

## Urteil vom 20. Mai 2010, IV R 74/07

**Aussetzung des Klageverfahrens bei gesonderter und einheitlicher Gewinnfeststellung - Abgrenzung von Veräußerung und verdeckter Einlage - Kein Gestaltungsmissbrauch durch dauerhafte "Zwischenschaltung" einer Holding und Formwechsel einer GmbH in eine Personengesellschaft - Anteilserwerb und anschließender Verzicht auf die Kaufpreisforderung**

BFH IV. Senat

AO § 42, AO § 179, AO § 180, FGO § 68, FGO § 74, UmwStG § 5 Abs 3 S 2, FGO § 43

vorgehend FG Münster, 24. Oktober 2006, Az: 1 K 538/03 F

### Leitsätze

1. Das Klageverfahren ist analog § 74 FGO auszusetzen, wenn während der Anhängigkeit des finanzgerichtlichen Rechtsstreits über die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung ein geänderter Feststellungsbescheid ergeht und der Adressat dieses Bescheides Einspruch einlegt; dies gilt selbst dann, wenn der Änderungsbescheid (hier: Ergänzungsbescheid) zwar einen anderen Regelungsgegenstand (Streitgegenstand) betrifft, dessen außergerichtliche oder gerichtliche Überprüfung jedoch Auswirkungen auf das anhängige Klageverfahren haben kann .
2. Zur Abgrenzung von entgeltlicher und unentgeltlicher Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen .

### Tatbestand

I.

- 1** Zwischen den Beteiligten ist umstritten, ob aufgrund des steuerlich zum 30. Juni 1996 vollzogenen Formwechsels der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) von einer Kapitalgesellschaft (X-GmbH) in eine Personengesellschaft (X-KG) ein Übernahmeverlust mit der Folge der Wertaufstockung gemäß § 4 Abs. 6 und Abs. 5 i.V.m. § 14 des Umwandlungssteuergesetzes in der für die Streitjahre (1996 und 1997) geltenden Fassung (UmwStG 1996) anzuerkennen ist oder ob dem --wie vom Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) vertreten-- die Regelung des § 42 der Abgabenordnung (AO) entgegensteht.
- 2** 1. Dem Formwechsel gingen verschiedene Umwandlungsschritte voraus:
- 3** a) An der X-GmbH waren neben den im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen A., B., C. und D. der in der Schweiz ansässige E. mit Anteilen von 10 % (D.), 15 % (C.) und 25 % (A., B., E.) beteiligt. Die X-GmbH hielt einerseits einen 100 %-igen Anteil an der Y-GmbH, andererseits war sie --neben der Y-GmbH-- Mitunternehmerin der Y-KG (im Folgenden auch: KG alt). Zum 8. Dezember 1994 brachte sie ihren Mitunternehmeranteil gegen Gewährung weiterer Anteilsrechte in die Y-GmbH ein, so dass die Y-KG aufgrund Anteilsvereinigung vollbeendet wurde und ihr Vermögen auf die Y-GmbH überging.
- 4** b) Mit Vertrag vom 22. Dezember 1995 veräußerten die Gesellschafter der X-GmbH ihre Beteiligungen zu 99 % an die Z-GmbH (später: Z Holding GmbH; ab 10. April 2006: Z-AG; im Folgenden: Holding) sowie zu 1 % an die T-GmbH, an der ausschließlich die Holding beteiligt war. Der Kaufpreisanspruch (12 Mio. DM) wurde lt. Feststellung des Finanzgerichts (FG) im Umfang von 93,3 % (also in Höhe von rund 11,2 Mio. DM) in eine Kapitalrücklage bei der Holding eingelegt. Die Beteiligungsverhältnisse an der Holding entsprachen denjenigen an der X-GmbH.
- 5** c) Mit Beschlüssen vom 5. Juli 1996 wurde zum einen die Y-GmbH auf ihre Muttergesellschaft (X-GmbH) zum 31. Dezember 1995 verschmolzen; zum anderen wurde die X-GmbH zum 30. Juni 1996 in die Klägerin (X-KG) formwechselnd umgewandelt.
- 6** d) Im Streitjahr 1997 erwarb die R. --entsprechend einer bereits im Jahre 1995 abgegebenen Erklärung-- einen

44,38 %-igen Anteil an der Holding, deren Eigenkapital sich nach den Feststellungen des FG um 12 Mio. DM erhöht hatte.

