

# Urteil vom 12. Juli 2012, IV R 12/11

**Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 12.07.2012 IV R 39/09 - Ermittlung des Veräußerungsgewinns eines nach einem Formwechsel entstandenen Mitunternehmeranteils eines zuvor nicht wesentlich beteiligten Gesellschafters**

BFH IV. Senat

EStG § 6 Abs 1 Nr 5, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 16 Abs 2 S 1, EStG § 16 Abs 2 S 2, EStG § 17 Abs 1, UmwG § 207, UmwStG § 3, UmwStG § 4 Abs 4, UmwStG § 4 Abs 6, UmwStG § 5 Abs 2 S 2, UmwStG § 5 Abs 3, UmwStG § 7, UmwStG § 13 Abs 2 S 3, UmwStG § 14, GG Art 3

vorgehend FG Münster, 24. Februar 2011, Az: 4 K 2894/10 F

## Leitsätze

NV: Die ursprünglichen Anschaffungskosten eines nicht wesentlich beteiligten Gesellschafters für den Erwerb von Aktien sind, nachdem die Aktiengesellschaft formwechselnd in eine Personengesellschaft umgewandelt worden ist, nicht bei der Ermittlung des Gewinns aus der nach dem Formwechsel erfolgten Veräußerung des Mitunternehmeranteils in Abzug zu bringen.

## Tatbestand

- 1 I. Streitig ist im zweiten Rechtsgang die Höhe eines Veräußerungsgewinns i.S. von § 16 des Einkommensteuergesetzes (EStG) aus der Veräußerung einer Kommanditbeteiligung.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erwarb in 1999 50 Aktien der X-AG (im Weiteren AG) zum Kaufpreis von 23.528 DM. Die Aktien hielt der Kläger im Privatvermögen.
- 3 Im Februar 2000 beschloss die Hauptversammlung der AG die formwechselnde Umwandlung der AG in eine Personengesellschaft, die X-KG, später umfirmiert in die X1-KG (im Weiteren KG). Die KG wurde sodann im Jahr 2005 auf die Beigeladene verschmolzen. Der Kläger erhob keinen Widerspruch gegen den Umwandlungsbeschluss. Er wurde Kommanditist. Die Umwandlung wurde im März 2000 ins Handelsregister eingetragen und wirkte steuerlich auf den 30. Juni 1999 zurück (§ 2 Abs. 1 i.V.m. § 14 des Umwandlungssteuergesetzes in der im Jahr der Umwandlung geltenden Fassung --UmwStG 1995--).
- 4 Mit Schreiben vom 14. Juli 2000 bot die KG dem Kläger und weiteren "Altgesellschaftern" an, mit sofortiger Wirkung gegen eine Barabfindung aus der Gesellschaft auszuscheiden. Der Kläger nahm dieses Angebot an und erhielt am 31. August 2000 eine Abfindung in Höhe von 31.711,61 DM.
- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte mit Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen (im Weiteren Gewinnfeststellungsbescheid) für das Jahr 2000 vom 5. August 2003 gegenüber dem Kläger und anderen Gesellschaftern der KG einen Veräußerungsgewinn in Höhe von insgesamt 5.997.341,79 DM fest. Auf den Kläger entfiel ein Gewinn in Höhe von 20.656,27 DM.
- 6 Der Einspruch des Klägers gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 2000, mit dem er vortrug, seine Anschaffungskosten für die Aktien der AG in Höhe von 23.528 DM seien zu berücksichtigen und der Veräußerungsgewinn deshalb nur in Höhe von 8.183 DM festzustellen, blieb erfolglos.
- 7 Parallel zum Einspruchsverfahren beantragte der Kläger bei seinem Wohnsitz-Finanzamt (FA B) den Erlass der Einkommensteuer des Streitjahres 2000 aus sachlichen Billigkeitsgründen, soweit die Steuer auf einen über 8.183 DM hinausgehenden Veräußerungsgewinn entfällt. Das FA B lehnte diesen Antrag mit Bescheid vom 29. September 2003 ab. Das Einspruchsverfahren ruht.
- 8 Mit seiner im ersten Rechtsgang beim Finanzgericht (FG) erhobenen Klage machte der Kläger innerhalb der Klagefrist ausschließlich Einwendungen gegen die Höhe des Veräußerungsgewinns geltend. Außerhalb der

Klagefrist erweiterte er seinen Klageantrag dahingehend, dass der angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid insgesamt aufzuheben sei.

