Steffen Bulk

Die sonstige Gegenleistung bei Einbringungen und Anteilstausch nach dem Umwandlungssteuergesetz

Dissertation zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors der Rechtswissenschaft der Fakultät für Rechtswissenschaft an der Universität Bielefeld

Die sonstige Gegenleistung bei Einbringungen und Anteilstausch nach dem Umwandlungssteuergesetz

Unter besonderer Berücksichtigung der Entstehungsgeschichte der gegenleistungsbezogenen Buchwertfortführungsvoraussetzungen nach §§ 20, 21, 24 UmwStG und deren Vorläuferbestimmungen

vorgelegt von

Steffen Bulk, Mag. iur.

Bielefeld

2024

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über http://dnb.d-nb.de abrufbar.
1. Aufl. - Göttingen: Cuvillier, 2025

Erstgutachter: Prof. Dr. Simon Kempny, LL.M. (UWE Bristol)
Zweitgutachter: Prof. Dr. Peter Fischer, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a. D.
Tag der mündlichen Prüfung: 8.1.2025

Dieses Dokument unterliegt der Lizenz Open Access CC BY 4.

© CUVILLIER VERLAG, Göttingen 2025
Nonnenstieg 8, 37075 Göttingen
Telefon: 0551-54724-0
Telefax: 0551-54724-21
www.cuvillier.de

Alle Rechte vorbehalten. Ohne ausdrückliche Genehmigung des Verlages ist es nicht gestattet, das Buch oder Teile daraus auf fotomechanischem Weg (Fotokopie, Mikrokopie) zu vervielfältigen.

1. Auflage, 2025

Gedruckt auf umweltfreundlichem, säurefreiem Papier aus nachhaltiger Forstwirtschaft.
ISBN 978-3-68952-859-1
eISBN 978-3-68952-860-7
ORCID 0009-0001-6487-9152
DOI 10.61061/ISBN_9783689528591

Meinen Eltern

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2024/2025 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Bielefeld als Dissertationsschrift angenommen. Ich habe die Arbeit im April 2024 fertiggestellt, Literatur und Rechtsprechung bis zu diesem Zeitpunkt wurden umfangreich ausgewertet. Für die Drucklegung sind Literatur und Rechtsprechung bis einschließlich Januar 2025 aktualisiert worden. Gesetzesangaben entsprechen ebenfalls diesem Stand, soweit nicht ausdrücklich etwas anderes angegeben ist.

Die Untersuchung ist während meiner Zeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Steuerrecht der Universität Bielefeld entstanden. Besonderer Dank gilt meinem akademischen Lehrer, Herrn Prof. Dr. Simon Kempny, LL. M. (UWE Bristol). Er hat dieses Vorhaben umfassend betreut und er stand mir stets mit hilfreichem Rat und wertvollen Anregungen zur Seite. Die Gespräche mit ihm, aber auch mit meinen Freunden und Kollegen am Lehrstuhl, Herrn Dr. Sebastian Plesdonat, Herrn Lucas Erxleben und Herrn E. Malte N. Reifegerste, waren von unschätzbarem Wert für diese Arbeit. Die Zeit am Lehrstuhl wird unvergessen bleiben! Für die Zweitbegutachtung danke ich Herrn Prof. Dr. Peter Fischer, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a. D.

In persönlicher Hinsicht möchte ich meiner Familie und meinen Freunden danken, allen voran meinen Eltern, die mich in meiner persönlichen und beruflichen Entwicklung stets gefördert haben. Ihnen widme ich diese Arbeit. Darüber hinaus möchte ich meiner Verlobten Maryam danken, die mich insbesondere in der anspruchsvollen Endphase meiner Dissertation in jeglicher Hinsicht unterstützt hat. Schließlich gebührt meinen Freunden und Kollegen Hannah, Daniel, Florian und Sebastian ein besonderer Dank, die sich der mühevollen Arbeit des Korrekturlesens angenommen haben.

Mein Dank gebührt zuletzt der Hanns-Seidel-Stiftung e. V., die mich durch ein Promotionsstipendium während dieser Zeit ideell und finanziell gefördert hat. Außerdem danke ich der DFG, Deutsche Forschungsgemeinschaft und dem Open-Acess-Publikationsfond der Universität Bielefeld für den großzügigen Druckkostenzuschuss.

