

# Urteil vom 25. April 2012, I R 2/11

**Keine Klagebefugnis des aufnehmenden Unternehmens bei Einbringung eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils - Keine Aussetzung des Verfahrens zur Festsetzung der Einkommensteuer des Einbringenden wegen Drittanfechtungsverfahrens - Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO - Vor dem FG gestellte Hilfsanträge im späteren Revisionsverfahren - Bilanzberichtigung als Gegenstand des Steuerfestsetzungsverfahrens**

BFH I. Senat

FGO § 40 Abs 2, FGO § 41, FGO § 74, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, GG Art 19 Abs 4, UmwStG § 20 Abs 4, EStG § 4 Abs 2 S 1, KStG § 8 Abs 1 S 1

vorgehend FG Düsseldorf, 06. December 2010, Az: 13 K 4432/08 AO

## Leitsätze

1. NV: Im Falle der Einbringung eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils i.S. des § 20 UmwStG 1995 kann das aufnehmende Unternehmen weder durch Anfechtungsklage noch durch Feststellungsklage geltend machen, die seiner Steuerfestsetzung zu Grunde gelegten Werte des eingebrachten Vermögens seien zu hoch. Ein solches Begehren kann nur der Einbringende im Wege der sog. Drittanfechtung durchsetzen .
2. NV: Ein bereits eingeleitetes Drittanfechtungsverfahren führt nicht zur Aussetzung des Verfahrens zur Festsetzung der Einkommensteuer des Einbringenden. Das Ergebnis des Drittanfechtungsverfahrens ist nach Maßgabe des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO bei der Steuerfestsetzung des Einbringenden zu berücksichtigen .

## Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob es im Zuge einer Sachgründung einer GmbH durch Einbringung von Anteilen an einer anderen GmbH durch den Alleingesellschafter der neu errichteten GmbH zu einem Einbringungsgewinn gekommen ist. Streitjahr ist 2000.
- 2 Der inzwischen verstorbene X war am Stammkapital der X-GmbH zu einem Anteil von 91 % (entsprechend 45.500 DM) beteiligt. Im Streitjahr errichtete er (mit einem Stammkapital von 25.000 €) eine weitere GmbH, die Klägerin und Revisionsbeklagte zu 1. (Klägerin zu 1.). Der Alleingesellschafter X sollte die Stammeinlage durch Einbringung der in seinem Privatvermögen gehaltenen Anteile an der X-GmbH erbringen. In der notariellen Urkunde ist dazu unter Abschnitt II § 1 Ziff. 3 sinngemäß ausgeführt, dass die Anteile zu Buchwerten übertragen werden sollen; soweit der Einbringungswert der Anteile den Nennbetrag der übernommenen Stammeinlage überschreite, werde der Differenzbetrag in die Kapitalrücklage der Klägerin zu 1. eingestellt. Im Bericht über die Sachgründung heißt es sinngemäß, die X-GmbH weise zum 31. Dezember 1999 ein Eigenkapital von rd. 25,8 Mio. DM aus; der Buchwert des Anlagevermögens betrage rd. 16,4 Mio. DM.
- 3 Die Eintragung der Klägerin zu 1. im Handelsregister erfolgte am 17. Oktober 2000. Am 13. November 2000 ging beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) ein von X am 2. November 2000 unterzeichneter Fragebogen zur Gründung einer Kapitalgesellschaft ein. Darin heißt es u.a., dass eine Sachgründung durch Einbringung zu Buchwerten erfolgt sei und die Sacheinlage aus dem Privatvermögen stamme. In der Folgezeit bemühte sich das FA vergeblich, von dem für die Besteuerung der X-GmbH zuständigen Finanzamt eine Information zur Höhe der Anschaffungskosten des X (Anteile an der X-GmbH) zu erhalten. Jedenfalls ging es aber von einer Einbringung zu Buchwerten aus. In der Eröffnungsbilanz der Klägerin zu 1. auf den 14. August 2000, die von X nicht unterzeichnet war, aber im Namen der Klägerin zu 1. zu den Akten des FA gereicht wurde (ohne Eingangsstempel des FA; Eingang nach den Angaben des FA am 8. Dezember 2000), waren Aktiva (Finanzanlagen) in Höhe von 15.090.814,31 € (entsprechend 91 % des buchmäßigen Eigenkapitals der X-GmbH) und auf der Passivseite eine Kapitalrücklage in Höhe von 15.065.814,31 € und gezeichnetes Kapital in Höhe von 25.000 € ausgewiesen. X und seine Ehefrau (die Klägerin und Revisionsbeklagte zu 2. --Klägerin zu 2.--) wurden für das Streitjahr

erklärungsgemäß ohne Ansatz von Einkünften gemäß § 17 des Einkommensteuergesetzes --EStG 1997-- (steuerneutrale Einbringung) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