- 9 Das FG gab der Klage im ersten Rechtsgang in vollem Umfang statt und hob den angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid auf. Es vertrat hierbei die Ansicht, der Kläger sei steuerlich so zu behandeln, als habe er seine --nicht steuerverstrickten-- Kapitalgesellschaftsanteile an der (ehemaligen) AG veräußert und eben keine Mitunternehmeranteile. Der Kläger sei im Rahmen eines Sonderkündigungsrechts aus der Gesellschaft ausgeschieden. Dies sei mit einer Barabfindung gemäß § 207 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) zu vergleichen. Der Kläger habe daher an der Rückwirkung der Umwandlung gemäß § 2 UmwStG 1995 nicht teilgenommen.
- 10 Auf die Revision des FA hob der erkennende Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) die erstinstanzliche Entscheidung mit Urteil vom 15. April 2010 IV R 9/08 (BFHE 229, 42, BStBl II 2010, 929) auf und verwies die Sache an das FG zurück.
- 11 Das FG wies die Klage als unbegründet ab. Zur Begründung führte es unter Verweis auf das Urteil des erkennenden Senats im ersten Rechtsgang in BFHE 229, 42, BStBl II 2010, 929 im Wesentlichen aus, dass im Streitfall bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen davon auszugehen sei, dass eine Veräußerung eines Mitunternehmeranteils vorliege. Denn diesbezüglich sei der Gewinnfeststellungsbescheid in Bestandskraft erwachsen, da der Kläger innerhalb der Klagefrist nur die Höhe des Veräußerungsgewinns angefochten habe.
- 12 Die Höhe des Veräußerungsgewinns sei nicht zu beanstanden. Das FA habe zu Recht von dem Veräußerungspreis nur den Wert des anteiligen Betriebsvermögens des Klägers bei der KG abgezogen.
- 13 Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1339 veröffentlicht.
- 14 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 15 Er beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Gewinnfeststellungsbescheid 2000 vom 5. August 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. Juni 2004 insoweit abzuändern, als der ihm zuzurechnende Veräußerungsgewinn lediglich 8.183 DM beträgt.
- 16 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 17 II. Die Revision ist unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 18 Der angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das FA hat zu Recht die ursprünglichen Anschaffungskosten des Klägers für den Erwerb der Aktien (Kapitalanteile) der AG bei der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung der Mitunternehmeranteile (Kommanditanteile) an der KG nicht abgezogen.
- 19 1. Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören auch Gewinne, die bei der Veräußerung des gesamten Anteils eines Gesellschafters erzielt werden, der als Mitunternehmer des Betriebes i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG anzusehen ist (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Veräußerungsgewinn ist in diesen Fällen gemäß § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Maßgeblich ist daher die Differenz zwischen den dem Ausscheidenden aus diesem Anlass zugewandten Leistungen und seinem Kapitalkonto (vgl. BFH-Beschluss vom 9. Juni 2004 IV B 167/03, BFH/NV 2004, 1526). Der Wert des Anteils am Betriebsvermögen (Kapitalkonto) ist für den Zeitpunkt des Ausscheidens nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG zu ermitteln (§ 16 Abs. 2 Satz 2 EStG).
- 20 a) Dementsprechend ist von der an den Kläger für die Übertragung seiner Kommanditanteile an der KG gezahlten Abfindung in Höhe von 31.711,61 DM lediglich der Wert des anteiligen Kapitalkontos in zwischen den Beteiligten unstreitiger Höhe von 10.958,74 DM abzuziehen.
- 21 b) Die ursprünglichen Anschaffungskosten des Klägers für den Erwerb der Aktien der formwechselnd umgewandelten AG sind bei der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung der Mitunternehmeranteile

(Kommanditanteile) der KG nicht abzuziehen (anderer Ansicht Haritz, Betriebs-Berater 1996, 1409, 1414; Schwetlik, GmbH-Rundschau 1998, 817, 823). Diese Anschaffungskosten haben nach den hier einschlägigen Vorschriften des UmwStG 1995 keinen Eingang in das anteilige Kapitalkonto des Klägers bei der Personengesellschaft --hier der KG-- gefunden. Ebenso wenig können die Anschaffungskosten durch die Aufstellung einer positiven Ergänzungsbilanz berücksichtigt und bei der Veräußerung der Mitunternehmeranteile (Kommanditanteile) in Abzug gebracht werden (anderer Ansicht Schultz, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1996, 854, 859; Parczyk, DStR 1997, 1195).

