

Urteil vom 09. Mai 2019, IV R 13/17

Gewinn i.S. des § 34a Abs. 2 EStG - Behandlung des Übernahmeergebnisses nach § 4 Abs. 4 ff., § 7 UmwStG - gesonderte Feststellung der individuellen Berechnungsfaktoren für die Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns

ECLI:DE:BFH:2019:U.090519.IVR13.17.0

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1 S 1, EStG § 5, EStG § 34a Abs 1, EStG § 34a Abs 2, EStG § 34a Abs 6 S 1 Nr 2, EStG § 34a Abs 10, UmwStG 2006 § 4 Abs 4, UmwStG 2006 § 4 Abs 5 S 2, UmwStG 2006 § 4 Abs 7 S 2, FGO § 96 Abs 1 S 2, UmwStG 2006 § 7, EStG VZ 2010

vorgehend FG Münster, 27. August 2017, Az: 3 K 1256/15 F

Leitsätze

1. Der nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG ermittelte Gewinn i.S. des § 34a Abs. 2 EStG ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahrs und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Danach ansetzende außerbilanzielle Gewinnkorrekturen sind hierbei nicht zu berücksichtigen .
2. Der Übergangsgewinn i.S. des § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG ist hingegen Bestandteil dieses Gewinns .
3. Nach § 34a Abs. 10 Satz 1 EStG ist nicht der nicht entnommene Gewinn i.S. des Abs. 2 als individuelle (mitunternehmeranteilsbezogene) Saldogröße, sondern es sind die für die Ermittlung dieser Saldogröße erforderlichen individuellen Berechnungsfaktoren gesondert festzustellen .

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 28.08.2017 - 3 K 1256/15 F aufgehoben.

Die Feststellungsbescheide für 2010 nach § 34a Abs. 10 des Einkommensteuergesetzes vom 30.12.2014 werden, insoweit unter Aufhebung der Einspruchsentscheidungen des Beklagten vom 17.03.2015, dahin geändert, dass für den Kläger zu 1. ein anteiliger Steuerbilanzgewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 des Einkommensteuergesetzes einschließlich etwaiger Gewinne aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen in Höhe von ... € statt ... € und für den Kläger zu 2. ein anteiliger Steuerbilanzgewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 des Einkommensteuergesetzes einschließlich etwaiger Gewinne aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen in Höhe von ... € statt ... € festgestellt werden.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

A.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) --A (Kläger zu 1.) und B (Kläger zu 2.)-- sind am Kapital der C-GmbH & Co. KG (KG) zu jeweils 50 % als Kommanditisten beteiligt. Die KG ist ein international tätiges Familienunternehmen im Bereich ... Sie bildet die Konzernspitze der C-Gruppe, zu der zahlreiche inländische Tochter- und ausländische Enkelgesellschaften gehören.
- 2 Im Jahr 2007 erwarb die KG sämtliche Anteile an der X-GmbH, deren 100 %-ige Tochtergesellschaft u.a. die Y-GmbH war. Mit Vertrag vom 29. Dezember 2009 wurde der Teilbetrieb "... " der Y-GmbH auf die Z-GmbH zur Aufnahme abgespalten. Die Abspaltung erfolgte zu Buchwerten; steuerlicher Übertragungstichtag war der 31. Dezember

2009. Im Anschluss veräußerte die X-GmbH ihre 100 %-ige Beteiligung an der Z-GmbH mit dinglicher und wirtschaftlicher Wirkung zum 1. Januar 2010 an die KG.