- 7** 2. Im Anschluss an eine Betriebsprüfung erkannte das FA mit den nach § 164 AO geänderten Gewinnfeststellungsbescheiden für 1996 und 1997 vom 16. Mai 2001 die Aufstockungen nach § 4 Abs. 6 UmwStG 1996 aufgrund des erklärten Übernahmeverlusts sowie die hieraus resultierenden Abschreibungen auf den aktivierten Firmenwert wegen Gestaltungsmissbrauchs (§ 42 AO) nicht mehr an. Demgemäß wurden --jeweils ohne Ausweis der anrechenbaren Körperschaftsteuer (vgl. §§ 4 Abs. 4, 10 Abs. 1 UmwStG 1996)-- der Gewinn des Jahres 1996 auf 236.735,35 DM (davon T-GmbH: 7.857,74 DM, Holding: 228.877,61 DM) sowie derjenige des Jahres 1997 auf 505.047,26 DM (davon T-GmbH: 6.890,52 DM; Holding: 498.156,74 DM) festgestellt.
- 8** 3. Die Einsprüche blieben ohne Erfolg, da --so das FA-- für die Zwischenschaltung der Holding kein wirtschaftlich anzuerkennender Zweck vorliege; aufgrund der gewählten Gestaltung --steuerneutraler Anteilsverkauf an die Holding (keine wesentliche Beteiligung i.S. von § 17 des Einkommensteuergesetzes 1996 --EStG 1996--)-- sei durch den Formwechsel für die X-KG (Klägerin) lediglich Abschreibungsvolumen geschaffen worden. Unschlüssig sei insbesondere der Vortrag der Klägerin, dass sich die R. nicht unmittelbar an der X-GmbH (X-KG), sondern nur an der zwischengeschalteten Holding habe beteiligen wollen. Hinzu komme, dass nach dem Formwechsel Beteiligungsstrukturen --nämlich die Existenz einer nachgeordneten Personengesellschaft (X-KG)-- erreicht worden seien, die den ursprünglichen Verhältnissen (bis zum 8. Dezember 1994 gegenüber der X-GmbH nachgeordnete KG alt, s. oben zu 1.a) entsprochen hätten.
- 9** 4. Zur Begründung der hiergegen erhobenen Klage machte die X-KG im Wesentlichen geltend, dass ein Gestaltungsmissbrauch schon deshalb ausscheide, weil im vorliegenden Fall allein die gesetzlich vorgesehenen Regelungen des UmwStG angewandt worden seien. Ein Gesamtplan habe nicht vorgelegen, da die "Anwachsung" der KG alt auf die Y-GmbH im Jahre 1994 durch das Drängen der Sparkasse ... veranlasst gewesen sei (Verbesserung der Kreditsicherung durch Zusammenführung der Verbindlichkeiten der X-GmbH mit den Aktiva der KG alt). Davon unabhängig habe die R. im Jahre 1995 eine Beteiligung in Aussicht gestellt und hierbei sowohl auf der Gründung einer "leeren" Holding-Gesellschaft als auch auf der Umwandlung der X-GmbH in eine Personengesellschaft (GmbH & Co. KG) bestanden. Zu berücksichtigen sei auch, dass durch die gewählte Gestaltung das handelsbilanzielle Eigenkapital verstärkt und eine Publizitätspflicht der Klägerin zum damaligen Zeitpunkt vermieden worden sei.
