteile =			
9.077.421,04 €			
Wertansatz nach der ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung		255.645,94 €	

74

Anschaffungskosten Neuanteile = 11.149.374,65			
Überspringen von Anschaffungskosten nur beispielhaft angenommen mit 10:90 (Aufteilung = *Schätzung)	*1.119.937,47 €		*10.034.437,19 €
Wertaufholung bei den Altanteilen bis zur Höhe der historischen Anschaffungskosten der Altanteile		8.821.775,10 €	
Zwischensumme	*1.119.937,47 €	9.077.421,04 €	*10.034.437,19 €
Summe = Bilanzansatz zum 31.12.2004 = 20.226.795,70 € (= unabhängig von der Schätzung, da immer 11.149.374,64 € + 9.077.421,04 €)	*1.119.937,47 €		*19.111.858,23 €

Da somit die bisherigen (historischen) Anschaffungskosten für die Altanteile nicht „untergingen“ oder „ersetzt würden“, komme auch die Wertaufholung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG zur Anwendung. 75

Der Senat hat den Rechtsstreit am 25.03.2015 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen. 76

Entscheidungsgründe 77

Die Klage hat ganz überwiegend Erfolg. 78

I. Die Klage ist bezüglich des Bescheides über die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gem. § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 4, § 37 Abs. 2 und § 38 Abs. 1 KStG auf den 31.12.2004 unzulässig und im Übrigen zulässig. 79

1. Für die Klage gegen den vorgenannten Feststellungsbescheid fehlt es mangels Beschwer an einem Rechtsschutzbedürfnis (§ 40 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung– FGO –). Weder der jetzige Kläger noch die frühere Klägerin haben konkrete Einwendungen gegen die getroffenen Feststellungen erhoben. Auch nach Aktenlage ergeben sich keine Anhaltspunkte für eine Unrichtigkeit der dortigen Feststellungen. 80

2. Im Übrigen ist die Klage zulässig. Der Kläger ist als Insolvenzverwalter insbesondere auch für die Verlustfeststellungsbescheide zum 31.12.2004 und den Gewerbesteuermessbescheid 2004 zuständig, weil diese – wie zwischen den Beteiligten unstrittig ist – die Höhe der zur Insolvenztabelle angemeldeten Steuerforderungen beeinflussen können (vgl. allgemein BFH-Urteil vom 18.12.2002 I R 33/01, BFHE 201, 392, BStBI II 2003, 630). Den Klageantrag hat 81

der Kläger im Hinblick auf die durch das Insolvenzverfahren veränderte Verfahrenssituation zutreffend angepasst (vgl. BFH-Beschluss vom 05.11.2013 IV B 108/13, BFH/NV 2014, 379; Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 251 AO Rz. 53a).

II. Soweit die Klage zulässig ist, ist sie begründet. Der Beklagte hat im Streitjahr 2004 bei der B C GmbH zu Unrecht eine gewinnerhöhende Wertaufholung i.H.v. 8.821.776 € betreffend deren Geschäftsanteile an der B V GmbH berücksichtigt. 82

1. Gemäß § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG hat die B C GmbH in ihrer Bilanz das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung auszuweisen ist. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften sind in der Steuerbilanz gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG ebenso wie in der Handelsbilanz gemäß § 253 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) grundsätzlich mit ihren Anschaffungskosten anzusetzen. Ist allerdings der Teilwert einer Beteiligung aufgrund einer voraussichtlich dauerhaften Wertminderung niedriger als deren Anschaffungskosten, so kann statt der Anschaffungskosten der niedrigere Teilwert angesetzt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Wirtschaftsgüter, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, sind gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Nr. 1 Satz 4 EStG 1997 zwingend mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten, wenn nicht der Steuerpflichtige einen niedrigeren Teilwert nachweisen kann (sog. steuerliches Wertaufholungsgebot; vgl. BFH-Urteil vom 11.07.2012 I R 50/11, BFH/NV 2013, 40). 83