Bielefeld, im Januar 2025 *Steffen Bulk*

Inhaltsübersicht

Vorwort V

Abkürzungsverzeichnis XVII

Abbildungsverzeichnis XXV

Erster Teil:
Grundlagen

§ 1 Grundzüge der Besteuerung von Einbringungen und Anteilstausch . . 1

§ 2 Untersuchungsvorhaben 22

§ 3 Wissenschaftliche Grundlagen und Ausgangslage 30

Zweiter Teil:
Rechtshistorische Entwicklung der „Gegenleistungs"-Vorschriften

§ 4 Überblick über die Geschichte des geltenden UmwStG 57

§ 5 Die Zusatzleistung vor dem UmwStG 1969 64

§ 6 Die Zusatzleistung mit dem UmwStG 1969 93

§ 7 Die Zusatzleistung mit dem UmwStG 1977 149

§ 8 Die Zusatzleistung mit dem UmwStG 1995 153

§ 9 Die Zusatzleistung mit dem UmwStG 2006 169

§ 10 Die Zusatzleistung mit dem StÄndG 2015 181

§ 11 Zusammenfassung des Zweiten Teils 198

Dritter Teil:
Auslegung des Begriffs der „sonstigen Gegenleistung“

§ 12 Das „Wortlautargument“ 205

§ 13 „Sonstige Gegenleistungen“ bei Einbringungen in Kapitalgesellschaften 208

§ 14 „Sonstige Gegenleistungen“ beim Anteilstausch 272

§ 15 „Sonstige Gegenleistungen“ bei Einbringungen in Personengesellschaften 284

§ 16 Zusammenfassung des Dritten Teils 295

Vierter Teil:
Ausblick

§ 17 Die Person des Gewährenden 301

Quellenverzeichnis 305

Schrifttumsverzeichnis 311

Sachverzeichnis 359

Inhaltsverzeichnis

Vorwort V

Abkürzungsverzeichnis XVII

Abbildungsverzeichnis XXV

Erster Teil:
Grundlagen

§ 1 Grundzüge der Besteuerung von Einbringungen und Anteilstausch . . . 1
I. Die (Nicht-)Besteuerung von Umwandlungen 1
1. Allgemeines 1
2. Einbringung und Anteilstausch auch gegen Erhalt von sonstigen Gegenleistungen 4
II. Begriffsbestimmungen 8
1. Unternehmen, (Mit-)Unternehmer, Mitunternehmerschaft und Mitunternehmeranteil 9
2. Umwandlung, Umstrukturierung, (materielles) Umwandlungssteuerrecht 10
3. Einbringung 11
4. Anteilstausch und (un-)echte Fusion 13
5. Sonstige Gegenleistung, Zusatzleistung, Spitzenausgleich, Ausgleichszahlung, Zuzahlung, Mischentgelt, Teilentgelt . . 16
6. Stille Reserven 20
7. Buchwertfortführung 21

§ 2 Untersuchungsvorhaben 22
I. Ziel der Untersuchung 22
II. Gang der Untersuchung 24
III. Stand der Wissenschaft 25
IV. Quellenarbeit 28

§ 3 Wissenschaftliche Grundlagen und Ausgangslage 30
I. Rechtstheoretische und methodische Vorüberlegungen 30
1. „Auslegungsziel“ 30
2. Methodengerechte Ermittlung der Rechtsnorm 35
a) Grammatische Auslegung 37
b) Historische Auslegung 39

c) Systematische Auslegung 41
d) Keine objektiv-teleologische, sondern subjektiv-teleologische Auslegung; teleologische Reduktion 42
3. Methode der Rechtsgeschichte 44
II. Die Steuerneutralität von Einbringungen bzw. des Anteilstauschs 45
1. Der Begriff des Prinzips 47
2. Das „Leistungsfähigkeitsprinzip“ 48
3. Die Rechtfertigungsbedürftigkeit der Steuerneutralität von Einbringungen bzw. des Anteilstauschs 50
III. Zusammenfassung 54

Zweiter Teil:
Rechtshistorische Entwicklung der „Gegenleistungs“-Vorschriften

§ 4 Überblick über die Geschichte des geltenden UmwStG 57

§ 5 Die Zusatzleistung vor dem UmwStG 1969 64
I. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft 64
1. Rechtsprechungsgrundsätze 65
2. BFH, Urteil vom 13. Juli 1965, I 167/59 U 68
a) Sachverhalt 68
b) Streitgegenständliche Frage 72
c) Erstinstanzliches Verfahren 72
aa) Klägerisches Vorbringen 73
bb) Vorbringen des Finanzamts 73
cc) Entscheidung in der Sprungberufung 74
d) Rechts- und Anschlussbeschwerde 76
e) Entscheidung des BFH 77
f) Einordnung der Entscheidung insbesondere hinsichtlich der Zusatzleistung 78
aa) BFH, Urteil vom 15. September 1955, IV 158/54 U 79
bb) Trennungs- oder Einheitstheorie? 80
cc) Die Präzisierung durch BFH, Urteil vom 13. Juni 1965, I 167/59 U 82
3. Zusammenfassung 83
II. Anteilstausch 84
1. Der Anteilstausch in der Rechtsprechung des RFH 84
2. Sogenanntes Tauschgutachten des BFH 88