- 3 Die Z-GmbH wurde mit Vertrag vom 4. Januar 2010 rückwirkend zum 1. Januar 2010 (steuerlicher Übertragungstichtag) unter Aufdeckung der stillen Reserven auf die KG verschmolzen (Aufwärtsverschmelzung).
- 4 Die X-GmbH veräußerte mit Vertrag vom 30. April 2010 ihre 100 %-ige Beteiligung an der Y-GmbH. Damit waren die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 Satz 4 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) erfüllt, so dass in der Steuerbilanz der Y-GmbH zum 31. Dezember 2009 rückwirkend der gemeine Wert des übertragenen Teilbetriebs angesetzt werden musste. Bei der X-GmbH, der alleinigen Gesellschafterin der Y-GmbH, waren rückwirkend die stillen Reserven aufzudecken. Dementsprechend war bei der Z-GmbH das übergegangene Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert anzusetzen (vgl. § 12 Abs. 1 UmwStG).
- 5 In der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2010 erklärte die KG aus diesen Vorgängen einen Korrekturbetrag zum handelsrechtlichen Verschmelzungsergebnis in Höhe von ... €, einen Übernahmeverlust gemäß § 4 Abs. 4 Satz 1, Abs. 5 Satz 2 UmwStG in Höhe von ... € sowie Bezüge nach § 7 UmwStG in Höhe von ... €; diese Beträge entfielen jeweils hälftig auf die Kläger. Zugleich mit dieser Erklärung wurde die Anlage FE 4 betreffend die Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns nach § 34a des Einkommensteuergesetzes (EStG) für 2010 abgegeben, in welcher Angaben für die Kläger zu 1. und 2. gemacht wurden. Daraufhin erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ein Bescheid für 2010 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid 2010) sowie der für die Tarifiermittlung nach § 34a Abs. 1 bis 7 EStG erforderlichen Besteuerungsgrundlagen (Feststellungsbescheide für 2010 nach § 34a Abs. 10 EStG betreffend die Kläger). Diese Bescheide wurden mehrfach aus nicht streitbefangenen Gründen geändert.
- 6 Im Rahmen einer Betriebsprüfung bei der KG kam der Prüfer u.a. zu dem Ergebnis, dass der gemeine Wert der Wirtschaftsgüter der Z-GmbH, die bei der Verschmelzung auf die KG übergegangen sind, um ... € höher gewesen sei. Unter Ansatz dieses höheren Werts ermittelte der Prüfer für die KG --bei erstmaliger Berücksichtigung von Verschmelzungskosten in Höhe von ... €-- aus dem Vermögensübergang folgende Ergebnisse:
 - Einen Übernahmeverlust nach § 4 Abs. 4 ff. UmwStG in Höhe von ... €. Dieser setzte sich aus folgenden Beträgen zusammen: Einem Übernahmegewinn nach § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG in Höhe von ... € und den hiervon nach § 4 Abs. 5 Satz 2 UmwStG abzuziehenden Einnahmen nach § 7 UmwStG in Höhe von ... €.
 - Einnahmen nach § 7 UmwStG in Höhe von ... €.
- 7 Er erfasste im Anlagevermögen der KG einen um ... € höheren Firmenwert und erhöhte entsprechend das Eigenkapital. Für die Ermittlung des thesaurierungsbegünstigten Gewinns gemäß § 34a EStG berücksichtigte er den Erhöhungsbetrag nicht.
- 8 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ unter dem 31. Juli 2013 nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) in Auswertung der Ergebnisse der Betriebsprüfung einen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 2010 sowie geänderte Feststellungsbescheide für 2010 nach § 34a Abs. 10 EStG. In den Feststellungsbescheiden nach § 34a Abs. 10 EStG wurde für den Kläger zu 1. ein "anteiliger Steuerbilanzgewinn des Gesellschafters nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG einschließlich etwaiger Gewinne des Gesellschafters aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen" in Höhe von ... € und für den Kläger zu 2. ein solcher von ... € festgestellt; in diesen Beträgen ist das dem Grunde und der Höhe nach unstrittige Mehrergebnis aus der Verschmelzung der Z-GmbH auf die KG nicht enthalten.
- 9 Mit den gegen die Feststellungsbescheide nach § 34a Abs. 10 EStG eingelegten Einsprüchen begehrt die Kläger u.a., soweit das Verschmelzungsmehrergebnis betroffen war, für Zwecke der Anwendung des § 34a EStG ihren anteiligen Steuerbilanzgewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG einschließlich etwaiger Gewinne aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen um jeweils ... € zu erhöhen. Während des Einspruchsverfahrens erging unter dem 30. Dezember 2014 ein aus nicht streitbefangenen Gründen geänderter Gewinnfeststellungsbescheid 2010, mit dem inhaltlich unveränderte Feststellungsbescheide nach § 34a EStG gegenüber den Klägern verbunden waren. Das FA wies die Einsprüche gegen die Feststellungsbescheide für 2010 nach § 34a Abs. 10 EStG mit Einspruchsentscheidungen vom 17. März 2015 gegenüber den Klägern als unbegründet zurück.

- 10** Mit der hiergegen erhobenen Klage verfolgten die Kläger ihr Ziel weiter. Sie beehrten für Zwecke der Anwendung des § 34a EStG für den Kläger zu 1. einen anteiligen Steuerbilanzgewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 1, § 5 EStG einschließlich etwaiger Gewinne aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen in Höhe von ... € und für den Kläger zu 2. einen solchen von ... € festzustellen. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage durch Gerichtsbescheid vom 28. Juli 2017 - 3 K 1256/15 F als unbegründet ab. Die Gewinne nach §§ 4, 7 UmwStG seien nicht Teil des nicht entnommenen Gewinns i.S. des § 34a Abs. 2 EStG. Der Wortlaut des § 34a Abs. 2 EStG erfasse nur den nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG ermittelten Gewinn. Außerbilanzielle Gewinnkorrekturen wie die nach §§ 4, 7 UmwStG gehörten dem so ermittelten Gewinn nicht an. Es bestünde --insbesondere mit Blick auf den Gesetzeszweck-- kein Anlass, die Vorschrift des § 34a Abs. 2 EStG extensiv auszulegen. § 34a EStG sehe keine generelle Begünstigung für die Verstärkung der Eigenkapitalbasis vor. Begünstigt sei nur die durch einen (zu versteuernden) Gewinn des Wirtschaftsjahrs eingetretene Betriebsvermögensmehrung. In Fällen der §§ 4, 7 UmwStG trete jedoch bei der aufnehmenden Personengesellschaft --hier der KG-- keine Betriebsvermögensmehrung durch einen erwirtschafteten Gewinn ein. Außerdem mache die Regelung in § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG deutlich, dass der Gesetzgeber bei Wegfall des Besteuerungssubjekts "Einzel-/Mitunternehmer" infolge von Umwandlungsvorgängen die Belastung von Gewinnen mit dem vollen Steuersatz habe sicherstellen wollen. Gleiches müsse dann gelten, wenn --wie hier-- eine Kapitalgesellschaft als Besteuerungssubjekt weg falle.
- 11** Hiergegen richtet sich die Revision der Kläger, die sie auf eine Verletzung des § 34a EStG stützen.
- 12** Die Kläger beantragen,
das Urteil des FG Münster vom 28. August 2017 - 3 K 1256/15 F aufzuheben und die Feststellungsbescheide für 2010 nach § 34a Abs. 10 EStG vom 30. Dezember 2014, insoweit unter Aufhebung der Einspruchsentscheidungen des FA vom 17. März 2015, dahin zu ändern, dass für den Kläger zu 1. ein anteiliger Steuerbilanzgewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG einschließlich etwaiger Gewinne aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen in Höhe von ... € statt ... € und für den Kläger zu 2. ein anteiliger Steuerbilanzgewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG einschließlich etwaiger Gewinne aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen in Höhe von ... € statt ... € festgestellt werden.
- 13** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B.