- 4 Die Klägerin zu 1. gab für das Streitjahr eine aus der Eröffnungsbilanz abgeleitete Bilanz ab, die am 6. Juni 2001 nur von den Abschlussprüfern (nicht aber von X) unterzeichnet worden war. Aufgrund einer von X am 18. Juni 2001 unterzeichneten Steuererklärung kam es zu einer im Wesentlichen erklärungsgemäßen Veranlagung zur Körperschaftsteuer und zu einer entsprechenden Feststellung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals gemäß § 47 des Körperschaftsteuergesetzes 1999 in der bis zum Inkrafttreten des Steuersenkungsgesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428) gültigen Fassung (KStG 1999 a.F.). Für das Jahr 2001 reichte die Klägerin zu 1. eine Körperschaftsteuererklärung und eine Bilanz (jeweils von X am 30. Oktober 2002 unterzeichnet) ein; die Bilanz war aus der Eröffnungsbilanz und der Bilanz des Vorjahres entwickelt worden.
- 5 Im Rahmen einer Außenprüfung bei der Klägerin zu 1. und bei X wurden die Rechtsfolgen der Einbringung erörtert. Die Klägerin zu 1. legte dar, dass ein falscher Bilanzansatz vorliege, der zu berichtigen sei, hilfsweise eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen erfolgen müsse. Der Steuerberater der Klägerin zu 1. (zugleich für die X-GmbH und für X tätig) reichte am 27. Januar 2004 eine von X am 21. Januar 2004 unterzeichnete geänderte Eröffnungsbilanz und geänderte Bilanzen auf den 31. Dezember 2000 und den 31. Dezember 2001 der Klägerin zu 1. ein. Darin war der Wert der eingebrachten GmbH-Anteile (nur noch) mit 534.044,37 € (dem im Verlaufe des Verfahrens unstrittig gewordenen Betrag der Anschaffungskosten des X) beziffert. Bei Erstellung der Eröffnungsbilanz sei man irrtümlich davon ausgegangen, dass das in der Bilanz der X-GmbH ausgewiesene Kapital mit den Anschaffungskosten der Anteile identisch sei. Folgerichtig sei aus diesen "Anschaffungskosten" der "Buchwert" der Anteile in der Eröffnungsbilanz der Klägerin zu 1. entwickelt worden. Der Steuerberater reichte auch neue Steuererklärungen für die Jahre 2000 und 2001 ein. Die Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr wich insoweit von der ursprünglichen Erklärung ab, als darin eine ausschüttungsbedingte Körperschaftsteuerminderung erklärt (die das FA bereits in einem Änderungsbescheid berücksichtigt hatte) und eine anderweitige Aufteilung des zu versteuernden Einkommens nach Steuersätzen vorgenommen wurde (die das FA bereits im Ursprungsbescheid berücksichtigt hatte). Die neue Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2001 war inhaltlich identisch mit der ursprünglich abgegebenen.
- 6 Mit Schreiben vom 16. Februar 2004 teilte das FA mit, dass dem Antrag auf Bilanzberichtigung nicht entsprochen werden könne. Der Irrtum des Steuerberaters sei unbeachtlich; maßgebend sei der tatsächliche Bilanzansatz in der aufnehmenden Gesellschaft und dieser sei nicht unrichtig, da der Ansatz eines Zwischenwertes oder des Teilwertes nach § 20 Abs. 2 des Umwandlungssteuergesetzes 1995 (UmwStG 1995) möglich wäre. Insoweit legte die Klägerin zu 1. am 6. August 2004 Einspruch ein. Mit Schreiben vom 9. Januar 2007 lehnte das FA den Antrag der Klägerin zu 1. auf Berichtigung der Bilanzen aus Billigkeitsgründen ab; dagegen legte die Klägerin zu 1. ebenfalls Einspruch ein. Mit Einspruchsentscheidungen vom 13. Oktober 2008 wies das FA die Einsprüche als jeweils unbegründet zurück.
- 7 Das FA erließ einen Änderungsbescheid zur Einkommensteuer des Streitjahres unter Ansatz eines Einbringungs- bzw. Veräußerungsgewinns i.S. von § 17 EStG 1997 in Höhe von 28.470.567 DM. Der Bescheid wurde an die Klägerin zu 2. als Steuerschuldnerin sowie an die Kläger und Revisionsbeklagten zu 3. bis 5. (Kläger zu 3. bis 5.), die Erben des zwischenzeitlich verstorbenen X, bekannt gegeben.
- 8 Die anschließend erhobenen Klagen waren erfolgreich. Das Finanzgericht (FG) Düsseldorf hat auf den Hauptantrag der Klägerin zu 1. hin festgestellt, diese habe ihr Wahlrecht aus § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995 bei Einbringung der Anteile an der X-GmbH in ihrer Eröffnungsbilanz dahingehend ausgeübt, dass die Anteile mit dem Buchwert (Anschaffungskosten des Einbringenden X) und damit mit 534.044,37 € angesetzt werden. Auf Antrag der Kläger zu 2. bis 5. setzte das FG darüber hinaus die Einkommensteuer antragsgemäß ohne Ansatz eines Einbringungsgewinns nach § 17 EStG 1997 herab (Urteil vom 7. Dezember 2010 13 K 4432/08 AO, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 890). Eine Entscheidung zu den von der Klägerin zu 1. ebenfalls gestellten Hilfsanträgen erging auf dieser Grundlage nicht. Mit ihnen war (jeweils hilfsweise) beantragt worden, die Einspruchsentscheidung vom 13. Oktober 2008 wegen "Ablehnung des Antrags auf Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2 EStG auf den 14.08.2000, auf den 31.12.2000 und den 31.12.2001" und den Ablehnungsbescheid vom 16. Februar 2004 aufzuheben (Hilfsantrag 1), festzustellen, dass die Klägerin zu 1. ihre Bilanzen auf den 14. August 2000, 31. Dezember 2000 und 31. Dezember 2001 ohne Zustimmung des FA dahingehend berichtigen bzw. ändern durfte, dass die Anteile an der X-GmbH bei Einbringung im Veranlagungszeitraum (VZ) 2000 mit 534.044,37 € angesetzt wurden (Hilfsantrag 2), den Körperschaftsteuerbescheid für den VZ 2000 und den Bescheid gemäß § 47 Abs. 1 KStG 1999 zum 31. Dezember 2000 (jeweils vom 10. Juni 2003) unter Berücksichtigung eines Ansatzes der