- 22** aa) Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass der Kläger im Zeitpunkt der formwechselnden Umwandlung der AG in die KG nicht wesentlich i.S. des § 17 EStG beteiligt war und der Kläger die Aktien im Privatvermögen gehalten hat. Der Senat sieht insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 23** bb) Der nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter, der seine Beteiligung an der umgewandelten Kapitalgesellschaft im Privatvermögen hält, nimmt nach § 4 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 1995 nicht an der Ermittlung des Übernahmeergebnisses der Personengesellschaft teil. Der Wert seines Anteils an den Wirtschaftsgütern bleibt bei der Ermittlung des Übernahmegewinns oder des Übernahmeverlustes außer Ansatz. Ungeachtet dessen nimmt der nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter insoweit an der formwechselnden Umwandlung teil, als er Gesellschafter der Personengesellschaft wird. Sein Anteil an der Personengesellschaft bestimmt das Kapitalkonto seines Mitunternehmeranteils zum steuerlichen Übertragungstichtag. Werden die von der Kapitalgesellschaft übertragenen Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Personengesellschaft --wie vorliegend-- mit dem Buchwert fortgeführt, bestimmt sich der Anteil des vormals nicht wesentlich beteiligten Gesellschafters an der Personengesellschaft nunmehr ausschließlich nach dem anteiligen Buchwert der (Mitunternehmer-)Beteiligung. Die ursprünglichen Anschaffungskosten der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft fließen mithin nicht in seinen Kapitalanteil ein. Auch eine Aufstockung des Buchwerts um einen etwaigen Übernahmeverlust gemäß § 4 Abs. 6 UmwStG 1995 kommt für den vormals nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter der AG nicht in Betracht.
- 24** Insoweit ist dem Kläger zuzugeben, dass er als vormals nicht wesentlich beteiligter Gesellschafter bei der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils auch die vor dem steuerlichen Übertragungstichtag entstandenen stillen Reserven zu versteuern hat, die er, soweit sie auf den Zeitraum vor der Anschaffung der Aktien entfallen, möglicherweise bereits im Rahmen der Anschaffung dem Veräußerer der Aktien vergütet hatte.
- 25** cc) Gleichwohl können die ursprünglichen Anschaffungskosten für die nicht wesentliche Beteiligung an der AG nicht durch die Bildung einer Ergänzungsbilanz berücksichtigt und bei der Veräußerung des Mitunternehmeranteils abgezogen werden. Eine Ergänzungsbilanz ist sowohl nach dem Wortlaut als auch nach der Systematik und dem Zweck der Regelung der §§ 3 ff. UmwStG 1995 i.V.m. § 14 UmwStG 1995 ausgeschlossen.
- 26** (1) Gemäß § 4 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 1995 bleibt der Wert der übergegangenen Wirtschaftsgüter bei der Ermittlung eines Übernahmegewinns oder eines Übernahmeverlustes außer Ansatz, soweit er auf Anteile an der übertragenden Körperschaft entfällt, die am steuerlichen Übertragungstichtag nicht zum Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft gehören. Die Aufstockung der Wirtschaftsgüter im Wege einer Ergänzungsbilanz ist gemäß § 4 Abs. 6 UmwStG 1995 nur für den Fall vorgesehen, dass ein Übernahmeverlust verbleibt. Ein Übernahmeverlust kann aber gemäß § 4 Abs. 4 Sätze 1 und 2 i.V.m. § 5 Abs. 2 und Abs. 3 UmwStG 1995 nur insoweit entstehen, als er auf bisher steuerverstrickte Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft entfällt. Im Umkehrschluss folgt daraus, dass eine Ergänzungsbilanz nicht aufzustellen ist, soweit ein Übernahmeverlust auf bisher nicht steuerverstrickte Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft entfällt.
- 27** (2) Die Bildung einer positiven Ergänzungsbilanz für den nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter der Kapitalgesellschaft würde zudem dem erkennbaren Gesetzeszweck widersprechen. Ergänzungsbilanzen sind zu bilden, um Wertansätze in der Steuerbilanz (= Gesamthandsbilanz) der Personengesellschaft für den einzelnen Mitunternehmer zu korrigieren (vgl. zur Bildung einer Ergänzungsbilanz: BFH-Urteil vom 18. Februar 1993 IV R 40/92, BFHE 171, 422, BStBl II 1994, 224, m.w.N.). Bezugsgröße sind einerseits das anteilige Eigenkapital an der Mitunternehmerschaft und andererseits die Anschaffungskosten bzw. Tauschwerte der in die Mitunternehmerschaft eingebrachten Wirtschaftsgüter (Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 3. Aufl., § 246 Rz 376 ff.). Aufwendungen für den Erwerb der Beteiligung an der umgewandelten AG sind Anschaffungskosten der Aktien. Die Aufwendungen können daher nicht auch noch als Anschaffungskosten für die neu entstandenen Kommanditanteile an der Personengesellschaft, hier der KG, berücksichtigt werden. Die Bildung einer Ergänzungsbilanz käme im Streitfall daher nur in Betracht, wenn die formwechselnde Umwandlung als ein Anschaffungsvorgang in Form eines Tausches zu verstehen wäre. In diesem Fall wäre der gemeine Wert der