3. Zusammenfassung 90
III. Einbringung in eine Personengesellschaft 91
IV. Zwischenergebnis 92

§ 6 Die Zusatzleistung mit dem UmwStG 1969 93
I. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft 93
1. Die Regelung des § 17 Abs. 2 Satz 4, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1969 93
2. Vorparlamentarischer Raum der Gesetzgebung 95
a) „Anstoß" der Gesetzgebung 95
b) Erste Entwürfe 99
c) Fortschreiten des Entwurfsprozesses 106
d) Der Entwurf vom 2. Februar 1968 111
e) Fragmentarische Quellenlage 116
f) Beratungen im Bundeskabinett 118
3. Gesetzgebungsverfahren im engeren, verfassungsrechtsdogmatischen Sinne 121
4. Zwischenergebnis 125
II. Anteilstausch 127
1. Die Regelung des Anteilstauschs im UmwStG 1969 128
2. Vorparlamentarischer Raum der Gesetzgebung 128
3. Gesetzgebungsverfahren im engeren, verfassungsrechtsdogmatischen Sinne 131
III. Einbringung in eine Personengesellschaft 132
1. Die Regelung des § 22 UmwStG 1969 132
a) Allgemeines 132
b) (Wert-)Ausgleich und Ergänzungsbilanzen 134
aa) (Wert-)Ausgleich „innerhalb der Bilanz" 135
bb) (Wert-)Ausgleich „außerhalb der Bilanz" 138
cc) Zwischenergebnis 143
2. Vorparlamentarischer Raum der Gesetzgebung 143
3. Gesetzgebungsverfahren im engeren, verfassungsrechtsdogmatischen Sinne 146

§ 7 Die Zusatzleistung mit dem UmwStG 1977 149
I. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch 149
II. Einbringung in eine Personengesellschaft 151

§ 8 Die Zusatzleistung mit dem UmwStG 1995 153
I. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft 153

II. Anteilstausch 157
1. Die Regelung des § 20 Abs. 6 Satz 1 UmwStG 1995 157
2. Der Anteilstausch im europäischen Kontext 158
III. Einbringung in eine Personengesellschaft 159
1. BFH, Urteil vom 18. September 2013, X R 42/10 159
a) Sachverhalt und Entscheidung 160
b) Dogmatischer Exkurs: Würdigung der Entscheidung . . 162
2. Zwischenergebnis 168

§ 9 Die Zusatzleistung mit dem UmwStG 2006 169
I. Zeitablauf des Gesetzgebungsverfahrens des SEStEG 169
II. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft 170
1. Der Regierungsentwurf 171
2. Beratungen im Finanzausschuss des Deutschen Bundestags . 172
III. Anteilstausch 176
IV. Einbringung in eine Personengesellschaft 179

§ 10 Die Zusatzleistung mit dem StÄndG 2015 181
I. Zeitliche Einordnung 181
II. Anlass und Zweck der Änderungen durch das StÄndG 2015 . . . 184
1. Anlassgesetzgebung 184
2. (Normsetzerischer) Zweck 187
III. Begrenzung der Höhe der Zusatzleistung 188
1. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft 188
a) Der Regierungsentwurf und seine „Vorbilder“ 188
b) Beratungen des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags 191
c) Zwischenergebnis 193
2. Anteilstausch 194
3. Einbringung in eine Personengesellschaft 195
a) Der Regierungsentwurf 195
b) Beratungen des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags 196
c) Zusammenfassende Stellungnahme 197
IV. Zwischenergebnis 198

§ 11 Zusammenfassung des Zweiten Teils 198
I. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft 198
II. Anteilstausch 200
III. Einbringung in eine Personengesellschaft 201

Dritter Teil:
Auslegung des Begriffs der „sonstigen Gegenleistung“

§ 12 Das „Wortlautargument“ 205

§ 13 „Sonstige Gegenleistungen“ bei Einbringungen in Kapitalgesellschaften 208
I. Meinungsstand 208
1. Schrifttum 208
2. Finanzverwaltung 210
3. Rechtsprechung 211
II. Kritische Betrachtung der vorgebrachten Argumente 212
1. Aus den Gesetzesmaterialien ergebe sich kein neues Verständnis 212
a) Die Zusatzleistung vor und mit dem UmwStG 1969 . . 212
b) Die Zusatzleistung mit dem UmwStG 1977 214
c) Die Zusatzleistung mit dem UmwStG 1995 214
d) Der Begriff der sonstigen Gegenleistung im Zusammenhang mit dem SEStEG 215
e) Der Begriff der sonstigen Gegenleistung im Zusammenhang mit dem StÄndG 2015 217
f) Zusammenfassung 218
2. Das in § 3, § 11 UmwStG zugrunde gelegte Verständnis sei übernommen worden 219
a) Zeitliche Einordnung des Vergleichs 220
b) Deutung des Begriffs „Gegenleistung“ in § 11 UmwStG bzw. in seinen Vorgängerregelungen 220
aa) Der Begriff „Gegenleistung“ in § 15 Abs. 2 KStG a. F. 220
bb) Übernahme ins UmwStG 223
c) Zusammenfassung 224
3. Der unveränderte § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG unterstreiche das Festhalten am bisherigen Verständnis 224
4. Nur von Wirtschaftsgütern könne der gemeine Wert ermittelt werden 226
a) Verweisung durch Verwendung des Begriffs „gemeiner Wert“ 227
aa) Gesetzgebungstechnik der Verweisung 227
bb) Rechtshistorische Einordnung 229
(1) Ursprung der Bezugnahme des gemeinen Werts 229