eingebrachten Anteile an der X-GmbH mit 534.044,37 € abzufassen (Hilfsantrag 3), bzw. unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 13. Oktober 2008 wegen "Ablehnung des Antrags auf Bilanzänderung auf den 14.08.2000, auf den 31.12.2000 und auf den 31.12.2001 aus Billigkeitsgründen nach § 163 der Abgabenordnung (AO)" und des diesbezüglichen Ablehnungsbescheides vom 9. Januar 2007 das FA zu verpflichten, eine Änderung der Bilanzen der Klägerin zu 1. auf den 14. August 2000, 31. Dezember 2000 und 31. Dezember 2001 aus Billigkeitsgründen dahingehend zuzulassen, dass die Anteile an der X-GmbH mit 534.044,37 € angesetzt werden (Hilfsantrag 4).

- 9 Das FA rügt mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klagen abzuweisen.
- 10 Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.
- 11 Die Kläger zu 2. bis 5. haben --nach dem Ergehen des Senatsurteils vom 8. Juni 2011 I R 79/10 (BFHE 234, 101, BFH/NV 2012, 128)-- beim FA ein sog. Drittanfechtungsverfahren gegen die Steuerfestsetzungen der Klägerin zu 1. eingeleitet. Das FA hat allerdings eine Bekanntgabe des Körperschaftsteuerbescheides 2000 an die Kläger zu 2. bis 5. unter Hinweis auf einen Eintritt der Festsetzungsverjährung abgelehnt.