2. Im Streitfall hatte die B C GmbH ihre Geschäftsanteile an der B V GmbH mit Anschaffungskosten i.H.v. 9.077.421,04 € zwar im Jahr 2000 auf einen niedrigeren Teilwert i.H.v. 255.645,94 € abgeschrieben und diese (Alt-)Anteile waren wegen der im Jahr 2004 erfolgten Sachkapitalerhöhungen gegen Einbringung der Wirtschaftsgüter der vormaligen B V GmbH & Co KG und der B M GmbH auch werthaltiger geworden. Eine gewinnerhöhende Wertaufholung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Nr. 1 Satz 4 EStG hat gleichwohl nicht zu erfolgen, weil dem die Sonderregelungen der §§ 20, 21 Umwandlungssteuergesetzes 1995 (UmwStG 1995) entgegenstehen. 84

a) Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb in eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft eingebracht und erhält der Einbringende dafür neue Anteile an der Gesellschaft (Sacheinlage), so gelten für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens und der neuen Geschäftsanteile die Regelungen des § 20 UmwStG (§ 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995). Danach darf die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Buchwert oder mit einem höheren Wert ansetzen (§ 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995). Der Ansatz mit dem Buchwert ist auch zulässig, wenn in der Handelsbilanz das eingebrachte Betriebsvermögen mit einem höheren Wert angesetzt werden muss (§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1995). Der Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der Geschäftsanteile (§ 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995). Um die spätere Besteuerung nicht aufgedeckter stiller Reserven sicherzustellen, enthält § 21 UmwStG 1995 eine Sonderregelung für die Besteuerung des Anteilseigners. Werden danach Anteile an einer Kapitalgesellschaft veräußert, die der Veräußerer oder bei unentgeltlichem Erwerb der Anteile der Rechtsvorgänger durch eine Sacheinlage i.S. des § 20 Abs. 1 UmwStG 1995 unter dem Teilwert erworben haben (einbringungsgeborene Anteile), so gilt der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten (§ 20 Abs. 4 UmwStG 1995) übersteigt, als Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 EStG. § 21 UmwStG 1995 gilt auch, 85

wenn die Anteile zu einem Betriebsvermögen gehören (BFH-Urteil vom 12.10.2011 I R 33/10, BFHE 235, 388, BStBl II 2012, 445; BMF-Schreiben vom 25.03.1998, BStBl I 1998, 268, Tz. 21.11.; Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 21 UmwStG vor SEStEG Rz. 87; Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungssteuerrecht, Anhang 15, Rz. 44). Gehen bei einer Kapitalerhöhung stille Reserven einer Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 UmwStG 1995) unentgeltlich von Altanteilen auf junge Anteile oder umgekehrt von jungen Anteilen auf Altanteile über, so tritt zwar keine Gewinnrealisation ein; die Anteile, auf welche stille Reserven übergegangen sind, werden aber insoweit ebenfalls von der Steuerverhaftung des § 21 UmwStG 1995 erfasst (BFH-Urteile vom 08.04.1992 I R 160/90, BFHE 167, 429, BStBl II 1992, 763; BMF-Schreiben vom 25.03.1998, BStBl I 1998, 268, Tz. 21.14; Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 21 UmwStG vor SEStEG, Rz. 41).

Im Streitfall brachte die B C GmbH gemäß § 20 Abs. 1, 2 UmwStG 1995 zwei (Teil-)Betriebe zu Buchwerten in die B V GmbH (Wirtschaftsgüter der vormaligen B V GmbH & Co KG und der vormaligen B M GmbH) ein, die mit erheblichen stillen Reserven verbunden waren. Diese stillen Reserven verblieben nicht bei den geringfügigen Neuanteilen, sondern gingen in erheblichem Umfang auf die Altanteile über, die zuvor keine stillen Reserven mehr enthalten hatten. Dementsprechend wurden die Altanteile nach der vorgenannten Rechtsprechung ebenfalls i.S. des § 21 UmwStG 1995 steuerverstrickt (mitverstrickte Anteile). Dies ist zu Recht auch zwischen den Beteiligten unstrittig. 86