(2) Bezugnahme im restlichen Verlauf der Gesetzesgeschichte 232
cc) Deutung der Verweisung 232
(1) Einbeziehungsmöglichkeiten 233
(2) Sinnvolles Verständnis der Verweisung 236
(3) Zusammenfassende Stellungnahme 239
dd) Zwischenergebnis 240
b) „Folgenbetrachtung“ 241
aa) Sinnvolle Lesart 241
bb) *Widmann*’sche Lesart 243
c) Zusammenfassung 243
5. „Sonstige Gegenleistung“ verdeutliche nur „synallagmatischen“ Bezug zur Einbringung 244
a) Das „Synallagma“ 244
b) Der Zusammenhang 245
aa) Kausaler Zusammenhang 245
(1) Kausaler Zusammenhang aufgrund des (zivilrechtlichen) Formerfordernisses? 246
(2) Gewährung neuer Gesellschaftsanteile 247
(3) Anknüpfungspunkt „neben“ 249
(a) Semantische Bedeutung des Worts „neben“ 249
(b) Bedeutung i. S. des § 20 UmwStG 250
(c) Zwischenergebnis 250
(4) Anknüpfungspunkt „Gegenleistung“ 251
(5) Zwischenergebnis 252
bb) Zeitlicher Zusammenhang 252
(1) Gesetzeshistorie und -materialien 254
(a) Zeitlicher Zusammenhang vor und mit dem UmwStG 1969, UmwStG 1977, UmwStG 1995 und UmwStG 2006 254
(b) Zeitlicher Zusammenhang mit dem StÄndG 2015 257
(c) Zwischenergebnis 258
(2) Kein einschränkender Wortlaut 259
(3) Gewährung neuer Gesellschaftsanteile 260
(4) Vergleich zu normierten „Nachtatbeständen“ . 261
(a) Subsidiarität des „Nachtatbestands“? 262
(b) Zusammenfassende Stellungnahme 264
(5) Zwischenergebnis 265
c) Schlussfolgerung für den „synallagmatischen“ Bezug . . 266

6. Die Nichtänderung des § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG sei ein unbeachtliches Redaktionsversehen 267
7. Mit einem neuen Begriff gehe ein neues Verständnis einher . 269
III. Zusammenfassende Stellungnahme und Erprobung der Erkenntnisse anhand des Beispiels der eigenen Anteile 270

§ 14 „Sonstige Gegenleistungen" beim Anteilstausch 272
I. Meinungsstand 273
II. Kritische Betrachtung der vorgebrachten Argumente 274
1. Aus den Gesetzesmaterialien ergebe sich kein neues Verständnis 275
2. Das in § 3, § 11 UmwStG zugrunde gelegte Verständnis sei übernommen worden 278
3. Der unveränderte § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG unterstreiche das Festhalten am bisherigen Verständnis 278
4. Nur von Wirtschaftsgütern könne der gemeine Wert ermittelt werden 281
5. Mit einem neuen Begriff gehe ein neues Verständnis einher . 281
III. Zusammenfassende Stellungnahme und Erprobung der Erkenntnisse anhand eines praxisrelevanten Beispiels 281

§ 15 „Sonstige Gegenleistungen" bei Einbringungen in Personengesellschaften 284
I. Meinungsstand 285
II. Kritische Betrachtung der vorgebrachten Argumente 287
1. Aus den Gesetzesmaterialien ergebe sich kein neues Verständnis 287
2. Das in § 3, § 11 UmwStG zugrunde gelegte Verständnis sei übernommen worden 289
3. Der Vergleich zu § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, Abs. 2 Satz 4 UmwStG und dem unveränderten § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG unterstreiche das Festhalten am bisherigen Verständnis 290
4. Nur von Wirtschaftsgütern könne der gemeine Wert ermittelt werden 291
5. Der Wortlaut sei nicht einschränkend; mit einem neuen Begriff gehe ein neues Verständnis einher 292
6. Kausaler und zeitlicher Zusammenhang 292
III. Zusammenfassende Stellungnahme 294

§ 16 Zusammenfassung des Dritten Teils 295
I. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft 295
II. Anteilstausch 297
III. Einbringung in eine Personengesellschaft 298

Vierter Teil:
Ausblick

§ 17 Die Person des Gewährenden 301

Quellenverzeichnis 305

Schrifttumsverzeichnis 311

Sachverzeichnis 359

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere Ansicht
Abb.	Abbildung(en)
Abs.	Absatz/Absätze
AcP	Archiv für die civilistische Praxis (Zeitschrift)
AdBR	Archiv des Bundesrats
a. F.	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft; Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AktG	Aktiengesetz
Anh.	Anhang
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AT	Allgemeiner Teil
Aufl.	Auflage(n)
ausf.	ausführlich(er)
Az.	Aktenzeichen
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts (Zeitschrift)
BArch	Bundesarchiv
BArchBV	Verordnung über die Benutzung von Archivgut beim Bundesarchiv (Bundesarchiv-Benutzungsverordnung – BArchBV)
BArchG	Gesetz über die Nutzung und Sicherung von Archivgut des Bundes (Bundesarchivgesetz)
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.
BeckOK GG	Epping, Volker/Hillgruber, Christian (Hrsg.): Beck'scher Online-Kommentar Grundgesetz. München
BeckOK UmwStG	Dürrschmidt, Daniel/Mückl, Norbert/Weggenmann, Hans (Hrsg.): Beck'scher Online-Kommentar UmwStG. München
Begr.	Begründer
begr.	begründet
betr.	betreffend
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl.	Bundesgesetzblatt der Bundesrepublik Deutschland
BGH	Bundesgerichtshof