- 14** Die Revision ist begründet. Das FG-Urteil ist aufzuheben. Die Feststellungsbescheide für 2010 nach § 34a Abs. 10 EStG vom 30. Dezember 2014 sind, insoweit unter Aufhebung der Einspruchsentscheidungen vom 17. März 2015, im beantragten Umfang zu ändern (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 15** Das FG hat zutreffend nur über die vorstehend genannten Feststellungsbescheide entschieden (dazu I.). Ebenso ging es zu Recht davon aus, dass außerbilanzielle Gewinnkorrekturen --wie solche nach § 7 und § 4 Abs. 5 Satz 2 UmwStG-- nicht in dem nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG mitunternehmeranteilsbezogen zu ermittelnden Gewinn i.S. des § 34a Abs. 2 EStG enthalten sind (dazu II.). Entgegen der Auffassung des FG ist aber der nach § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG realisierte Übernahmegewinn mit seinem Bruttobetrag in dem nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG ermittelten Gewinn i.S. des § 34a Abs. 2 EStG enthalten (dazu III.). Die gegenüber den Klägern ergangenen Feststellungsbescheide für 2010 nach § 34a Abs. 10 EStG vom 30. Dezember 2014 sind daher dahin zu ändern, dass deren anteiliger Steuerbilanzgewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG einschließlich etwaiger Gewinne aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen jeweils um ... € erhöht wird; der Senat stellt diese Besteuerungsgrundlage nach § 100 Abs. 2 Satz 1 FGO für den Kläger zu 1. mit ... € und für den Kläger zu 2. mit ... € fest (dazu IV.).
- 16** I. Im Klageverfahren war --wie im angegriffenen Gerichtsbescheid geschehen-- nur über die Feststellungsbescheide für 2010 nach § 34a Abs. 10 EStG zu befinden.
- 17** 1. Nach § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO darf das FG nicht über das Klagebegehren hinausgehen. Insbesondere darf es nur über die mit der Klage angegriffenen Steuer- bzw. Feststellungsbescheide entscheiden. Die Beachtung dieser Norm hat das Revisionsgericht von Amts wegen zu prüfen (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. September 2017 - IV R 34/15, Rz 16).