- 10** 5. Während des Klageverfahrens wurde die Gewinnfeststellung 1996 vom 16. Mai 2001 mit weiterem Bescheid vom 22. Dezember 2004 dahin ergänzt, dass gegenüber den im Zeitpunkt des Formwechsels unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilseignern der Holding (A., B., C. und D.) Einkünfte aus Kapitalvermögen einschließlich anrechenbarer Körperschaftsteuer gemäß den §§ 7, 10 Abs. 1 UmwStG 1996 in Höhe von insgesamt 418.794 DM festgestellt wurden (davon: für A. und B. jeweils 139.598 DM, für C. 83.759 DM sowie für D. 55.839 DM). Darüber hinaus wurden mit dem Bescheid vom 22. Dezember 2004 die durch den Änderungsbescheid 1996 vom 16. Mai 2001 gegenüber den Gesellschaftern der X-KG (Holding, T-GmbH) getroffenen Feststellungen wiederholt (gewerblicher Gewinn in Höhe von 236.735,35 DM; davon --jeweils ohne Körperschaftsteueranrechnung-- T-GmbH: 7.857,74 DM, Holding: 228.877,61 DM; s. oben zu 2.). Der Bescheid vom 22. Dezember 2004 ist von der Klägerin sowie von A., B. und C. angefochten worden. Das FA hat antragsgemäß das Ruhen der Einspruchsverfahren bis zur Entscheidung über die anhängige Klage (betreffend den Änderungsbescheid vom 16. Mai 2001) angeordnet.
- 11** 6. Im Verlauf des Klageverfahrens wurde zwischen den Beteiligten Einvernehmen darüber erzielt, dass im Falle der steuerrechtlichen Anerkennung des Umwandlungsverlustes und unter Berücksichtigung des auf den vormaligen Anteil des E. (25 %) an der X-GmbH entfallenden Sperrbetrags nach § 50c EStG 1996 (i.V.m. § 4 Abs. 5 UmwStG 1996; rund 2,987 Mio. DM) sich für das Streitjahr 1996 gewerbliche Einkünfte in Höhe von 6.547 DM (davon T-GmbH: 6.551 DM, Holding: - 4 DM) und für das Streitjahr 1997 in Höhe von 49.473 DM (davon T-GmbH: 2.335 DM, Holding: 47.138 DM) ergäben sowie zudem für das Streitjahr 1996 ein Körperschaftsteuerguthaben in Höhe von 513.779 DM (davon T-GmbH: 5.138 DM, Holding: 508.641,21 DM) festzustellen wäre. Dem hierauf gerichteten Klageantrag hat die Vorinstanz entsprochen. Zur Begründung hat das FG darauf verwiesen, dass der Gesetzgeber mit dem UmwStG umfangreiche Umwandlungsmöglichkeiten eröffnet und zugleich mit den §§ 5 Abs. 3 Satz 2, 4 Abs. 5 UmwStG 1996 i.V.m. § 50c EStG spezielle Missbrauchstatbestände geschaffen habe, die als spezialgesetzliche Anordnungen eine weiter gehende Prüfung nach § 42 AO ausschließen. Im Streitfall, dem eine bereits im Jahr 1996 vollzogene formwechselnde Umwandlung zugrunde liege, sei unstreitig die Regelung des § 50c Abs. 1 EStG 1996 (i.V.m. § 4 Abs. 5 UmwStG 1996) mit der Folge eines Sperrbetrags in Höhe von rund 2,987 Mio. DM zu beachten, nicht hingegen die erst mit dem Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 (BGBl I 1997, 2590) eingefügte tatbestandliche Erweiterung des § 50c Abs. 11 EStG (1997), nach dem