Bl.	Blatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen (Bundesfinanzministerium)
BMJ	Bundesministerium der Justiz (Bundesjustizministerium)
BR	Bundesrat
BR-Drs.	Bundesratsdrucksache(n)
BR-Plenarprotokoll	Bundesratsplenarprotokoll(e)
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache(n)[1]
BT-Plenarprotokoll	Bundestagsplenarprotokoll(e)[2]
Buchst.	Buchstabe(n)
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
CDU	Christlich Demokratische Union Deutschlands
CSU	Christlich-Soziale Union in Bayern
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
d. h.	das heißt
Diss.	Dissertation
DJ	Deutsche Justiz, Rechtspflege und Rechtspolitik (Zeitschrift)[3]
DM	Deutsche Mark
DNotZ	Zeitschrift des Deutschen Notarvereins
Drs.	Drucksache
DStBl	Deutsches Steuerblatt (Zeitschrift)

[1] Die amtliche Nummerierung der BT-Drs. veränderte sich im Laufe der Zeit. Von der ersten bis dritten Wahlperiode wurde die Wahlperiode als arabische Zahl und getrennt von der fortlaufenden Nummer der Drucksache angegeben. Seit der vierten Wahlperiode erfolgt die Angabe zusammen mit der fortlaufenden Nummer, durch eine vorangestellte, mittels Schrägstrichs abgetrennte Zahl. Diese Wahlperiodenzahl wurde bis zur sechsten Wahlperiode als römische, ab der siebten Wahlperiode als arabische Zahl angegeben. In dieser Arbeit wird (in Übereinstimmung mit der Handhabung seitens des Dokumentations- und Informationssystems des Deutschen Bundestags, insbesondere seiner Suchfunktion) einheitlich, das heißt auch für ältere Drucksachen, die mit dem Beginn der siebten Wahlperiode eingeführte Nummerierung verwandt.

[2] Der hinsichtlich der BT-Drs. verwendeten Nummerierung folgend (oben in Fn. 1) wird auch hier die Wahlperiode einheitlich mit arabischen Zahlen angegeben.

[3] Diese Zeitschrift war von 1933–1945 das „[a]mtliche Blatt der deutschen Rechtspflege".

DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ (A)	Deutsche Steuer-Zeitung (Ausgabe A) (Zeitschrift)
e. A.	eine Ansicht
Ed.	Edition
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EL	Ergänzungslieferung
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ESt	Einkommensteuer
EStB	Ertrag-Steuerberater (Zeitschrift)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
etc.	*et cetera* (und so weiter)
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
e. V.	eingetragener Verein
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
f., ff.	folgend
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FDP	Freie Demokratische Partei
FG	Finanzgericht(e)
FGO	Finanzgerichtsordnung
FGS	Flick Gocke Schaumburg, Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater Partnerschaft
FinA	Finanzausschuss
Fn.	Fußnote(n)
fortgef.	fortgeführt
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
FRV	Verfassung des Deutschen Reiches vom 28. März 1849 („Frankfurter Reichsverfassung"/„Paulskirchenverfassung")
FS	Festschrift
gem.	gemäß
GewSt	Gewerbesteuer
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
ggf.	gegebenenfalls
GGO	Gemeinsame Geschäftsordnung der Bundesministerien
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung

GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GmbH-StB	GmbH-Steuerberater (Zeitschrift)
GO I	Gemeinsame Geschäftsordnung der Bundesministerien Allgemeiner Teil (GO I), beschlossen von der Bundesregierung in der Kabinettsitzung am 8.1.1958, herausgegeben vom Bundesministerium des Innern, 1958, Neudruck nach dem Stand vom 1.10.1969
GO-VermA	Gemeinsame Geschäftsordnung des Bundestages und des Bundesrates für den Ausschuss nach Artikel 77 des Grundgesetzes (Vermittlungsausschuss)
GoB	Grundsatz/Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GOBT	Geschäftsordnung des Deutschen Bundestages
GrünhutsZ	Zeitschrift für das Privat- und öffentliche Recht der Gegenwart
GS	Gedächtnisschrift
GStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
HA Krupp	Historisches Archiv Krupp der Alfried Krupp von Bohlen und Hahlenbach-Stiftung
Habil.	Habilitationsschrift
Harzburger Protokoll	Harzburger Protokoll: Fachtagung Bad Harzburg vom … des Verbands der Steuerberatenden Berufe in Niedersachsen e. V.
Hdb	Handbuch
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung. Sammlung amtlich nicht veröffentlicher Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
HGB	Handelsgesetzbuch
h. M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
hrsg.	herausgegeben
HRV	Verordnung über die Einrichtung und Führung des Handelsregisters (Handelsregisterverordnung – HRV)
Hs.	Halbsatz/Halbsätze
HStR	Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.): Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland. 13. Bände. 3. Aufl., Heidelberg 2003–2015
i. Br.	im Breisgau
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. E.	im Ergebnis