- 18** 2. Auch wenn im Rubrum des Gerichtsbescheids und in dem dort wiedergegebenen Klageantrag nicht nur die Feststellungsbescheide für 2010 nach § 34a Abs. 10 EStG, sondern auch der Gewinnfeststellungsbescheid 2010 genannt wird, hat das FG zutreffend nur über die Feststellungsbescheide nach § 34a Abs. 10 EStG entschieden.
- 19** Im Streitfall wurden diese Feststellungsbescheide --was § 34a Abs. 10 Satz 3 EStG gestattet-- mit dem Gewinnfeststellungsbescheid 2010 verbunden. Dies ändert jedoch nichts daran, dass es sich bei diesen Feststellungsbescheiden um selbständig anfechtbare Verwaltungsakte handelt (BFH-Urteil vom 9. Januar 2019 - IV R 27/16, BFHE 263, 438). Dabei haben die Kläger zu Recht nur die ihnen gegenüber ergangenen Feststellungsbescheide nach § 34a Abs. 10 EStG angegriffen und das FG zutreffend auch nur über diese Verwaltungsakte entschieden. Denn die Einwände der Kläger betrafen allein die für die Tarifiermittlung nach den Absätzen 1 bis 7 des § 34a EStG erforderlichen Besteuerungsgrundlagen. So streiten die Beteiligten allein darüber, ob die dem Grunde und der Höhe nach unstreitigen Gewinne nach §§ 4, 7 UmwStG den nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG ermittelten anteiligen Gewinn der Kläger i.S. des § 34a Abs. 2 EStG erhöhen.
- 20** II. Der nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG ermittelte Gewinn i.S. des § 34a Abs. 2 EStG ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahrs und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Danach ansetzende, außerbilanziell vorzunehmende Gewinnkorrekturen sind hierbei nicht zu berücksichtigen (dazu 1.). Zu diesen außerbilanziellen Gewinnkorrekturen gehören auch die bei der Verschmelzung nach § 7 UmwStG anzusetzenden Einnahmen und die nach § 4 Abs. 5 Satz 2 UmwStG angeordnete Abrechnung dieser Einnahmen vom Übernahmegewinn i.S. des § 4 Abs. 4 UmwStG (dazu 2.).
- 21** § 34a Abs. 2 EStG bestimmt, dass der nicht entnommene Gewinn des Betriebs oder Mitunternehmeranteils der nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG ermittelte Gewinn, vermindert um den positiven Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahrs ist. Danach kann nur der nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG ermittelte Gewinn thesaurierungsbegünstigt sein.
- 22** 1.a) Nach Auffassung der Finanzverwaltung erfolgen außerbilanzielle Gewinnkorrekturen erst nach Ermittlung des Gewinns i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 1, § 5 EStG. Danach seien in dem begünstigungsfähigen Gewinn insbesondere die steuerfreien Betriebseinnahmen (z.B. § 3 Nrn. 40, 40a EStG) sowie die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben (z.B. § 3c Abs. 2, § 4 Abs. 5, Abs. 5b EStG) enthalten (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 11. August 2008 - IV C 6-S 2290-a/07/10001, BStBl I 2008, 838, Tz 11, 16, 17). Diese Auffassung wird auch überwiegend im Fachschrifttum vertreten (Schmidt/Wacker, EStG, 38. Aufl., § 34a Rz 25 f.; Reiß in Kirchhof, EStG, 18. Aufl., § 34a Rz 32; Blümich/Ratschow, § 34a EStG Rz 34; Niehus/Wilke in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 34a EStG Rz 57; Ley/Bodden in Korn, § 34a EStG Rz 99). Zur Begründung wird insbesondere auf den Wortlaut des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG Bezug genommen, wonach die Betriebsvermögensänderung nur um Entnahmen und Einlagen, nicht aber um andere Posten zu korrigieren sei (z.B. Ley/Bodden in Korn, § 34a EStG Rz 99). Diese Meinung wird auch in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung vertreten, jedenfalls soweit nicht abzugsfähige Betriebsausgaben in Rede stehen (FG Münster, Urteil vom 19. Februar 2014 - 9 K 511/14 F, Rz 31, rechtskräftig).
- 23** b) Teile des Fachschrifttums --so auch die Kläger-- wollen hingegen alle außerbilanziellen Gewinnkorrekturen in dem nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG ermittelten Gewinn berücksichtigt sehen (Weitemeyer/Schumacher, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 34a Rz C 21; Pohl, Betriebs-Berater 2007, 2483, 2484; Schiffers, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2007, 841, 842; Söffing/Worgulla, Neue Wirtschaftsbriefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht 2009, 841, 843). Dies wird zum einen damit begründet, dass § 34a Abs. 2 EStG auch auf § 5 EStG verweise. So nehme § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG auf die gesamte steuerrechtliche Gewinnermittlung Bezug, zudem ordne sein Abs. 6 insbesondere die Befolgung der Vorschriften über die Betriebsausgaben einschließlich derjenigen über die Nichtabziehbarkeit von Betriebsausgaben an. Hätten demnach außerbilanzielle Gewinnkorrekturen von dem Gewinn i.S. des § 34a Abs. 2 EStG ausgeschlossen werden sollen, hätte diese Vorschrift nicht (auch) auf § 5 EStG verweisen dürfen (Weitemeyer/Schumacher, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 34a Rz C 21). Zum anderen wird unter Hinweis auf die von Wassermeyer vertretene Auffassung, wonach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG eine zweistufige Gewinnermittlung vorgebe (Internationales Steuerrecht 2001, 633, 634), angeführt, dass auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung nicht nur Entnahmen und Einlagen, sondern alle außerbilanziellen Korrekturen zu berücksichtigen seien (z.B. Schiffers, GmbHR 2007, 841, 842).
- 24** c) Der Senat schließt sich der erstgenannten Auffassung an. Für dieses Verständnis sprechen die grammatikalische, historische und teleologische Auslegung des § 34a EStG (zu den einzelnen Auslegungsmethoden z.B. BFH-Urteil vom 18. Dezember 2014 - IV R 22/12, BFHE 248, 354, BStBl II 2015, 606, Rz 24, m.w.N.).