b) Entgegen der Ansicht des Klägers führte die vorgenannte Steuerverstrickung der Altanteile nicht dazu, dass die ursprünglichen Anschaffungskosten der Altanteile (i.H.v. 9.077.421,04 €) durch neue fiktive Anschaffungskosten ersetzt wurden und damit – wie der Kläger meint – die ursprünglichen Anschaffungskosten von vornherein nicht mehr Grundlage für eine Wertaufholung i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Nr. 1 Satz 4 EStG sein könnten. 87

aa) Die Fragen im Zusammenhang mit dem etwaigen Übergang von Anschaffungskosten der steuerverstrickten neuen Anteile auf die Altanteile, können im vorliegenden Verfahren entschieden werden. 88

Nach § 10 Abs. 1 der Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 AO (VO) i.d.F. vom 22.12.1999, der nach Maßgabe des § 11 Satz 3 (VO) i.d.F. vom 07.12.2006 weiter anwendbar ist, konnte zwar bezüglich § 21 UmwStG 1995 einheitlich und gesondert u.a. festgestellt werden, in welchem Umfang die Anschaffungskosten der steuerverstrickten Anteile den mitverstrickten Anteilen zuzurechnen sind und wie hoch die Anschaffungskosten der steuerverstrickten Anteile nach dem Übergang stiller Reserven sowie der mitverstrickten Anteile im Übrigen sind. Es stand jedoch im Ermessen des zuständigen Finanzamts, ein derartiges Feststellungsverfahren durchzuführen (§ 10 Abs. 2 Sätze 1, 3 i.V.m. § 4 VO i.d.F. vom 22.12.1999; Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 21 UmwStG vor SEStEG, Rz. 92 ff., 101). Bezogen auf die im Streitfall in Rede stehenden Kapitalerhöhungen ist ein solches Feststellungsverfahren unterblieben. 89

bb) Die Mitverstrickung der Altanteile führte zwar im Streitfall dazu, dass die Anschaffungskosten der Neuanteile (§ 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995) ganz überwiegend auf die Altanteile übergingen, ohne dass es hier einer abschließenden Bezifferung dieses Betrages bedürfte. Dieser teilweise Übergang der Anschaffungskosten führte jedoch nicht dazu, dass die ursprünglichen Anschaffungskosten der Altanteile untergingen, sondern diese sind dem quotal nicht einbringungsgeborenen Teil der Altanteile zuzuordnen. 90

aaa) Beim Übergang stiller Reserven auf andere Anteile mit der Folge der Mitverstrickung ist streitig, ob die Anschaffungskosten der verstrickten Anteile aufzuteilen sind (verneinend wohl BFH-Urteil vom 08.04.1992 I R 162/90, BFHE 167, 432, BStBl II 1992, 764, dort zum Übergang von stillen Reserven von Neuanteilen auf Altanteile; verneinend auch Gerlach, BB 1998, 1506; bejahend: § 10 Abs. 1 VO zu § 180 AO; Nitzschke in Blümich, EStG/KStG/GewStG, UmwStG 1995, § 21 Rz. 60; Schmidt/Heinz, GmbHR 2005, 525; bejahend für den Fall des Übergangs stiller Reserven von den Altanteilen auf die Neuanteile BMF-Schreiben vom 25.03.1998, BStBl I 1998, 268, Tz. 21.14; Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Anhang 15, § 21 Rz. 29 f.).