i. e. S.	im enge(re)n Sinne
ifst-Schrift	Schriftenreihe des Instituts Finanzen und Steuern e. V.
i. H.	in Höhe
i. S.	im Sinne
i. V. m.	in Verbindung mit
i. w. S.	im weite(re)n Sinne
JA	Juristische Arbeitsblätter (Zeitschrift)
JbFSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JöR n. F.	Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart. Neue Folge
jr.	junior
JURA	Juristische Ausbildung (Zeitschrift)
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
JW	Juristische Wochenzeitschrift
JZ	JuristenZeitung (Zeitschrift)
Kap.	Kapitel
KG	Kommanditgesellschaft
KritV	Kritische Vierteljahresschrift für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft (Zeitschrift)
KSp 10	Carlé, Thomas/Demuth, Ralf/Fuhrmann, Claas/Strahl, Martin (Hrsg): Der neue Umwandlungssteuererlass in der Gestaltungspraxis. KÖSDI-Spezialseminar 10. Köln 2010
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
lat.	lateinisch
LdR	Steinhauff, Dieter (Hrsg.): Ergänzbares Lexikon des Rechts. Gruppe 6b: Steuer- Finanzrecht. Loseblatt. München
Lfg.	Lieferung
m. a. W.	mit anderen Worten
MdB	Mitglied des Bundestags
m. E.	meines Erachtens
MgFSG	Gesetz über die Mitbestimmung der Arbeitnehmer bei grenzüberschreitendem Formwechsel und grenzüberschreitender Spaltung
MgVG	Gesetz über die Mitbestimmung der Arbeitnehmer bei einer grenzüberschreitenden Verschmelzung
Mio.	Million(en)

MMR	Zeitschrift für IT-Recht und Recht der Digitalisierung
MoPeG	Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG)
Mrd.	Milliarde(n)
m. w. N.	mit weiterem/n Nachweis(en)
MüKoBGB	Säcker, Franz Jürgen/Rixecker, Roland/Oetker, Hartmut/Limperg, Bettina (Hrsg.): Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch. 13. Bände. 9. Aufl., München 2019–2024
n. F.	neue Fassung
NJOZ	Neue Juristische Online-Zeitschrift
NJW	Neue Juristische Wochenzeitschrift
No.	*Number* (Nummer[n])
Nr.	Nummer(n)
NS	Nationalsozialismus
nv	nicht veröffentlicht
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NVwZ-RR	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht Rechtsprechungs-Report
NWB	NWB – Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
o. A.	ohne Angabe
öBGBl.	Bundesgesetzblatt der Republik Österreich
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OVG	Oberverwaltungsgericht
PA-DBT	Parlamentsarchiv des Deutschen Bundestags
PersGes	Personengesellschaft
Prot.	Protokoll
ProtErklUmsG	Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften
PwC	PricewaterhouseCoopers AG
RabelsZ	Rabels Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht
RAO	Reichsabgabenordnung
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RGBl.	Reichsgesetzblatt

RM	Reichsmark
RMBl.	Reichministerblatt
Rn.	Randnummer(n)[4]
Rs.	Rechtssache
RW	Rechtswissenschaft (Zeitschrift)
S.	Seite(n)
sc.	*scilicet* (nämlich)
SE	*Societas Europaea* (Europäische Gesellschaft)
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
sog.	sogenannte/s/r
SPD	Sozialdemokratische Partei Deutschlands
SpruchG	Gesetz über das gesellschaftsrechtliche Spruchverfahren
sr.	senior
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
SteuK	Steuerrecht kurzgefaßt (Zeitschrift)
StGB	Strafgesetzbuch
St(b)KongrR	Steuer-Kongreß-Report (Zeitschrift) *(bis 1976)*/Steuerberaterkongreß-Report (Zeitschrift) *(ab 1977)*
StRO	Steuerrechtsordnung
StuB	Unternehmenssteuer und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW/StW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)[5]
StÄndG	Steueränderungsgesetz
u. a.	unter anderem
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwR	Umwandlungsrecht
UmwSt	Umwandlungssteuer
UmwStE	Umwandlungssteuererlass
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz(e)
UmwStR	Umwandlungssteuerrecht

[4] Auch wenn es in Quellen etwa „Anm." (Anmerkung) oder „Tz." (Textzahl) heißt, wird der Einheitlichkeit wegen nur diese Abkürzung verwendet.

[5] In der Vergangenheit auch regelmäßig mit „StW" abgekürzt. Wenn dies hier erfolgt, ist die Steuer und Wirtschaft gemeint und nicht die ebenso mit StW abgekürzte Steuer-Warte (Zeitschrift).

USA	*United States of America* (Vereinigte Staaten von Amerika)
usf.	und so fort
UStG	Umsatzsteuergesetz
v.	von/vom
v. a.	vor allem
VermA	Vermittlungsausschuss
VersStG	Versicherungsteuergesetz
vgl.	vergleiche
v. H.	von Hundert
WiGBl.	Gesetzblatt der Verwaltung des Vereinigten Wirtschaftsgebietes
WRV	Die Verfassung des Deutschen Reiches vom 11. August 1919 („Weimarer Reichsverfassung“)
ZaöRV	Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht
z. B.	zum Beispiel
ZfhF (n. F.)/ZfbF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung (Neue Folge)/Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung[6]
ZfPW	Zeitschrift für die gesamte Privatrechtswissenschaft
ZgS	Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht
Ziff.	Ziffer
ZIS	Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatik
ZJS	Zeitschrift für das Juristische Studium
ZKAnpG	Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften
ZPO	Zivilprozessordnung
zwischenzeitl.	zwischenzeitlich
ZöR	Zeitschrift für öffentliches Recht

[6] 1906–1944: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung; 1945–1946: nicht erschienen; 1947–1948: Betriebswirtschaftliche Beiträge; 1949–1963: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung. Neue Folge; 1963–2020: Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung; mit Ende des Jahres 2020: Veröffentlichung eingestellt.