- 25** aa) § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG normiert den steuerrechtlichen Gewinnbegriff und gibt das Grundsche ma für seine Ermittlung durch Betriebsvermögensvergleich vor. Danach ist Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahrs und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um dem Wert der Einlagen. Der Gewinn beruht auf dem Vergleich des Betriebsvermögens zu zwei unterschiedlichen Stichtagen, wobei mit dem Betriebsvermögen i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG das Eigenkapital als Differenz zwischen der Summe aller aktiven und passiven Wirtschaftsgüter gemeint ist (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 7. August 2000 - GrS 2/99, BFHE 192, 339, BStBl II 2000, 632, unter C.II.1.). Die sich ergebende Betriebsvermögensänderung bleibt um die Entnahmen und Einlagen zu korrigieren, so dass nur die betrieblich veranlasste Eigenkapitaländerung der Besteuerung unterworfen wird. Das Betriebsvermögen selbst ist durch eine Vermögensübersicht --eine Bilanz-- auszuweisen. Obwohl dem Betriebsvermögensvergleich im sachlichen Anwendungsbereich des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG, der insbesondere für buchführende Land- und Forstwirte (§ 13 EStG) sowie selbständig Tätige (§ 18 EStG) gilt, keine Handelsbilanz, sondern eine "Steuerbilanz" zugrunde liegt (vgl. HHR/Musil, § 4 EStG Rz 20), geht die Rechtsprechung (stillschweigend) davon aus, dass auch bei § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG das Betriebsvermögen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist (z.B. BFH-Urteile vom 9. Dezember 1993 - IV R 130/91, BFHE 173, 393, BStBl II 1995, 202, unter 1., zu Rechnungsabgrenzungsposten; vom 24. Februar 1994 - IV R 103/92, BFH/NV 1994, 779, unter 1., zur Passivierung von Verbindlichkeiten). Nach dem Wortlaut sind daher außerhalb der zu erstellenden Bilanz vorzunehmende Gewinnkorrekturen, die über die Entnahmen und Einlagen hinausgehen, nicht mehr Bestandteil des nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ermittelten Gewinns. Derartige Korrekturen setzen erst nach Ermittlung des bilanziellen Gewinns an und erfolgen nach eigenständigen Vorschriften (z.B. § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2, § 4 Abs. 5 EStG), um den der Besteuerung unterliegenden (steuerpflichtigen) Gewinn zu ermitteln. Der nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ermittelte Gewinn --die betrieblich veranlasste Eigenkapitaländerung-- ist daher nicht mit dem steuerpflichtigen Gewinn identisch.
- 26** Die in § 34a Abs. 2 EStG (auch) erfolgte Bezugnahme auf § 5 EStG führt zu keiner anderen Wortlautinterpretation. Der originäre Anwendungsbereich des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG beschränkt sich --wie ausgeführt-- insbesondere auf buchführende Land- und Forstwirte sowie buchführende selbständig Tätige. Für buchführende Gewerbetreibende greift hingegen § 5 EStG ein, der in seinem Abs. 1 Satz 1 auf § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG verweist und anordnet, dass das Betriebsvermögen nach den handelsrechtlichen GoB auszuweisen ist, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt. Der Senat versteht die Bezugnahme in § 34a Abs. 2 EStG auf § 5 EStG allein dahin, dass der nicht entnommene Gewinn auch bei buchführenden Gewerbetreibenden nach dem Grundsche ma des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG zu ermitteln ist.
- 27** bb) Dieses Ergebnis wird durch die Gesetzgebungsmaterialien bestätigt. In dem Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes (UntStRefG) 2008 vom 27. März 2007 heißt es in der Begründung zu § 34a EStG (neu), dass steuerfreie Gewinnanteile in dem nicht entnommenen Gewinn i.S. des § 34a Abs. 2 EStG enthalten seien (BTDrucks 16/4841, S. 63). Zudem wird ausgeführt, dass die Steuerermäßigung für außerbilanzielle Hinzurechnungen (z.B. nicht abzugsfähige Betriebsausgaben) nicht gewährt werden könne, da diese Beträge tatsächlich verausgabt worden seien (BTDrucks 16/4841, S. 63). Nach den Vorstellungen des Gesetzgebers sollten daher außerbilanzielle Gewinnkorrekturen nicht begünstigungsfähig sein.
- 28** cc) Der Sinn und Zweck des § 34a EStG untermauert das gefundene Ergebnis. Nach dem Entwurf des UntStRefG 2008 soll die Thesaurierungsbegünstigung demjenigen gewährt werden, der durch den Verzicht auf die private Verwendung von Gewinnen seinem Betrieb erwirtschaftetes Kapital weiterhin zur Verfügung stellt und damit die Eigenkapitalbasis seines Unternehmens nachhaltig stärkt. Es liegt daher nahe, den Zweck dieser Regelung darin zu sehen, dass die betrieblich veranlasste Mehrung des bilanziellen Eigenkapitals i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG privilegiert werden soll.
- 29** d) Die von den Klägern hiergegen erhobenen Einwände greifen nicht durch.
- 30** aa) Selbst wenn das in § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG niedergelegte Grundsche ma eine zweistufige Gewinnermittlung vorgeben sollte (so z.B. HHR/Musil, § 4 EStG Rz 30; Prinz, Finanz-Rundschau --FR-- 2010, 917, 921; anderer Ansicht Reiß in Kirchhof, a.a.O., § 34a Rz 32), ließe sich hieraus --entgegen der Auffassung der Kläger-- nicht ableiten, dass der Gewinn i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG neben den Entnahmen und Einlagen auch alle sonstigen Gewinnkorrekturen umfasst. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG regelt nicht die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns, sondern definiert den Gewinn als die betrieblich veranlasste Mehrung des bilanziellen Eigenkapitals.