"tauschweise" hingegebenen Aktien der AG zum steuerlichen Übertragungstichtag, soweit dieser den Betrag des übergehenden Kapitalkontos in der Steuerbilanz der Personengesellschaft überstiege, in einer steuerlichen Ergänzungsbilanz zu aktivieren. Nur soweit der gemeine Wert der Aktien der AG zum steuerlichen Übertragungstichtag den ursprünglichen Anschaffungskosten der Aktien entspricht, wären Letztere daher weiterhin steuerlich relevant; denn ein bis zum Übertragungstichtag eingetretener Wertverlust der Aktien wäre der steuerlich nicht relevanten Privatsphäre zuzuordnen.

- 28** Die formwechselnde Umwandlung basiert jedoch --insbesondere im Hinblick auf den nicht wesentlich beteiligten Anteilseigner-- nicht auf der Annahme eines Anschaffungsvorgangs, ihr liegt vielmehr der Gedanke der privilegierten Liquidationsbesteuerung zu Grunde. So hat der nicht wesentlich beteiligte Anteilseigner gemäß § 7 UmwStG 1995 das anteilige verwendbare Eigenkapital mit Ausnahme des EK 04, also die offenen Reserven, einschließlich der anzurechnenden Körperschaftsteuer (Körperschaftsteuerguthaben) als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern. Der nicht wesentlich Beteiligte wird mithin, so auch ausdrücklich die Gesetzesbegründung (BTDrucks 12/6885, S. 19), im Ergebnis derselben Rechtsfolge unterworfen, die § 20 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 EStG für die Fälle der Liquidation einer Kapitalgesellschaft enthält. Der Grundsatz der Buchwertfortführung in §§ 3 ff. UmwStG 1995 führt allerdings dazu, dass nur die offenen Reserven und nicht auch die stillen Reserven als Einkünfte aus Kapitalvermögen zugerechnet werden. Gleichwohl wollte der Gesetzgeber nicht auf die Besteuerung der stillen Reserven verzichten. Nach der Gesetzesbegründung hat der nicht wesentlich beteiligte Anteilseigner als Mitunternehmer die stillen Reserven erst zu versteuern, wenn sie bei der übernehmenden Personengesellschaft aufgelöst werden (BTDrucks 12/6885, S. 19). Daraus folgt aber zugleich, dass die Besteuerung der im Buchwert nicht repräsentierten und im Zuge der Umwandlung nicht aufgedeckten stillen Reserven, auf die im Fall einer Liquidation zu gemeinen Werten zugegriffen würde, nicht durch die Bildung einer Ergänzungsbilanz unterlaufen werden darf.
- 29** c) Die ursprünglichen Anschaffungskosten des Klägers können auch nicht gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG berücksichtigt werden. Diese Regelung ist auf den vorliegenden Sachverhalt weder unmittelbar noch analog anwendbar.
- 30** § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG setzt als Bewertungsvorschrift die Einlage eines Wirtschaftsgutes in das Betriebsvermögen, hier der KG, voraus. Der nicht wesentlich an der AG beteiligte Kläger hat seine Kapitalbeteiligung aber nicht in das Gesellschaftsvermögen der KG eingelegt. Mit der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Handelsregister ist der Kläger vielmehr kraft Gesetzes an dem neuen Rechtsträger, hier der KG, beteiligt (§ 202 Abs. 1 Nr. 2 UmwG). Allein der Umstand, dass die ehemals nicht steuerverstrickte Kapitalbeteiligung des Klägers durch den Formwechsel zu einer steuerverstrickten Mitunternehmerbeteiligung erstarkt ist, rechtfertigt nicht die Annahme, dass die Beteiligung in das Betriebsvermögen der KG eingelegt worden ist.