auch bei Erwerb einer nicht wesentlichen Beteiligung von einem zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigten Steuerpflichtigen sich das Übernahmeergebnis gemäß § 4 Abs. 5 UmwStG 1997 erhöhe. Eine Minderung des Übernahmeverlusts ergebe sich auch nicht aus § 5 Abs. 3 Sätze 2 und 3 UmwStG 1996, da die Anschaffungskosten der Holding für den Erwerb der Anteile an der X-GmbH (12 Mio. DM) dem Buchwert entsprechen (zu weiteren Einzelheiten vgl. Entscheidungen der Finanzgerichte 2007, 722).

- 12 7. Mit der vom FG zugelassenen Revision macht das FA im Wesentlichen geltend, dass im Streitfall die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs gemäß § 42 AO vorlägen und deren Rechtsfolgen --entgegen der Einschätzung der Vorinstanz-- nicht durch die Regelungen des UmwStG verdrängt würden.
- 13 8. Über das Vermögen der X-KG (Klägerin) wurde nach Einlegung der Revision das Insolvenzverfahren eröffnet. Nach Mitteilung des Insolvenzverwalters ist ein Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Komplementärin (T-GmbH) nicht anhängig.
- 14 9. In der nach Erlass eines Gerichtsbescheids durchgeführten mündlichen Verhandlung haben sowohl das FA als auch die Klägerin beantragt, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen.
- 15 Zu den Einzelheiten des Vortrags der Beteiligten wird auf das Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 20. Mai 2010 Bezug genommen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 16 Die Revision ist begründet. Das Urteil der Vorinstanz ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 17 1. Das Revisionsverfahren ist durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Klägerin nicht gemäß § 155 FGO i.V.m. § 240 der Zivilprozessordnung unterbrochen worden. Die Insolvenz einer Personengesellschaft lässt das Gewinnfeststellungsverfahren unberührt, da dessen (steuerrechtliche) Folgen nur die Gesellschafter persönlich und nicht den nach Insolvenzrecht abzuwickelnden Vermögensbereich der Personengesellschaft betreffen (vgl. Senatsurteil vom 11. Oktober 2007 IV R 52/04, BFHE 219, 129, BStBl II 2009, 705, m.w.N.). Die Vollmacht der Prozessbevollmächtigten der Klägerin besteht auch nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens fort.
- 18 2. Das FG hat nicht berücksichtigt, dass im anhängigen Verfahren über die steuerrechtliche Anerkennung eines Übernahmeverlusts gemäß § 4 Abs. 5 und Abs. 6 UmwStG 1996 und damit über eine Frage zu entscheiden ist, die i.S. von § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO die Gesellschafter der Klägerin (X-KG) persönlich angeht. Demgemäß waren sowohl die T-GmbH als auch die Holding gemäß § 60 Abs. 3 FGO notwendig zum finanzgerichtlichen Verfahren beizuladen (vgl. Senatsurteil vom 24. April 2008 IV R 69/05, BFH/NV 2008, 1550). Gleiches gilt mit Rücksicht auf die zwischen den Beteiligten gleichfalls umstrittene Frage der Feststellung eines Körperschaftsteuerguthabens (§§ 4 Abs. 5, 10 Abs. 1 UmwStG 1996).
- 19 Die notwendige Beiladung gehört zur Grundordnung des Verfahrens, auf sie kann deshalb nicht verzichtet werden. Zwar kann dieser Verfahrensfehler nach § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO durch eine Beiladung im Revisionsverfahren geheilt werden. Der Senat übt jedoch das ihm insoweit zustehende Ermessen dahin aus, dass er von einer Beiladung absieht, da die Sache aus den nachfolgend dargelegten verfahrensrechtlichen Erwägungen an das FG zurückzuverweisen ist. Das FG wird deshalb die T-GmbH sowie die Holding im zweiten Rechtsgang beizuladen haben.
- 20 3. Die Vorinstanz hat nicht nur die Reichweite des § 68 FGO verkannt. Sie hat vor allem außer Acht gelassen, dass sie aufgrund des Erlasses des Bescheids vom 22. Dezember 2004 (betreffend 1996) verpflichtet war, das anhängige Klageverfahren betreffend die Feststellungsbescheide 1996 und 1997 vom 16. Mai 2001 auszusetzen.
- 21 a) Der Bescheid vom 22. Dezember 2004 enthielt als kombinierter Verwaltungsakt neben den sog. wiederholenden Verfügungen betreffend die Gewinnanteile der T-GmbH sowie der Holding als Mitunternehmerinnen der Klägerin (Regelungsbereich 1) die auf § 179 Abs. 3 AO gestützten ergänzenden Feststellungen, mit denen gegenüber A., B., C. und D. Einkünfte aus Kapitalvermögen einschließlich des jeweiligen Körperschaftsteuerguthabens ausgewiesen wurden (Regelungsbereich 2).