- 31** bb) Soweit die Kläger meinen, der Sinn und Zweck des § 34a EStG gebiete eine andere Auslegung, kann sich der Senat dem nicht anschließen.
- 32** Die Kläger weisen zwar zu Recht darauf hin, dass es ausweislich der Begründung zum UntStRefG 2008 Ziel des § 34a EStG ist, Einzel- und Mitunternehmer mit ihren Gewinneinkünften in vergleichbarer Weise wie das Einkommen einer Kapitalgesellschaft tariflich zu belasten (BTDrucks 16/4841, S. 62). Ebenso führen sie zutreffend aus, dass bei einer Kapitalgesellschaft auch außerbilanzielle Gewinnkorrekturen mit dem niedrigeren Körperschaftsteuersatz belastet sind. Ziel des Gesetzgebers war es aber, für die Gewinneinkünfte der Einzel-/Mitunternehmer eine dem Einkommen der Kapitalgesellschaften vergleichbare Tarifbelastung zu erreichen; es wurde keine identische Tarifbelastung angestrebt.
- 33** Ebenso lässt sich aus dem Umstand, dass die noch im Referentenentwurf zum UntStRefG 2008 vom 5. Februar 2007 in § 34a Abs. 1 EStG vorgesehene generelle Ausklammerung der Veräußerungsgewinne (§§ 14, 16, 17, 18 Abs. 3 EStG) von der Thesaurierungsbegünstigung und die damit einhergehende Beschränkung des § 34a Abs. 2 EStG auf laufende Gewinne (Referentenentwurf vom 5. Februar 2007, S. 13, 85, 86) nicht Gesetz geworden ist, nicht ableiten, der Gesetzgeber habe in § 34a Abs. 2 EStG einen --alle außerbilanziellen Gewinnkorrekturen umfassenden-- weiten Gewinnbegriff geregelt. Diese im Referentenentwurf vorgesehenen Regelungen dienten lediglich der Vermeidung einer Doppelbegünstigung für Veräußerungsgewinne; so waren Veräußerungsgewinne bereits nach § 34 EStG tarifermäßigt (Referentenentwurf vom 5. Februar 2007, S. 13, 85). Die Regelungen hatten daher eine andere Zielrichtung. Abgesehen davon sieht auch der jetzt geltende § 34a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG eine Vermeidung der Doppelbegünstigung vor, wenn auch im Vergleich zum Referentenentwurf in einem nur geringeren Umfang.
- 34** Schließlich lässt sich dem Gesetz nicht der Zweck entnehmen, alle außerbilanziellen Hinzurechnungen, mit denen keine tatsächliche Minderung des Eigenkapitals verbunden ist, in den nicht entnommenen Gewinn i.S. des § 34a Abs. 2 EStG einzubeziehen. Zutreffend führen die Kläger zwar aus, dass ausweislich der Begründung zum UntStRefG 2008 nicht abzugsfähige Betriebsausgaben deshalb nicht im begünstigungsfähigen Gewinn enthalten sein sollen, weil diese Beträge tatsächlich verausgabt worden und damit nicht mehr entnahmefähig seien. Dies kann jedoch nicht bedeuten, dass Gewinnhinzurechnungen schon dann thesaurierungsbegünstigt sind, wenn sie keinen Ausgabencharakter haben. In einem solchen Fall kommt es zwar zu keiner Minderung, aber eben auch zu keiner Stärkung des bilanziellen Eigenkapitals i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG.
- 35** 2. Beim Ansatz der nach § 7 UmwStG zu berücksichtigenden Einnahmen und deren Abrechnung nach § 4 Abs. 5 Satz 2 UmwStG vom Übernahmegewinn i.S. des § 4 Abs. 4 UmwStG handelt es sich um außerbilanzielle Gewinnkorrekturen. Diese sich betragsmäßig kompensierenden Beträge sind nicht Bestandteil des nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG ermittelten Gewinns.
- 36** Das bei der Verschmelzung realisierte Übernahmeergebnis setzt sich aus zwei Teilen zusammen (Bohnhardt in Haritz/Menner, Umwandlungssteuergesetz, 4. Aufl., § 4 Rz 11; Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl., § 7 Rz 1): der fiktiven Totalausschüttung nach § 7 UmwStG ("Dividendenteil") und dem Übernahmegewinn/-verlust nach § 4 Abs. 4 bis 7 UmwStG ("Veräußerungsteil").
- 37** a) § 7 UmwStG fingiert eine Totalausschüttung der offenen Rücklagen (= Gewinnrücklagen) an den Anteilseigner; diese werden ihm als Einnahmen aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zugerechnet (Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 8. Aufl., § 7 UmwStG Rz 1). Sie gehören zu den gewerblichen Einkünften (vgl. § 20 Abs. 8 EStG), wenn sich die Anteile an der übertragenden Körperschaft --wie hier-- im gewerblichen Betriebsvermögen der aufnehmenden Personengesellschaft befinden (vgl. z.B. BMF-Schreiben vom 11. November 2011 - IV C 2-S 1978-b/08/10001//2011/0903665, BStBl I 2011, 1314, Tz 07.07; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O., § 7 UmwStG Rz 14a, m.w.N.); sie sind dann im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung zu erfassen (vgl. z.B. BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 1314, Tz 07.07; Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 7 Rz 32). Soweit die Bezüge nach § 7 UmwStG --wie im Streitfall-- auf natürliche Personen als Anteilseigner entfallen, unterliegen sie dem § 3 Nr. 40 EStG (z.B. BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 1314, Tz 07.07; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O., § 7 UmwStG Rz 18).
- 38** Die Einnahmen nach § 7 UmwStG sind nicht in dem nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG ermittelten Gewinn enthalten. Diese Einnahmen beruhen nicht auf einer durch die übertragende Körperschaft (hier die Z-GmbH) beschlossenen Gewinnausschüttung, sondern auf einer steuerrechtlichen Fiktion. Die KG als übernehmender Rechtsträger kann daher in ihrer Bilanz keine (Dividenden-)Forderung als aktives Wirtschaftsgut bilanzieren (vgl. zur Bilanzierung Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 192, 339, BStBl II 2000, 632); die Einnahmen nach § 7 UmwStG sind außerbilanziell hinzuzurechnen (Brähler/Krenzin, Umwandlungssteuerrecht, 10. Aufl., S. 123).