- 31** Eine analoge Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG scheidet schon deshalb aus, weil es an einer planwidrigen Regelungslücke fehlt. Gemäß § 5 Abs. 2 UmwStG 1995 gelten zum Zwecke der Ermittlung des Übernahmegewinns die Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft i.S. des § 17 EStG, die am Übertragungstichtag nicht zum Betriebsvermögen gehörten, als in das Betriebsvermögen der neuen Personengesellschaft mit den Anschaffungskosten eingelegt. Aus dieser Regelungsfiktion folgt zum einen, dass der Gesetzgeber im Zusammenhang mit der formwechselnden Umwandlung grundsätzlich nicht von einer Einlage der Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft ausgeht, und zum anderen, dass er die Annahme einer "fiktiven" Einlage nur auf die bisher steuerverstrickte Kapitalbeteiligung und nicht auch auf die bisher nicht steuerverstrickte Kapitalbeteiligung der nicht wesentlich beteiligten Anteilseigner erstrecken wollte.
- 32** d) Ein anderes Ergebnis lässt sich auch nicht aus der Regelung des § 13 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 1995 ableiten (so aber Börst in Haritz/Menner, Umwandlungssteuergesetz, 3. Aufl., § 7 Rz 53, und wohl auch Crezelius, Der Betrieb 1997, 195, 199). Diese Vorschrift erfasst den Fall, dass anlässlich einer Verschmelzung bislang nicht wesentliche Beteiligungen bei der übertragenden Kapitalgesellschaft zu wesentlichen i.S. des § 17 Abs. 1 EStG bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft werden. Für diese Anteile gilt der gemeine Wert am steuerlichen Übertragungstichtag als Anschaffungskosten. Mit dieser Regelung wollte der Gesetzgeber klarstellen, dass die in der Zeit der Nicht-Verstrickung angesammelten stillen Reserven nicht in die Besteuerung einbezogen werden. Diese Wertung kann indes nicht auf den vorliegenden Fall einer formwechselnden Umwandlung übertragen werden. Der Verschmelzung oder Vermögensübertragung gemäß §§ 11 ff. UmwStG 1995 liegt nämlich --jedenfalls im Hinblick auf den nicht wesentlich beteiligten Anteilseigner-- der Gedanke eines Anteilstausches und damit einer Anschaffung zu Grunde. Entsprechend der Bewertungsregelung in § 6 Abs. 6 EStG sind daher die nunmehr steuerverstrickten Anteile durch den Verschmelzungsvorgang vom nunmehr wesentlich beteiligten Anteilseigner

angeschafft worden und daher mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Diese Anschaffungskosten sind im Fall einer Veräußerung der neuen Beteiligung nach § 17 Abs. 2 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen. Demgegenüber liegt der formwechselnden Umwandlung, wie dargelegt, der Gedanke der Liquidationsbesteuerung zu Grunde.