- 22** b) Das FG, dessen Urteilsspruch sich (auch) bezüglich des Streitjahres 1996 darauf beschränkte, den nach der Betriebsprüfung zunächst ergangenen Feststellungsbescheid 1996 vom 16. Mai 2001 (in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2. Januar 2003) zu ändern, hat nicht berücksichtigt, dass der Regelungsbereich 1 des Bescheids vom 22. Dezember 2004 gemäß § 68 FGO (n.F.) zum Gegenstand des gerichtlichen Verfahrens geworden ist. Zwar sind Ergänzungsbescheide (§ 179 Abs. 3 AO) sowie Änderungsbescheide, die gegenüber nicht am (bisherigen) Klageverfahren beteiligten Personen ergehen, mangels Identität der Regelungen von § 68 FGO ausgenommen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23. April 2008 II R 1/07, BFH/NV 2008, 1456; Senatsbeschluss vom 25. Februar 1999 IV R 36/98, BFH/NV 1999, 1117; Gräber/von Groll, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 68 Rz 30, 75). Nach ständiger Rechtsprechung erfasst der Anwendungsbereich des § 68 FGO jedoch mit Rücksicht auf den Zweck der Vorschrift, die verhindern will, dass der Kläger durch einen einseitigen Akt der Finanzbehörde aus dem Klageverfahren gedrängt wird (vgl. Schallmoser in Hübschmann/ Hepp/Spitaler --HHSp--, § 68 FGO Rz 7, m.w.N.), auch sog. wiederholende Verfügungen, mit denen lediglich auf einen bereits bestehenden Verwaltungsakt verwiesen wird (BFH-Urteil vom 20. November 1973 VII R 33/71, BFHE 111, 13, BStBl II 1974, 113; Gräber/von Groll, a.a.O., § 68 Rz 66, Vor § 40 Rz 33, m.w.N.). Darüber hinaus ist in der Rechtsprechung anerkannt, dass ein geänderter Feststellungsbescheid auch im Hinblick auf die das gerichtliche Verfahren betreffenden Einzelfeststellungen (und damit partiell) zum Gegenstand des Klageverfahrens wird, wenn er zugleich wegen weiterer Regelungen, über die das Gericht nach dem Klageantrag nicht zu entscheiden hat, beispielsweise von den zum finanzgerichtlichen Verfahren Beigeladenen im Rahmen des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens angefochten wird (vgl. BFH-Urteil vom 7. Dezember 1999 VIII R 26/94, BFHE 191, 1, BStBl II 2000, 300).
- 23** Demnach unterstehen auch im Streitfall die wiederholenden Verfügungen (betreffend die Gewinnanteile der Mitunternehmer; Regelungsbereich 1; s. oben zu II.3.a) des Bescheids vom 22. Dezember 2004 den Rechtsfolgen des § 68 FGO. Unerheblich ist insoweit, dass sie --wie nachstehend erläutert (s. zu II.3.c)-- materiell-rechtlich in einem untrennbaren Zusammenhang zu dem gegenüber A., B., C. und D. ergangenen Ergänzungsbescheid (betreffend die Feststellung von Kapitaleinkünften; Regelungsbereich 2) stehen. Die sachliche Verknüpfung beider Regelungsbereiche schließt die Geltung des § 68 FGO (betreffend Regelungsbereich 1) nicht aus; sie hat vielmehr zur Folge, dass das anhängige Verfahren bis zum Abschluss des Einspruchsverfahrens betreffend Regelungsbereich 2 (Ergänzungsbescheid) entsprechend § 74 FGO auszusetzen ist und erst dann mit Wirkung gegenüber sämtlichen Verfahrensbeteiligten fortgeführt werden kann.
- 24** c) Das Verfahren der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung (§§ 179 Abs. 2 Satz 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO) zielt --neben Aspekten der Verfahrensökonomie-- vornehmlich darauf, einander materiell-rechtlich widersprechende Entscheidungen über die nämlichen Besteuerungsgrundlagen --sei es, dass einzelne Besteuerungsgrundlagen gegenüber mehreren Steuerpflichtigen, sei es, dass sie gegenüber den Steuerpflichtigen unterschiedlich festgestellt werden-- zu vermeiden (Söhn in HHSp, § 179 AO Rz 52, § 180 Rz 153, jeweils mit umfangreichen Nachweisen). Dementsprechend ist das Klageverfahren analog § 74 FGO auch auszusetzen, wenn während der Anhängigkeit des finanzgerichtlichen Rechtsstreits über die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung ein geänderter Feststellungsbescheid ergeht und ein Beigeladener gegen diesen (Änderungs-)Bescheid Einspruch einlegt; dies gilt selbst dann, wenn der Änderungsbescheid zwar (auch) einen anderen Regelungsgegenstand --und damit auch einen anderen Streitgegenstand-- betrifft, dessen außergerichtliche oder gerichtliche Überprüfung jedoch Auswirkungen auf das anhängige Klageverfahren haben kann (BFH-Urteil in BFHE 191, 1, BStBl II 2000, 300; Gräber/ Koch, a.a.O., § 74 Rz 13).
- 25** aa) Hiernach ist auch in der vorliegend zu beurteilenden Verfahrenssituation ungeachtet dessen die Aussetzung des Klageverfahrens geboten, dass die in Frage stehenden Bescheide (Gewinnfeststellung in der Fassung der wiederholenden Verfügung; Ergänzungsbescheid) unterschiedliche Regelungen treffen und die Adressaten des Ergänzungsbescheids (A., B., C. und D.) nicht am finanzgerichtlichen Verfahren beteiligt waren. Angesichts des dargelegten Zwecks des Gewinnfeststellungsverfahrens muss insoweit ausschlaggebend sein, dass den Regelungen sowohl des Gewinnfeststellungsbescheids 1996 als auch des mit Einsprüchen der Klägerin sowie von A., B. und C. angefochtenen Ergänzungsbescheids die Auffassung des FA zugrunde liegt, dass ein Übernahmeverlust gemäß § 4 Abs. 5 und Abs. 6 UmwStG 1996 wegen Gestaltungsmissbrauchs nicht anzuerkennen sei, und über diese sowohl im Klage- als auch in den Einspruchsverfahren umstrittene Rechtsfrage nur gegenüber allen Beteiligten --d.h. den Mitunternehmern der X-KG und den Adressaten des Ergänzungsbescheids-- einheitlich entschieden werden kann. Letzteres ist nach Abschluss der --unter Beteiligung (Hinzuziehung) des D. sowie der Mitunternehmerinnen der Klägerin (T-GmbH, Holding) durchzuführenden-- Einspruchsverfahren betreffend den Ergänzungsbescheid und nach Aufhebung der Verfahrensaussetzung durch das FG entweder --sofern gegen eine den Ergänzungsbescheid bestätigende Einspruchsentscheidung Klage erhoben wird-- im Wege der Klagenverbindung (§ 73 Abs. 2 FGO) oder