Nach Auffassung des erkennenden Senats führt die Mitverstrickung zu einer Aufteilung auch der Anschaffungskosten der verstrickten Anteile, und zwar unabhängig davon, ob Alt- oder Neuanteile mitverstrickt werden und unabhängig davon, ob die Anteile verschiedenen Personen oder demselben Steuerpflichtigen zuzurechnen sind. Die Mitverstrickung beruht auf der Annahme, dass eine Wertabspaltung erfolgt. Hiervon ausgehend ist es konsequent, die Anschaffungskosten der verstrickten Anteile aufzuteilen, weil zum Wert der Anteile nicht nur die stillen Reserven, sondern gleichermaßen die Anschaffungskosten gehören (vgl. Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Anhang 15, § 21 Rz. 29 zur Mitverstrickung von Neuanteilen). Nur diese Beurteilung wird außerdem dem Anliegen der §§ 20, 21 UmwStG gerecht, einerseits Umstrukturierungen nicht durch eine Besteuerung stiller Reserven zu erschweren, andererseits aber durch diese Begünstigung keine Steuergestaltungsmöglichkeiten zu eröffnen. Solche würden sich jedoch ergeben, falls keine Aufteilung der Anschaffungskosten vorzunehmen wäre und sich deshalb bei der Veräußerung nur der verstrickten neuen Anteile unter Umständen ein hoher Verlust ergeben würde, weil in den Fällen, in denen die Kapitalgesellschaft – wie im Streitfall - vor der Einbringung über keine oder nur geringe stille Reserven verfügte und die Einbringung eines Betriebes gegen eine nominal nur geringfügige Kapitalerhöhung erfolgt der Wert des eingebrachten Betriebes wirtschaftlich im Wesentlichen den Wert der (mitverstrickten) Altanteile erhöht und bei einer Veräußerung der neuen Anteile somit einem verhältnismäßig geringen Veräußerungserlös die vollen Anschaffungskosten i.S. des § 20 Abs. 4 UmwStG 1995 gegenüberstünden. Die letztgenannten Überlegungen gelten zunächst für solche Konstellationen, in denen die Altanteile und die Neuanteile verschiedenen Steuerpflichtigen zuzuordnen sind. Jedoch ist es geboten, die Zuordnung der Anschaffungskosten zumindest in einem ersten Schritt unabhängig davon vorzunehmen, ob die Alt- und Neuanteile verschiedenen oder nur einem Steuerpflichtigen zuzuordnen sind. Denn mehrere Geschäftsanteile an derselben Kapitalgesellschaft, die sich in der Hand eines Steuerpflichtigen befinden, sind grundsätzlich selbständige Wirtschaftsgüter (BFH-Urteil vom 27.07.1988 I R 104/84, BStBl II 1989, 274, und vom 27.05.2009 I R 53/08, BFHE 226, 500, BFH/NV 2010, 375, jeweils zur Einzelbewertung von Anteilen, die durch eine Kapitalerhöhung neu geschaffen wurden; vgl. dazu auch Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock § 21 UmwStG vor SEStEG Rz. 82 ff.), die nur unter weiteren Voraussetzungen eventuell in einem zweiten Schritt als „Beteiligung“ zusammenzufassen sind (vgl. dazu BFH-Urteil vom 10.08.2005 VIII R 26/03, BFHE 2010, 402, BStBl II 2006, 22; Ehmcke in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 6 EStG Rz. 805, 808; Richter in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6 EStG Anm. 791 m.w.N.; eventuell a.A. BFH-Urteil vom 27.05.2009 I R 53/08, BFHE 226, 500, BFH/NV 2010, 375).

bbb) Ausgehend von einer im Streitfall gebotenen Aufteilung der Anschaffungskosten der Neuanteile werden die ursprünglichen Anschaffungskosten der Altanteile vor der Kapitalerhöhung jedoch nicht verdrängt, sondern die ursprünglichen Anschaffungskosten sind ausschließlich den (quotale) nicht einbringungsgeborenen Anteilen zuzuordnen (vgl. – wenngleich dort jeweils für den umgekehrten Fall einer Mitverstrickung von Neuanteilen –

BMF-Schreiben vom 25.03.1998, BStBl I 1998, 268, Tz. 21.14; Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungssteuerrecht, Anlage 15, § 21 Rz. 30 a.E.).