- 33** e) Die Nichtberücksichtigung der ursprünglichen Anschaffungskosten eines nicht wesentlich beteiligten Gesellschafters begegnet auch keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, insbesondere liegt insoweit kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes vor.
- 34** Zwar wird die Gruppe der nicht wesentlich beteiligten Anteilseigner gegenüber der Gruppe der Anteilseigner, deren Kapitalbeteiligung steuerverstrickt war, insoweit ungleich behandelt, als bei Letzteren die Anschaffungskosten der Kapitalbeteiligung durch den Ansatz des Buchwerts bzw. die Einlagefiktion bei der Ermittlung des Übernahmegewinns bzw. -verlustes nach § 4 Abs. 4 und Abs. 6, § 5 Abs. 2 und Abs. 3 UmwStG 1995 berücksichtigt werden. Soweit sich danach ein Übernahmeverlust ergibt, ist dieser auf die im Buchwert bzw. den Anschaffungskosten enthaltenen gekauften stillen Reserven zurückzuführen (siehe auch BTDrucks 12/6885, S. 18). Ein Übernahmeverlust wird sodann --gekürzt um die anzurechnende Körperschaftsteuer-- durch die Aufstockung der Wirtschaftsgüter in den Ergänzungsbilanzen der vormals wesentlich i.S. des § 17 EStG beteiligten Gesellschafter steuerlich berücksichtigt (§ 4 Abs. 5 und Abs. 6 UmwStG 1995). Diese unterschiedliche Behandlung ist jedoch zum einen dadurch gerechtfertigt, dass die Beteiligungen bereits vor dem Formwechsel steuerverstrickt waren, und zum anderen dadurch, dass auch nur für diese Gesellschafter ein Übernahmegewinn gemäß § 4 Abs. 4 UmwStG 1995 festgestellt werden kann. Des Weiteren kann nicht unberücksichtigt bleiben, dass die von dem Kläger gerügte Ungleichbehandlung letztlich Folge des noch von den Gesellschaftern der formwechselnden Kapitalgesellschaft gewählten Buchwertansatzes der übergewanderten Wirtschaftsgüter in deren steuerlicher Schlussbilanz ist. Dem hat auch der Kläger zugestimmt, der, wie sich dem in den Akten befindlichen Umwandlungsbericht (§ 192 UmwG) entnehmen lässt, umfassend über die steuerlichen Rechtsfolgen des Formwechsels informiert war. Den mit dem Formwechsel verbundenen steuerlichen Rechtsfolgen hätte er zudem ausweichen können, indem er dem Umwandlungsbeschluss gemäß § 207 UmwG widersprechen und seine Kapitalbeteiligung vor dem erfolgten Formwechsel gegen eine angemessene Abfindung an den formwechselnden Rechtsträger, hier die AG, hätte veräußern können. In diesem Fall hätte er die in den Kapitalanteilen enthaltenen stillen Reserven steuerfrei realisieren können. Alternativ hätte er --neben dem in § 207 UmwG eingeräumten Widerspruchsrecht-- die Möglichkeit gehabt, die Aktien der AG vor deren Umwandlung "freihändig" zu veräußern und sodann Mitunternehmeranteile an der formwechselnd errichteten KG zu erwerben (vgl. dazu die Rechtsprechung zur Realisierung von Spekulationsverlusten bei der Veräußerung von Wertpapieren: BFH-Urteil vom 25. August 2009 IX R 60/07, BFHE 226, 252, BStBl II 2009, 999, und zur Anteilsrotation: BFH-Urteil vom 7. Dezember 2010 IX R 40/09, BFHE 232, 1, BStBl II 2011, 427). Soweit die Anschaffungskosten das anteilige Kapital bei der Mitunternehmerschaft überstiegen hätten, wäre der Differenzbetrag in einer positiven Ergänzungsbilanz zu erfassen gewesen.
- 35** Insbesondere unter Berücksichtigung der zivilrechtlich nicht zwingenden Mitwirkung des Klägers an der durchgeführten Umwandlung und der bestehenden Möglichkeit einer Ausweichgestaltung wäre ein im Einzelfall etwa vorliegender Verstoß gegen das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht von einem derartigen Gewicht, dass er zur Verfassungswidrigkeit der hier einschlägigen Regelungen des UmwStG 1995 führen oder eine verfassungskonforme, erweiternde Normauslegung erforderlich machen könnte (vgl. insoweit Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 17. November 2009 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1, BFH/NV 2010, 803).
- 36** 2. Ob im vorliegenden Einzelfall der Besteuerung aus Billigkeitsgründen ein niedrigerer Gewinn zu Grunde zu legen sein kann, hat der Senat nicht zu entscheiden. Darüber ist in dem bereits anhängigen gesonderten Billigkeitsverfahren zu befinden.
- 37** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus §§ 135 Abs. 2, 139 Abs. 4 FGO. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht gemäß § 139 Abs. 4 FGO erstattungsfähig, da die Beigeladene keinen eigenen Sachantrag gestellt hat (BFH-Beschluss vom 25. Januar 2006 IV R 14/04, BFHE 212, 231, BStBl II 2006, 418).