--anderenfalls-- dadurch sicherzustellen, dass die Adressaten dieses Bescheids zum anhängigen Verfahren beigelegt werden (§ 60 Abs. 3 FGO) mit der weiteren Folge, dass sie der Bindungswirkung des § 110 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 57 Nr. 3 FGO unterstehen. Hierdurch wird insbesondere ausgeschlossen, dass --so die Rechtsauffassung der Vorinstanz-- die Bestände des verwendbaren Eigenkapitals der X-GmbH sowie das Körperschaftsteuerguthaben Eingang in die Ermittlung der Übernahmeergebnisse der an der Klägerin als Mitunternehmer Beteiligten (T-GmbH, Holding) finden und zugleich --so der bisher durch die Entscheidung des FG nicht berührte Ergänzungsbescheid-- gegenüber A., B., C. und D. als Kapitaleinkünfte festgestellt werden.

- 26** bb) Der Aussetzung des Klageverfahrens steht nicht entgegen, dass im Schrifttum die Auffassung vertreten wird, dass die Einkünfte nach § 7 UmwStG 1996 --im Gegensatz zum Übernahmeergebnis nach § 4 UmwStG 1996 (vgl. BFH-Beschluss vom 27. August 2008 I R 33/05, BFHE 222, 537, BStBl II 2010, 63; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 25. März 1998 IV B 7 -S 1978- 21/98, BStBl I 1998, 268 Tz. 04.15)-- nicht Gegenstand der gesonderten und einheitlichen Feststellung betreffend die übernehmende Personengesellschaft seien (Dötsch/Patt/Pung/Jost, Umwandlungssteuerrecht, 5. Aufl., § 4 Rz 43, § 7 Rz 13). Abgesehen davon, dass der BFH --soweit ersichtlich-- hierzu noch nicht Stellung genommen hat, kann auch diese Frage nur im Rahmen der Rechtsbehelfsverfahren gegen den Ergänzungsbescheid entschieden werden (vgl. Söhn in HHSp, § 179 AO Rz 353, § 180 AO Rz 158). Bestimmend für die Verfahrensaussetzung ist deshalb nicht, ob ein Ergänzungsbescheid ergehen durfte; maßgeblich ist allein, dass er ergangen ist und --wie ausgeführt-- eine Streitfrage (hier: steuerrechtliche Anerkennung des Übernahmeverlusts) betrifft, die zugleich Gegenstand des mit der Klage angefochtenen (ergänzten) Feststellungsbescheids ist.
- 27** cc) Obgleich der Ergänzungsbescheid lediglich für das Streitjahr 1996 ergangen ist, ist die Verfahrensaussetzung analog § 74 FGO auch für das zweite Streitjahr (1997) auszusprechen. Der Umstand, dass die Bindungswirkung eines Feststellungsbescheids (hier: Gewinnfeststellung 1996) nicht das Folgejahr (hier: Gewinnfeststellung 1997) erfasst (vgl. BFH-Urteil vom 14. Mai 2002 VIII R 8/01, BFHE 199, 198, BStBl II 2002, 532), steht dem nicht entgegen. Im Rahmen der nach § 74 FGO erforderlichen Ermessensentscheidung ist nicht nur zu berücksichtigen, dass die Steuerbilanz (hier: Ergänzungsbilanzen) des Streitjahres 1997 über den Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs mit derjenigen des Streitjahres 1996 verknüpft ist; hinzu kommt vor allem, dass --wie erläutert-- beide Gewinnfeststellungen ausschließlich wegen des Streits über die nämliche Rechtsfrage angefochten worden sind. Demgemäß erachtet es der Senat für sachgerecht, den durch die Klägerin herbeigeführten Verbund der Klagebegehren (§ 43 FGO; hier: kumulative Klagenhäufung betreffend die Gewinnfeststellungen 1996 und 1997) auch im Rahmen der Aussetzungsentscheidung (§ 74 FGO analog) zu wahren.
- 28** 4. Das Urteil des FG ist somit aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuverweisen. Wenngleich es dem Senat verwehrt ist, zu den materiellen Fragen des Streitfalls mit Bindungswirkung für den zweiten Rechtsgang Stellung zu nehmen, erachtet er es im Interesse eines möglichst raschen Abschlusses des gerichtlichen Verfahrens für angezeigt, auf folgende Gesichtspunkte hinzuweisen:
- 29** a) Nach Ansicht des Senats gibt der Streitfall keine Gelegenheit, dazu Stellung zu nehmen, ob --wie von der Vorinstanz angenommen-- die Bestimmungen des UmwStG die allgemeine Missbrauchsvorschrift des § 42 AO verdrängen. Abgesehen davon, dass die vom FA als missbräuchlich erachtete Zwischenschaltung der Holding nicht auf einer offenen Sacheinlage (§ 20 UmwStG 1996) beruhte und damit nicht vom Regelungsbereich des UmwStG 1996 erfasst wurde, sind nach dem bisherigen Sachstand die allgemeinen Tatbestandsvoraussetzungen des § 42 AO nicht erfüllt. Demgemäß erübrigt es sich auch unter diesem Blickwinkel, auf die Frage des Konkurrenzverhältnisses zu den Anweisungen des UmwStG (1996) einzugehen.
- 30** b) Zu berücksichtigen ist insoweit, dass nach ständiger Rechtsprechung steuerrechtliche Folgen, die im Zusammenhang mit einer auf Dauer angelegten Unternehmensumstrukturierung --wie beispielsweise der dauerhaften (d.h. nicht nur "geschäftsvorfallbezogenen") Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften mit der Folge mehrstöckiger Beteiligungen-- stehen, selbst dann keinen Missbrauch i.S. von § 42 AO begründen, wenn die Umstrukturierung auf der Übertragung nicht wesentlicher Beteiligungen beruht (z.B. BFH-Urteile vom 23. Oktober 1996 I R 55/95, BFHE 181, 490, BStBl II 1998, 90; vom 15. Oktober 1998 III R 75/97, BFHE 187, 245, BStBl II 1999, 119; vom 25. Februar 2004 I R 42/02, BFHE 206, 5, BStBl II 2005, 14, zu B.I.3.d; BMF-Schreiben vom 3. Februar 1998 IV B 7 -S 2810- 4/98, BStBl I 1998, 207). Hiernach ist auch vorliegend die Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs durch die "Zwischenschaltung" der bis heute bestehenden Holding ebenso wie durch den --gleichfalls auf Dauer angelegten-- Formwechsel der Klägerin in eine Personengesellschaft ausgeschlossen. Gleiches gilt mit Rücksicht auf die Erwägung der Einspruchsentscheidung, nach der die im Jahre 1996 geschaffene Konzernstruktur derjenigen bis zum 8. Dezember 1994 entspreche (X-KG und KG alt als jeweils nachgeordnete Unternehmen). Folgt man dem