Das im BMF-Schreiben dargestellte Beispiel einer Mitverstrickung von Neuanteilen ist dementsprechend für den umgekehrten Fall einer Mitverstrickung von Altanteilen wie folgt zu modifizieren: 94

Abwandlung des BMF-Beispiels 95

--- Ausgangslage: Das Stammkapital der GmbH i.H.v. 50.000 DM wird vom Vater gehalten. Der Verkehrswert der GmbH beträgt 100.000 DM. Die Anschaffungskosten des Vaters betragen 100.000 DM. 96

--- Stammkapitalerhöhung: Der durch die Stammkapitalerhöhung um 50.000 DM neu gebildete Geschäftsanteil wird durch den Sohn gegen eine Sacheinlage seines Einzelunternehmens mit einem Verkehrswert von 400.000 DM und fortgeführten Buchwerten gem. § 20 Abs. 4 UmwStG i.H.v. 40.000 DM erbracht. 97

--- Steuerliche Folgen: 98

--- Der Verkehrswert der GmbH beträgt nunmehr 500.000 DM. Davon stehen dem Vater 250.000 DM zu, obwohl er nur Aufwendungen i.H.v. 100.000 DM hatte. Der „Mehrwert“ i.H.v. 150.000 DM beruht auf einer Verschiebung der stillen Reserven i.H.v. 150.000 DM vom Sohn auf den Vater. 99

--- Dementsprechend ist der Anteil des Vaters nunmehr zu 60 % (150.000 DM/250.000 DM) gemäß § 21 UmwStG 1995 verstrickt. 100

--- Dem Vater sind anteilige Anschaffungskosten seines Sohnes zuzurechnen i.H. von 15.000 DM (40.000 DM x 150.000 DM/400.000 DM), so dass sich die bei dem Sohn zu berücksichtigenden Anschaffungskosten entsprechend auf 25.000 DM mindern.“ 101