## Entscheidungsgründe

- 12 II. Die Revision des FA ist begründet; das angefochtene Urteil wird aufgehoben und die Klagen werden abgewiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat der Klägerin zu 1. zu Unrecht ein Feststellungsbedürfnis zugesprochen; auch den Hilfsanträgen ist nicht zu entsprechen. Die Klage der Kläger zu 2. bis 5. ist unbegründet, da eine materiell-rechtliche Bindung an den Wertansatz der Bilanz der Klägerin zu 1. besteht.
- 13 1. Das FG-Urteil wird aufgehoben, soweit das FG auf den in der ersten Instanz gestellten Feststellungsantrag der Klägerin zu 1. hin erkannt hat, es werde festgestellt, dass die Klägerin zu 1. ihr Wahlrecht aus § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995 in ihrer Eröffnungsbilanz dahingehend ausgeübt hat, dass die Anteile mit dem Buchwert angesetzt werden. Denn die Klage der Klägerin zu 1. ist insoweit unzulässig. Es fehlt an einem Feststellungsinteresse i.S. des § 41 Abs. 1 FGO.
- 14 a) Gemäß § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995 gilt in der Situation der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen (§ 20 Abs. 1 UmwStG 1995) der Wert, mit dem die aufnehmende Gesellschaft das eingebrachte Vermögen bewertet, als Veräußerungspreis des Einbringenden. Daher kann der Einbringende im Rahmen seines eigenen Besteuerungsverfahrens wegen eines etwa entstandenen Veräußerungsgewinns nicht mit der Einwendung gehört werden, es sei ein von dem Bilanzansatz der aufnehmenden Gesellschaft abweichender Wert als Veräußerungspreis anzusetzen (ständige Senatsrechtsprechung, z.B. Senatsbeschluss vom 19. Dezember 2007 I R 111/05, BFHE 220, 152, BStBl II 2008, 536; Senatsurteile vom 16. Dezember 2009 I R 97/08, BFHE 228, 203, BStBl II 2010, 808; vom 20. April 2011 I R 97/10, BFHE 233, 508, BStBl II 2011, 815; in BFHE 234, 101; s.a. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. Oktober 2011 VIII R 12/08, BFHE 235, 407, BFH/NV 2012, 555; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 25. März 1998, BStBl I 1998, 268, Tz. 20.32).
- 15 b) Entsteht in dieser Situation Streit über den Wertansatz in der übernehmenden Gesellschaft, kann jene Gesellschaft gegen ein Begehren des einbringenden Gesellschafters auf einen niedrigeren Ansatz auf ein eigenes Anfechtungsrecht des Einbringenden verweisen (Senatsurteil in BFHE 234, 101, BFH/NV 2012, 128; s.a. FG Hamburg, Beschluss vom 26. Januar 2012 2 K 224/10, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2012, 791 zu A.d). Ein Klagerecht der übernehmenden Gesellschaft mit dem Ziel, die ihrer Steuerfestsetzung zugrunde gelegten Werte des eingebrachten Vermögens herabzusetzen, besteht nicht. Für einen erfolgreichen Anfechtungsrechtsstreit fehlt in aller Regel die erforderliche Beschwerde (§ 40 Abs. 2 FGO); es kommt insoweit auch nicht in Betracht, etwaige Rechte des Einbringenden gleichsam stellvertretend im Wege einer Prozessstandschaft geltend zu machen (Gosch, BFH/PR 2011, 396, 397 und 2012, 66). Dabei ist unbeachtlich, ob der Ansatz im aufnehmenden Unternehmen streitig ist oder nicht. Mit der Steuerfestsetzung wird weder festgestellt noch unterstellt, in welcher Weise das Ansatzwahlrecht beim aufnehmenden Unternehmen ausgeübt worden ist; es wird dort nur auf der Grundlage des tatsächlich erfolgten Ansatzes (insoweit als unselbständige Besteuerungsgrundlage i.S. des § 157 Abs. 2 Alternative 1 AO) die Steuer festgesetzt. Auch der Hinweis auf eine drohende Schadensersatzverpflichtung gegenüber dem Einbringenden begründet kein i.S. des § 41 Abs. 1 FGO erforderliches Interesse der übernehmenden Gesellschaft an der Feststellung der anzusetzenden Werte.