--im finanzgerichtlichen Verfahren vom FA nicht bestrittenen-- Vortrag der Klägerin, nach dem die Anteile an der Y-KG im Jahre 1994 auf Drängen der Sparkasse ... in die Y-GmbH eingelegt worden sind (verbesserte Kreditsicherung) und die Sacheinlage in keinem sachlichen Zusammenhang mit den in der Zeit von Dezember 1995 bis Juli 1996 durchgeführten Umstrukturierungsschritten (Anteilsübertragung an die Holding i.V.m. der Beteiligung weiterer Gesellschafter sowie der Börsennotierung der Holding) stand, so muss bereits aus diesem Grund ein Missbrauch ausscheiden. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass sich --wiederum dauerhaft-- die neu geschaffene Beteiligungsstruktur von der Ursprungssituation nicht nur im Hinblick auf die Vermögenszusammensetzung, sondern auch dadurch unterscheidet, dass bis zum 8. Dezember 1994 die KG alt der X-GmbH nachgeordnet war, ab 30. Juni 1996 hingegen die X-GmbH selbst in eine Personengesellschaft umgewandelt wurde.

- 31** c) Gleichwohl wird der Klage nicht in vollem Umfang zu entsprechen sein. Die Vorinstanz hat zwar zutreffend erkannt, dass für Zwecke der Ermittlung des Übernahmegewinns oder -verlusts (§ 4 Abs. 4 UmwStG 1996) nach der Fiktion des § 5 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 14 UmwStG 1996 die Anteile an der übertragenden Körperschaft (hier: X-GmbH), die zum inländischen Betriebsvermögen der Gesellschafter (hier: T-GmbH und Holding) der übernehmenden Personengesellschaft (hier: X-KG) gehörten, am steuerlichen Übertragungstichtag zum Buchwert in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft (hier: X-KG) als überführt gelten. Das FG hat jedoch nicht hinreichend gewürdigt, dass gemäß § 5 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1996 der Ermittlung des Übernahmeergebnisses dann die gegenüber dem Anteilsbuchwert niedrigeren Anschaffungskosten zugrunde zu legen sind, wenn die Anteile innerhalb der letzten fünf Jahre vor diesem Stichtag in ein inländisches Betriebsvermögen eines Gesellschafters der übernehmenden Personengesellschaft eingelegt worden sind.
- 32** aa) Letztere Bestimmung will verhindern, dass das Übernahmeergebnis durch die Einlage nicht wesentlicher Beteiligungen i.S. von § 17 EStG (1996), die nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsätze 1 und 2 EStG (1996) nicht mit den Anschaffungskosten der Anteilsinhaber, sondern mit dem Teilwert anzusetzen sind, durch eine Umwandlung der Kapitalgesellschaft innerhalb von 5 Jahren nach Einlage gemindert wird (vgl. auch BTDrucks 13/3084, S. 25). Sie ist entsprechend diesem Zweck auch bei Einlage nicht wesentlicher Beteiligungen in das Vermögen einer Kapitalgesellschaft anwendbar (vgl. --einschließlich der Einlage von Anteilen nach § 50c EStG-- Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 5 UmwStG 1995 Rz 512, 97; Dötsch/Patt/ Pung/Jost, a.a.O., § 5 Rz 58, 67, § 4 Rz 64). Demnach ist bei einem solchen Sachverhalt --und damit auch im Streitfall-- zu prüfen, ob die Anschaffungskosten der Einlegenden (hier: A., B., C., D. und E.) den zum steuerlichen Übertragungstichtag ausgewiesenen Buchwert der Anteile im Vermögen der Holding sowie --was der Senat anhand der Feststellungen des FG nicht zu beurteilen vermag-- u.U. auch der T-GmbH unterschritten haben (hier mutmaßlich: fortgeführter Einlagewert = Teilwert; s. oben).