--- Auswirkungen bei unmittelbar nachfolgender Veräußerung: 102

Veräußerung der Neuanteile durch den Sohn für 250.000 DM 103

./. Anschaffungskosten (40.000 DM ./. 15.000 DM) ./. 25.000 DM 104

Veräußerungsgewinn nach § 21 UmwStG 1995 225.000 DM 105

Veräußerung der Altanteile durch den Vater 106

--- Zu 60% nach § 21 UmwStG 1995 zu beurteilen 107

60 % von 250.000 DM = 150.000 DM 108

./. übergegangene Anschaffungskosten ./. 15.000 DM 109

Veräußerungsgewinn i.S. § 21 UmwStG 1995 135.000 DM 110

--- Zu 40 % nach allgemeinen Regeln zu beurteilen 111

40 % von 250.000 DM = 100.000 DM 112

113

./. ursprüngliche Anschaffungskosten des Vaters	<u>./. 100.000 DM</u>	
Veräußerungsgewinn	<u>0 DM</u>	114
Der insgesamt entstehende Veräußerungsgewinn nach § 21 UmwStG 1995 i.H.v. 360.000 DM (225.000 DM + 135.000 DM) entspricht somit dem Veräußerungsgewinn, der sich ergeben hätte, wenn der Sohn sein Einzelunternehmen vor der Kapitalerhöhung zum Verkehrswert veräußert hätte.		115
Für den vorliegenden Streitfall ergäben sich damit die nachfolgenden Konsequenzen, falls keine Wertaufholung erfolgen würde und falls die Verkehrswerte aus den Handelsbilanzansätzen abgeleitet werden könnten, wobei Letzteres hier keiner abschließenden Entscheidung bedarf.		116
--- Ausgangslage: Die B V GmbH hatte zunächst ein Stammkapital i.H.v. 255.646 € (vor Euroglättung auf 255.700 €). Der Verkehrswert der GmbH betrug 255.646 €. Die ursprünglichen Anschaffungskosten beliefen sich auf 9.077.421 €. Der Buchwert nach der Teilwertabschreibung betrug 255.700 €.		117
--- Stammkapitalerhöhung: Die Stammkapitalerhöhung um insgesamt 300 € erfolgte gegen Sacheinlage von Teilbetrieben nach § 20 UmwStG 1995 mit und zu fortgeführten Buchwerten i.H.v. 11.149.375 € (vor Euroglättung) und Verkehrswerten von zumindest 34.308.707 € (Bilanzansatz 31.12.2004 i.H.v. 34.564.353 € abzüglich 255.646 €).		118
--- Steuerliche Folgen:		119
--- Der Verkehrswert der GmbH betrug nunmehr (zumindest) 34.564.353 €. Davon entfielen auf die Altanteile 34.523.839 € und auf die Neuanteile 40.514 €. Der Mehrwert der Altanteile i.H.v. 34.268.193 € (34.523.839 € abzüglich 255.646 €) beruhte auf einer Wertverschiebung (welche hier die stillen Reserven i.H.v. 23.159.332 € übersteigt) von den Neuanteilen auf die Altanteile.		120
--- Dementsprechend sind die Altanteile nunmehr zu 99,26 % (34.268.193 € / 34.523.839 €) gemäß § 21 UmwStG 1995 verstrickt.		121
--- Den Altanteilen sind die anteiligen Anschaffungskosten der Neuanteile zuzurechnen i.H.v. 11.136.209 € (11.149.375 € x 34.268.193 € / 34.308.707 €).		122
--- Auswirkungen bei unmittelbar nachfolgender Veräußerung, falls keine Wertaufholung vorgenommen wird:		123
Veräußerung der Neuanteile für €	40.514	124
./. Anschaffungskosten (11.149.375 € ./. 11.136.209 €) €	<u>./. 13.166</u>	125
Veräußerungsgewinn nach § 21 UmwStG 1995 €	<u>27.348</u>	126
Veräußerung der Altanteile		127
--- Zu 99,26% nach § 21 UmwStG 1995 zu beurteilen		128

	99,26 % von 34.523.839 €	34.268.363 €	129
€	./. übergegangene Anschaffungskosten	<u>./. 11.136.209</u>	130
€	Veräußerungsgewinn i.S. § 21 UmwStG 1995	<u>23.132.154</u>	131
	--- Zu 0,74 % nach allgemeinen Regeln zu beurteilen		132
	0,74 % von 34.523.839 € =	255.476 €	133
	./. Buchwert/Teilwert der Altanteile vor Kapitalerhöhung		134
€	(falls keine Wertaufholung vorgenommen wird)	./. <u>255.646</u>	135
		170 €	136
€	Veräußerungsergebnis idealtypisch (ohne Rundungsdifferenzen)		0 137

Der insgesamt entstehende Veräußerungsgewinn nach § 21 UmwStG 1995 i.H.v. 23.159.502 € (27.348 € + 23.132.154 €) entspricht somit – abgesehen von Rundungsdifferenzen – dem Veräußerungsgewinn i.H.v. 23.159.332 €, der sich ergeben hätte, wenn die Teilbetriebe vor der Kapitalerhöhung zum Verkehrswert veräußert worden wären. 138

cc) Obwohl somit die ursprünglichen Anschaffungskosten der Altanteile erhalten bleiben und nicht durch fiktive Anschaffungskosten ersetzt werden, hat im Streitfall eine gewinnerhöhende Wertaufholung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Nr. 1 Satz 4 EStG gleichwohl nicht zu erfolgen, weil dem die Sonderregelungen der §§ 20, 21 UmwStG 1995 entgegenstehen. 139