- 16** c) Im Verfahren über die Festsetzung der Körperschaftsteuer besteht kein Beiladungserfordernis i.S. des § 60 Abs. 3 FGO für den Einbringenden. Der Senat verweist insoweit, um Wiederholungen zu vermeiden, auf seine Urteile in BFHE 233, 508, BStBl II 2011, 815 und in BFHE 234, 101, BFH/NV 2012, 128.
- 17** 2. Die Klägerin zu 1. hatte vor dem FG weitere Klagebegehren hilfsweise in der Weise anhängig gemacht, dass das FG unter der auflösenden Bedingung eines Erfolges des Hauptantrags über diese Anträge zu entscheiden gehabt hätte. Dies hat zur Folge, dass ein Hilfsantrag, über den das FG nicht zu entscheiden brauchte, weil es dem Hauptantrag entsprochen hat, durch das Rechtsmittel des FA gegen seine Verurteilung nach dem Hauptantrag ebenfalls (und automatisch) in der Rechtsmittelinstanz anfällt (s. zum allgemeinen Verwaltungsprozess z.B. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 15. April 1997 9 C 19/96, BVerwGE 104, 260, m.w.N.; s. zum Zivilprozess z.B. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 20. September 2004 II ZR 264/02, DStR 2005, 40, m.w.N.).
- 18** Auch die Hilfsanträge der Klägerin zu 1. führen indessen nicht zu einem Klageerfolg.
- 19** a) Der erste Hilfsantrag geht dahin, die Einspruchsentscheidung des FA vom 13. Oktober 2008 wegen "Ablehnung des Antrags auf Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2 EStG auf den 14.8.2000, auf den 31.12.2000 und den 31.12.2001" und den dieser Entscheidung zugrunde liegenden Ablehnungsbescheid des FA vom 16. Februar 2004 aufzuheben. Ein solcher Antrag ist nicht statthaft.
- 20** Gemäß § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG 1997 darf der Steuerpflichtige eine Bilanz auch nach Einreichung beim Finanzamt ändern, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften des EStG nicht entspricht (sog. Bilanzberichtigung; zur Anwendung dieser Gesetzesfassung --vor der Einfügung des Halbsatzes 2 durch das Jahressteuergesetz 2007 vom 13. Dezember 2006 [BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28]-- auf die Berichtigung von Bilanzen, die Veranlagungszeiträume vor 2007 betreffen, s. BFH-Urteil vom 19. Juli 2011 IV R 53/09, BFHE 234, 221, BStBl II 2011, 1017). Die Bilanzberichtigung des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG 1997 (i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG 1999 a.F.) ist dabei nicht Gegenstand eines besonderen, von der betreffenden Steuerfestsetzung losgelösten Verfahrens (Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz 390). Vielmehr ist die Frage der Rechtswirksamkeit einer Bilanzberichtigung (unselbständiger) Gegenstand des Festsetzungsverfahrens, das mit dem Steuerbescheid abgeschlossen wird. Einwendungen, die sich darauf richten, welcher Bilanzinhalt der Besteuerung zugrunde zu legen ist, sind damit Gegenstand des Rechtsbehelfsverfahrens gegen die Steuerfestsetzung. Dass das FA im Streitfall eine förmliche Entscheidung (Antragsablehnung) erlassen hat, eröffnet jedenfalls nicht die Möglichkeit, durch eine Anfechtung dieser Verfügung eine für das Steuerfestsetzungsverfahren bindende Entscheidung über die Rechtswirksamkeit der Bilanzberichtigung zu erstreiten.
- 21** b) Mit dem zweiten Hilfsantrag begehrt die Klägerin zu 1. die Feststellung, dass sie ihre Bilanzen auf den 14. August 2000, den 31. Dezember 2000 und den 31. Dezember 2001 ohne Zustimmung des FA dahingehend berichtigen bzw. ändern durfte, dass die Anteile an der X-GmbH bei Einbringung im Streitjahr mit 534.044,37 € angesetzt wurden. Auch dieser Antrag ist unstatthaft.
- 22** Ein Feststellungsbedürfnis für den Gegenstand der beantragten Feststellung besteht nicht. Dies folgt zum einen aus dem schon aus dem Gesetzeswortlaut des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG 1997 ableitbaren Umstand, dass eine Bilanzberichtigung der Zustimmung des FA nicht bedarf. Zum anderen folgt dies aus der zu a) dargelegten Abgrenzung des Gegenstandes des Steuerfestsetzungsverfahrens.
- 23** c) Mit dem dritten Hilfsantrag soll das FA verpflichtet werden, den Körperschaftsteuerbescheid für das Streitjahr und den Bescheid gemäß § 47 Abs. 1 KStG 1999 a.F. zum 31. Dezember 2000 (jeweils vom 10. Juni 2003) unter Berücksichtigung eines Ansatzes der eingebrachten Anteile an der X-GmbH mit 534.044,37 € abzufassen. Auch dieser Antrag bleibt erfolglos.
- 24** Das Begehren ist --mit Blick auf die materiell-rechtliche Bindungswirkung des § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995-- Gegenstand des Rechtsschutzinteresses des einbringenden Gesellschafters (Ansatz eines Einbringungsgewinns), hier der Kläger zu 2. bis 5. Diese Kläger haben ein entsprechendes Drittanfechtungsverfahren (s. das Senatsurteil in BFHE 234, 101, BFH/NV 2012, 128) gegen den Körperschaftsteuerbescheid der Klägerin zu 1. nach eigenem Bekunden auch bereits eingeleitet. Für ein Verpflichtungsbegehren zur Änderung des Körperschaftsteuerbescheides ist daneben kein Raum.
- 25** d) Schließlich begehrt die Klägerin zu 1. weiterhin hilfsweise, unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung des FA vom 13. Oktober 2008 wegen "Ablehnung des Antrags auf Bilanzänderung auf den 14.8.2000, auf den 31.12.2000 und den 31.12.2001 aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO" und des dieser Entscheidung zugrunde liegenden