- 39** b) Nach § 4 Abs. 5 Satz 2 UmwStG sind von dem nach § 4 Abs. 4 UmwStG ermittelten Übernahmegewinn/-verlust die Einnahmen nach § 7 UmwStG abzuziehen. Damit wird verhindert, dass diese Einnahmen, die bereits im Wert des übergehenden Vermögens enthalten sind, steuerrechtlich doppelt erfasst werden (z.B. Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O., § 4 UmwStG Rz 119; Pung in Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, Umwandlungssteuerrecht, 7. Aufl., § 4 Rz 90; Brähler/Krenzin, a.a.O., S. 121). Diese Kürzung erfolgt außerhalb der Bilanz der übernehmenden Personengesellschaft (van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 4 Rz 75; Früchtl in Eisgruber, Umwandlungssteuergesetz, 2. Aufl., § 4 UmwStG Rz 104); denn ein dem Gewinn außerhalb der Bilanz hinzugerechneter Betrag kann denklogisch auch nur außerbilanziell abgerechnet werden.
- 40** III. Allerdings ist der Übernahmegewinn i.S. des § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG --entgegen der Auffassung des FG-- Bestandteil des nach § 4 Abs. 1 Satz 1, § 5 EStG ermittelten Gewinns der KG (dazu 1.). Er ist in diesem Gewinn mit seinem Bruttobetrag in Höhe von ... €, nicht nur mit seinem steuerpflichtigen Anteil nach dem Teileinkünfteverfahren (§ 4 Abs. 7 Satz 2 UmwStG i.V.m. § 3 Nr. 40, § 3c EStG) enthalten (dazu 2.).
- 41** 1. Nach § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG ergibt sich infolge des Vermögensübergangs ein innerbilanzieller Übernahmegewinn/-verlust in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind (hier: ... €), abzüglich der Kosten für den Vermögensübergang (hier: ... €) und dem Wert der Anteile an der übertragenden Körperschaft (hier: ... €).
- 42** a) Nach Auffassung des Fachschrifttums sind die Gewinne nach §§ 4, 7 UmwStG gemäß § 34a Abs. 2 EStG begünstigungsfähig (HHR/Niehus/Wilke, § 34a EStG Rz 57; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 34a Rz 25; Wacker, FR 2008, 605, Fußnote 50; Ley, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2008, 13, 17; Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 4 UmwStG Rz 607; Steierberg in Haase/Hruschka, Umwandlungssteuergesetz, 2. Aufl., § 4 Rz 132). Soweit eine Begründung hierfür gegeben wird, wird insbesondere angeführt, dass diese Gewinne Teil des steuerbilanziellen Kapitals der Personengesellschaft seien (Ley/Bodden in Korn, § 34a EStG Rz 63.2).
- 43** b) Der Senat schließt sich --anders als das FG-- dieser Meinung an, soweit der Gewinn i.S. des § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG betroffen ist. Auch wenn dieses Verständnis bei reiner Wortlautinterpretation des § 34a Abs. 2 EStG nicht zwingend ist, so ist es nach Sinn und Zweck des § 34a EStG doch geboten. Damit ergibt sich rein rechnerisch das gleiche Ergebnis wie bei Berücksichtigung der (sich gegenseitig kompensierenden) Gewinne nach § 7 und § 4 Abs. 5 Satz 2 UmwStG als weitere Bestandteile des nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG ermittelten Gewinns.
- 44** Der Gewinn aus dem Vermögensübergang wird zwar nicht unmittelbar nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG ermittelt, sondern im Ausgangspunkt nach der Sondervorschrift des § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG. Insoweit ist es zutreffend, von einem Gewinn eigener Art zu sprechen (Ley, Ubg 2008, 13, 17). Dieser Gewinn ist aber Bestandteil des Betriebsvermögensvergleichs der KG. Die bilanzierten Anteile an der übertragenden Körperschaft --hier der Z-GmbH-- erlöschen; an ihre Stelle treten bei der KG (aufnehmende Personengesellschaft) die übergegangenen Wirtschaftsgüter. Dabei kann dahinstehen, ob es sich hierbei um eine "echte" Veräußerung bzw. einen "echten" Tausch handelt (vgl. Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O., § 4 UmwStG Rz 144), denn der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG liegt jedenfalls gedanklich die Vorstellung einer Veräußerung bzw. eines Tausches der bilanzierten Anteile an der untergehenden Körperschaft gegen die übernommenen Wirtschaftsgüter zugrunde (vgl. Bohnhardt in Haritz/Menner, a.a.O., § 4 Rz 11; van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 4 Rz 75). Danach treten die Wirkungen des § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG innerhalb der Bilanz der KG ein (van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 4 Rz 75; Früchtl in Eisgruber, a.a.O., § 4 UmwStG Rz 104). Letztendlich stellt der mit der Verschmelzung verbundene Übergang des Vermögens für die KG einen laufenden Geschäftsvorfall dar (Widmann in Widmann/Mayer, a.a.O., § 4 UmwStG Rz 24).
- 45** c) Dem lässt sich nicht entgegenhalten, dass der Übernahmegewinn i.S. des § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG nicht im Betrieb der aufnehmenden Personengesellschaft, sondern im Betrieb der übertragenden Kapitalgesellschaft erwirtschaftet worden und daher nach Sinn und Zweck des § 34a EStG nicht begünstigt sei. Denn die bei der übertragenden Körperschaft erwirtschafteten Gewinne führen dazu, dass sich in den bei der aufnehmenden Personengesellschaft bilanzierten Anteilen an der übertragenden Körperschaft stille Reserven bilden. Dieser Wertzuwachs entsteht im Betrieb der aufnehmenden Personengesellschaft und führt bei seiner Realisierung zu einer --nach Sinn und Zweck des § 34a EStG begünstigten-- Stärkung des bilanziellen Eigenkapitals der aufnehmenden Personengesellschaft.
- 46** d) Abweichendes lässt sich --anders als das FG meint-- auch nicht aus der Vorschrift des § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG ableiten. Nach Auffassung des FG ist die Thesaurierungsbegünstigung für den hier vorliegenden Fall genauso ausgeschlossen wie für den in genannter Vorschrift geregelten Fall des Wechsels von der Einkommen- in die