Grundsätzlich bilden die nach dem UmwStG 1995 zu berücksichtigenden fiktiven Anschaffungskosten für diejenigen Wirtschaftsgüter, um die es geht, die neue Bewertungsobergrenze für eine Wertaufholung (vgl. allgemein Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 21 UmwStG vor SEStEG, Rz. 88; Glanegger in Schmidt, EStG, 26. Aufl., § 6 Rz. 51; anders für eine verschmelzungsbedingt untergegangene Beteiligung und damit mit dem vorliegenden Streitfall nicht vergleichbar BFH-Urteil vom 11.07.2012 I R 50/11, BFH/NV 2013, 40). Dementsprechend ist eine Wertzuschreibung nicht zulässig, soweit die Gesellschaftsanteile ganz oder quotal (originär oder derivativ) unter den Anwendungsbereich des § 21 UmwStG 1995 fallen und ihnen ganz oder quotal Anschaffungskosten i.S. des § 20 Abs. 4 UmwStG 1995 zugeordnet worden sind (Schmidt/Heinz, GmbHR 2005, 525). Nur in Höhe des quotal nicht derivativ einbringungsgeborenen Anteils entstehen keine neuen Anschaffungskosten, sondern werden die ursprünglichen Anschaffungskosten bzw. – nach einer Teilwertabschreibung – ein niedrigerer Buchwert fortgeführt, so dass nur insoweit eine steuerwirksame Zuschreibung bis zur Höhe der ursprünglichen (historischen) Anschaffungskosten prinzipiell weiterhin möglich wäre. Allerdings entspricht der Buchwert des quotal nicht derivativ einbringungsgeborenen Anteils (ursprüngliche Anschaffungskosten, jedoch vermindert auf den niedrigeren Teilwert) dem Teilwert dieses Anteils nach den Sacheinlagen, und zwar bereits bedingt durch die Ermittlung der Verstrickungsquote (vgl. in der obigen streitfallbezogenen Berechnung: 0,74 % der Altanteile sind nicht steuerverstrickt und haben einen Verkehrswert, der – abgesehen von 140

Rundungsdifferenzen – dem Buchwert bzw. niedrigeren Teilwert entspricht). Für eine Wertaufholung aufgrund der Sacheinlagen ist deshalb kein Raum.

- Dieses Ergebnis entspricht auch dem Sinn und Zweck der §§ 20, 21 UmwStG. Denn zur Erleichterung der Umstrukturierung von Unternehmen wollte der Gesetzgeber mit den vorgenannten Normen ein Wahlrecht hinsichtlich des Zeitpunkts der Aufdeckung stiller Reserven zulassen, die Besteuerung der stillen Reserven aber durch ihre Übertragung auf die Anteile an der aufnehmenden Kapitalgesellschaft sichern, die der Einbringende bei der Sacheinlage erhält (BFH-Urteil vom 08.04.1992 I R 160/90, BFHE 167, 429, BStBl II 1992, 763). Das vorgenannte gesetzgeberische Ziel würde aber in allen Fällen nicht mehr erreicht werden, in denen die Anteile an der aufnehmenden GmbH zuvor auf einen niedrigeren Teilwert abgeschrieben worden sind, sofern die ausschließlich auf den begünstigten Einbringungsvorgang zurückzuführende Wertsteigerung der GmbH-Anteile zu einer gewinnerhöhenden Wertaufholung i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Nr. 1 Satz 4 EStG führen würde. 141
- III. Die Berechnung der Körperschaftsteuer 2004, des Gewerbesteuerermesbetrags 2004 und der Verlustvorträge auf den 31.12.2004 wird dem Beklagten übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO). 142
- IV. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. 143
- V. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 144
- VI. Die Revision ist gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1, 2 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache und zur Fortbildung des Rechts zuzulassen. Das Verhältnis zwischen den §§ 20, 21 UmwStG 1995 und dem Gebot einer Wertaufholung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Nr. 1 Satz 4 EStG ist höchstrichterlich noch nicht geklärt. 145