- 33** bb) Soweit nach Einschätzung des FG die Anteile nicht eingelegt, sondern entsprechend der Kaufpreisabrede von der Holding (sowie u.U. auch von der T-GmbH) angeschafft worden sind mit der Folge, dass die Anschaffungskosten den Buchwerten entsprechen, vermag sich der Senat dieser Würdigung --insbesondere unter Berücksichtigung des Vortrags der Klägerin-- nicht anzuschließen. Wie auch den Ausführungen der Klägerin im Revisionsverfahren zu entnehmen, war im Zusammenhang mit der damals geplanten Börsennotierung der Holding (heute: Z-AG) beabsichtigt, deren Eigenkapitalbasis durch den Kauf der Anteile an der X-GmbH und anschließenden Verzicht auf die Kaufpreisforderung zu stärken (Schaffung "zusätzlichen handelsrechtlichen Eigenkapitals"). Hiervon ausgehend neigt der Senat dazu, die Anteilsübertragung im Umfang des Verzichts (nach den Feststellungen der Vorinstanz mithin in Höhe von 93,3 %) steuerrechtlich nicht --entsprechend ihrer zivilrechtlichen Einkleidung-- als Anteilsverkauf i.V.m. einer Einlage der (anteiligen) Kaufpreisforderungen zu werten. Vielmehr dürfte --wovon auch die Erwiderung zur Revisionsbegründung (S. 9, Fn 31) ausgeht-- die Übertragung der GmbH-Anteile nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt, d.h. mit Rücksicht darauf, dass der (anteilige) Kaufpreisverzicht von Anfang an und damit auch im Sinne der Gesamtplanrechtsprechung des BFH tragender Bestandteil der von allen Beteiligten (einschließlich der ab dem Jahre 1997 an der Holding beteiligten R.) verfolgten Konzeption zur Umstrukturierung des Unternehmensverbands war, im Umfang des Verzichts (s. oben) als eine verdeckte Sacheinlage der Anteile an der X-GmbH in das Vermögen der Holding zu qualifizieren sein und --gleich einem durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Anteilsverkauf zu einem unter dem tatsächlichen Anteilswert liegenden Preis (vgl. hierzu z.B. BFH-Urteile vom 26. Juli 1967 I 138/65, BFHE 89, 524, BStBl III 1967, 733; vom 20. Juli 2005 X R 22/02, BFHE 210, 345, BStBl II 2006, 457; Senatsurteil vom 21. September 1989 IV R 115/88, BFHE 158, 397, BStBl II 1990, 86)-- die vorstehend beschriebenen Rechtsfolgen des § 5 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1996 ausgelöst haben. Soweit die Klägerin hiergegen in der mündlichen Verhandlung eingewandt hat, dass der Verkauf der Anteile an der X-GmbH weder die Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs noch eines Scheingeschäfts (§ 117 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) rechtfertige, vermag dies zu keiner anderen Beurteilung zu führen. Der Einwand lässt außer Acht, dass

der gesetzliche Besteuerungstatbestand und damit auch die Entscheidung darüber, ob Kapitalgesellschaftsanteile entgeltlich übertragen (veräußert) oder i.S. von § 5 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1996 verdeckt in eine andere Kapitalgesellschaft eingelegt werden, nicht allein nach der zivilrechtlichen Qualifikation des Rechtsgeschäfts (Vorgangs), sondern nach dem von den Beteiligten wirtschaftlich gewollten Ergebnis zu beurteilen ist (ständige Rechtsprechung, Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 27. Dezember 1991 2 BvR 72/90, BStBl II 1992, 212; BFH-Urteil vom 29. Mai 2008 IX R 97/07, BFH/NV 2009, 9; Senatsurteil vom 14. Februar 2008 IV R 61/05, BFH/NV 2008, 1460, betreffend die Abgrenzung von entgeltlicher und unentgeltlicher Grundstücksveräußerung).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)