Körperschaftbesteuerung. Dem kann sich der Senat nicht anschließen. Der Gesetzgeber schuf § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG deshalb, weil der Einzel- oder Mitunternehmer nach der Umwandlung den Betrieb oder Mitunternehmeranteil nicht mehr unterhält; damit entfällt der Anspruch auf die Gewährung des Steuervorteils (BTDrucks 16/4841, S. 64). Bei der Verschmelzung der Kapitalgesellschaft auf die Personengesellschaft ist eine andere Situation gegeben. Der Kapitalgesellschaft muss keine Thesaurierungsbegünstigung entzogen werden, weil ihr vorher keine solche gewährt wurde. Der Wechsel von der Einkommen- in die Körperschaftbesteuerung ist nicht mit dem hier gegebenen umgekehrten Fall vergleichbar.

- 47** 2. Der Übernahmegewinn ist mit seinem Bruttobetrag in Höhe von ... €, nicht nur mit seinem steuerpflichtigen Teil zu berücksichtigen.
- 48** Da außerbilanzielle Gewinnkorrekturen --wie aufgezeigt (oben B.II.2.)-- nicht Bestandteil des nach § 4 Abs. 1 Satz 1, § 5 EStG ermittelten Gewinns sind, ist schon aus diesem Grund der Übernahmegewinn mit seinem Bruttobetrag vor Anwendung von § 3 Nr. 40, § 3c EStG (vgl. § 4 Abs. 7 Satz 2 UmwStG) in dem so ermittelten Gewinn enthalten.
- 49** IV. Der in den angefochtenen Feststellungsbescheiden als selbständige Besteuerungsgrundlage ausgewiesene anteilige Steuerbilanzgewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG einschließlich etwaiger Gewinne aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen ist nach § 100 Abs. 2 Satz 1 FGO für den Kläger zu 1. mit ... € und für den Kläger zu 2. mit ... € festzustellen.
- 50** 1. Nach § 34a Abs. 10 Satz 1 EStG können für den Fall, dass Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a oder b AO gesondert festzustellen sind, auch die Höhe der Entnahmen und Einlagen sowie weitere für die Tarifiermittlung nach den Absätzen 1 bis 7 erforderliche Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt werden.
- 51** a) Bei den in § 34a Abs. 10 Satz 1 EStG exemplarisch genannten Besteuerungsgrundlagen --den Entnahmen und Einlagen-- handelt es sich um individuelle (Berechnungs-) Faktoren, die für die Tarifiermittlung nach den Absätzen 1 bis 7 erforderlich sind. Vor diesem Hintergrund versteht der Senat den Wortlaut der Vorschrift, wonach neben den Entnahmen und Einlagen "weitere für die Tarifiermittlung ... erforderliche Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt werden" können, dahin, dass Gegenstand der gesonderten Feststellung nicht der nicht entnommene Gewinn i.S. des § 34a Abs. 2 EStG als individuelle (mitunternehmeranteilsbezogene) Saldogröße ist, sondern die für die Ermittlung dieser Saldogröße erforderlichen individuellen Berechnungsfaktoren sind.
- 52** b) Eine derartige für die Tarifiermittlung nach Abs. 2 erforderliche (individuelle) Besteuerungsgrundlage ist der in den angegriffenen Bescheiden festgestellte anteilige "Steuerbilanzgewinn des Gesellschafters nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG einschließlich etwaiger Gewinne des Gesellschafters aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen". Denn der nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG ermittelte Gewinn des Mitunternehmers i.S. des § 34a Abs. 2 EStG umfasst --wie auch sonst der Anteil des Mitunternehmers am "Gesamtgewinn" der Mitunternehmerschaft-- seinen Anteil am Gesamthandsgewinn zuzüglich seiner individuellen Ergebnisse aus einer etwaigen Ergänzungs- und Sonderbilanz (BMF-Schreiben in BStBl I 2008, 838, Tz 12, 20; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 34a Rz 24; HHR/Niehus/Wilke, § 34a EStG Rz 63, m.w.N.; Reiß in Kirchhof, a.a.O., § 34a Rz 53; Ley/ Bodden in Korn, § 34a EStG Rz 78). Der Senat hat keine Bedenken, den Anteil am Gesamthandsgewinn zuzüglich der individuellen Ergebnisse aus einer etwaigen Ergänzungs- und Sonderbilanz in einem Betrag gesondert festzustellen.
- 53** 2. Im Streitfall ist der Übernahmegewinn nach § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG in Höhe von ... € Bestandteil des Gesamthandsgewinns der KG, so dass der anteilige Steuerbilanzgewinn der Kläger zu 1. und 2. um jeweils ... € zu erhöhen und die bezeichnete Besteuerungsgrundlage für den Kläger zu 1. auf ... € und für den Kläger zu 2. auf ... € festzustellen ist.
- 54** V. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de