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1: Regelungsbereiche im Zusammenhang mit Umwandlungen 12
Abb. 2: Darstellung der Einbringung eines „Betriebs“ in eine Kapitalgesellschaft 13
Abb. 3: Darstellung des Anteilstauschs 14
Abb. 4: Darstellung der echten Fusion 15
Abb. 5: Darstellung der unechten Fusion 15
Abb. 6: Zeitstrahl des geschichtlichen Überblicks umwandlungssteuerrechtlicher Regelungen/Regelungswerke 64
Abb. 7: BFH, I 167/59 U – Ursprüngliche Gesellschaftsstruktur 69
Abb. 8: BFH, I 167/59 U – Bilanz X-KG vor der Einbringung 69
Abb. 9: BFH, I 167/59 U – Gesellschaftsstruktur nach der Umwandlung . 70
Abb. 10: BFH, I 167/59 U – Bilanz GmbH nach der Einbringung 70
Abb. 11: BFH, I 167/59 U – Gesellschaftsstruktur nach Kapitalerhöhung . . 71
Abb. 12: BFH, I 167/59 U – Endgültige Gesellschaftsstruktur 72
Abb. 13: BFH, IV 158/54 U – Bilanz M und T vor der Einbringung 79
Abb. 14: BFH, IV 158/54 U – Bilanz GmbH nach der Einbringung 80
Abb. 15: Zeitstrahl des das UmwStG 1969 betreffenden Gesetzgebungsverfahrens im weiteren, politologischen Sinne 126
Abb. 16: Beispiel 1 – Bilanz A vor der Einbringung 136
Abb. 17: Beispiel 1 – Eröffnungsbilanz nach der Einbringung 136
Abb. 18: Beispiel 1 – (Positive) Ergänzungsbilanz B 136
Abb. 19: Beispiel 1 – (Negative) Ergänzungsbilanz A 137
Abb. 20: Beispiel 2 – Bilanz A vor der Einbringung 141
Abb. 21: Beispiel 2 – Bilanz A nach Veräußerung 141
Abb. 22: Beispiel 2 – Bilanz A nach Entnahme 141
Abb. 23: Beispiel 2 – Eröffnungsbilanz nach der Einbringung 141
Abb. 24: Beispiel 2 – (Positive) Ergänzungsbilanz B 142
Abb. 25: Beispiel 2 – (Negative) Ergänzungsbilanz A 142
Abb. 26: Zeitstrahl des Gesetzgebungsverfahrens im engeren, verfassungsrechtsdogmatischen Sinne des UmwStG 1995 155
Abb. 27: Zeitstrahl des Gesetzgebungsverfahrens im weiteren, politologischen Sinne des SEStEG 170
Abb. 28: Zeitstrahl neuerer Änderung(sbemühung)en der Einbringungsvorschriften im UmwStG 2006 184
Abb. 29: Durchschlagen des „historisch ersten“ Rechtsinhalts 203
Abb. 30: Kausaler Zusammenhang des Erhalts der sonstigen Gegenleistung mit der Einbringung 253

Erster Teil:

Grundlagen

§ 1 Grundzüge der Besteuerung von Einbringungen und Anteilstausch

I. Die (Nicht-)Besteuerung von Umwandlungen

1. Allgemeines

Die (durch einen auf Grundlage von Steuergesetzen ergehenden Steuerbescheid) erhobene Steuer stellt einen sog. klassischen Eingriff (jedenfalls) in die allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) unter dem Gesichtspunkt der *Belastungs*wirkung dar.[7] Aufgrund des Vorbehalts des Gesetzes[8] bedarf ein derartiger Eingriff einer Rechtsnorm, genauer: einer Erlaubnisnorm.[9] Nur wenn (besondere) Steuertatbestände gelten und deren Voraussetzungen im Einzelfall verwirklicht sind, ist eine Besteuerung rechtmäßig.[10] Dieser herkömmlich so bezeichnete Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung[11] kommt einfachgesetzlich in § 3 Abs. 1 Hs. 1, § 38 AO zum Ausdruck. Welche Lebenssachverhalte einer Besteuerung unterworfen werden, m. a. W. also die Steuerbelastungsentscheidung, hängt weitgehend vom Willen des Gesetzgebers[12] zu Belastungsgegenstand und Tarif

---

[7] *S. Kempny*, DStJG 44 (2022), 39 (69) m. w. N.; *S. Kempny*, StuW 2014, 185 (187, 193); siehe etwa auch *K.-D. Drüen*, Methodik, 2019, S. 95 (102).