Ablehnungsbescheides vom 9. Januar 2007 das FA zu verpflichten, eine Änderung der Bilanzen auf den 14. August 2000, 31. Dezember 2000 und 31. Dezember 2001 aus Billigkeitsgründen dahingehend zuzulassen, dass die Anteile an der X-GmbH mit 534.044,37 € angesetzt werden. Gegenstand dieses Antrags ist es, das FA zu verpflichten, aus Billigkeitsgründen (§ 163 Satz 1 AO) von einer Rechtswirksamkeit der Bilanzberichtigung auszugehen und den berichtigten Bilanzansatz zugrunde zu legen. Auch dieser Antrag ist aus der zu a) dargelegten Abgrenzung zum Gegenstand des Steuerfestsetzungsverfahrens unstatthaft.

- 26** 3. Wenn damit nach dem derzeitigen Stand der Steuerfestsetzung bei der Klägerin zu 1. von einer Einbringung zu einem Wert oberhalb des Buchwerts auszugehen ist, bestand wegen der materiell-rechtlichen Bindung des § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995 (s. zu II.1.a) keine Grundlage, dem Klagebegehren der Kläger zu 2. bis 5. zu entsprechen und von dem Ansatz eines Einbringungsgewinns abzusehen (s.a. Beschluss des FG Hamburg in DStR 2012, 791 zu A.d). Das angefochtene Urteil ist daher auch insoweit aufzuheben.
- 27** 4. Ein Anlass für eine Aussetzung des Verfahrens (§ 74 FGO) besteht nicht. Das von den Klägern zu 2. bis 5. eingeleitete Drittanfechtungsverfahren berührt das hier anhängige Verfahren nicht in der Weise, dass eine Abhängigkeit i.S. des § 74 FGO entstanden wäre. Sollten die Kläger zu 2. bis 5. ihre Rechtsansicht in dem Drittanfechtungsverfahren durchsetzen, besteht unabhängig von dem Ausgang des anhängigen Verfahrens Anlass, die gegen sie gerichtete Einkommensteuerfestsetzung auf der Grundlage des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 235, 407, BFH/NV 2012, 555, dort zu § 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 1995). Umgekehrt löst der Ausgang des Rechtsstreits gegen die Einkommensteuerfestsetzung keine Bindungswirkung für das Drittanfechtungsverfahren aus.
- 28** Die Drittanfechtung der Körperschaftsteuerfestsetzung ist nicht dadurch behindert, dass --wie oben ausgeführt-- mit der Steuerfestsetzung weder festgestellt noch unterstellt wird, in welcher Weise das Ansatzwahlrecht beim aufnehmenden Unternehmen ausgeübt worden ist bzw. dass die Ausübung des Wahlrechts als unselbständige Besteuerungsgrundlage in die Festsetzung eingeht. Denn aus der Sicht des (einbringenden) Dritten löst die Steuerfestsetzung des Einbringungsjahrs eine ihn beschwerende Wirkung (die materiell-rechtliche Bindung aus § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995) aus.
- 29** Der Senat weist im Übrigen --ohne dass darüber hier abschließend zu befinden ist-- darauf hin, dass das FA nicht deshalb an einer Bekanntgabe des Körperschaftsteuerbescheides an die Kläger zu 2. bis 5. gehindert ist, weil bei der Klägerin zu 1. möglicherweise Festsetzungsverjährung eingetreten ist. Vielmehr kann der Drittbetroffene die gegen die aufnehmende Kapitalgesellschaft ergangene Steuerfestsetzung ohne zeitliche Begrenzung anfechten bis zur äußersten Grenze der Verwirkung (Steinhauff, juris PraxisReport Steuerrecht 1/2012 Anm. 5 zu D. mit Hinweis auf das BFH-Urteil vom 6. Juli 2011 II R 44/10, BFHE 234, 107, BStBl II 2012, 5).

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