[8] Der Vorbehalt des Gesetzes gilt als Teilgehalt des gemeinhin Art. 20 Abs. 3, Art. 28 Abs. 1 Satz 1 GG entnommenen Rechtsstaatsgrundsatzes (*S. Kempny/H. S. Krüger*, JA 2022, 10 [12] m. w. N.; zur historischen Entwicklung und der heutigen [steuerrechtlichen] Verortung des Vorbehalts des Gesetzes *Ch. Waldhoff*, Steuerrechtfertigung, 2019, S. 63 [74 f.]).

[9] Etwa *D. Birk/M. Desens/H. Tappe*, Steuerrecht[27], 2024, Rn. 157; *J. Hey*, in: Tipke/Lang[25], 2024, Rn. 3.233; *K. Tipke*, StRO[2], Band I, 2000, S. 120, 127; ebenso *S. Heinrichs*, Steuerwirkungen, 2020, S. 294; allgemein (insbesondere zur Erlaubnis[norm]) auch *E. M. N. Reifegerste*, in: Kempny/Reifegerste, Verwaltungsrecht, 2022, 1. Teil Rn. 8 ff., 33 ff. Zum Begriff „Rechtsnorm" unten § 3 I 1.

[10] *K.-D. Drüen*, Methodik, 2019, S. 95 (110 f.); *S. Heinrichs*, Steuerwirkungen, 2020, S. 294; *K. Tipke*, StRO[2], Band I, 2000, S. 120.

[11] *H. Jochum*, Grundfragen, 2012, S. 5; zum sog. Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung etwa *D. Birk/M. Desens/H. Tappe*, Steuerrecht[27], 2024, Rn. 157 ff.; *S. Heinrichs*, Steuerwirkungen, 2020, S. 34 ff., 290 f.; *J. Hey*, in: Tipke/Lang[25], 2024, Rn. 3.230, 3.233; *S. Kempny*, in: LdR, Eintrag „Rechtsstaatlichkeit und Besteuerung" (Nr. 6/1100, 148. EL, Juli 2013), S. 2 ff.; so bereits auch *O. Bühler/G. Strickrodt*, Steuerrecht, Band I, 2. Halbband[3], 1960, S. 658.

[12] Unter einem „Gesetz" versteht man eine abstrakt-generelle Regelung; sie ist eine Rechtsnorm (daneben fallen unter dem hier zugrunde gelegten Rechtsnormbegriff auch Individualregelungen wie Verwaltungs- und Gerichtsakte). Der „Gesetzgeber" ist das nach dem positiven Recht ermäch-

ab.[13] „Das Steuerrecht wird von der Idee der ‚primären Entscheidung des Gesetzgebers über die Steuerwürdigkeit bestimmter generell bezeichneter Sachverhalte' getragen",[14] „es lebt aus dem Diktum des Gesetzgebers und kann dieses auch nur aus dem Wortlaut positiver Gesetze entnehmen".[15] Denn die Lebenssachverhalte selbst geben kaum zu erkennen, ob sie zu besteuern sind oder welche Steuerlast der „Natur der Sache" nach angemessen wäre.[16]

Eine solche gesetzgeberische Steuerbelastungsentscheidung stellt (u. a.) die Besteuerung des Einkommens der natürlichen Person (ESt) und der juristischen Person (KSt) dar.[17] Zur Ermittlung dieses Einkommens ist für gewerbliche (Einzel-)Unternehmen[18] der Gewinn (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG, § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG) die entscheidende Größe.[19] Für viele Unternehmen ist hierfür der sog. Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG [i. V. m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG]) maßgeblich.[20] Dafür erstellen Buchführungspflichtige oder diejenigen, die freiwillig Bücher führen, (Steuer-)Bilanzen.[21] In diesen sind positive (aktive) und negative (passive) Wirtschaftsgüter aufzunehmen.[22] Zieht man von den „Aktiva" die Schul-

---

tigte Organ, Rechtsnormen mit der Rechtssatzform „Gesetz" zu erzeugen. In dieser Arbeit wird, um alle Rechtssatzformen zu erfassen, vom „Normsetzer" gesprochen. Zum Ganzen unten § 3 I 1.

[13] Etwa BVerfG, Urteil vom 5.11.2014, 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350 (364); aus der neueren Literatur etwa *F. Kirchhof*, Akteure, 2019, S. 161 (166).

[14] So bereits BVerfG, Urteil vom 24.1.1962, 1 BvR 232/60, BVerfGE 13, 318 (328) m. w. N.

[15] *O. Bühler/G. Strickrodt*, Steuerrecht, Band I, 2. Halbband[3], 1960, S. 658 (hieran lehnt sich BVerfG, Urteil vom 24.1.1962, 1 BvR 232/60, BVerfGE 13, 318 [328], an, lässt aber diesen entscheidenden Halbsatz weg); *B. Knobbe-Keuk*, Unerwünschte Rechtsquelle, 1986, S. 18.

[16] *Ch. Seiler*, Vorfragen, 2019, S. 19 (21); ebenso *B. Knobbe-Keuk*, in: FS 75 Jahre RFH/BFH, 1993, S. 303 (305); *B. Knobbe-Keuk*, Unerwünschte Rechtsquelle, 1986, S. 17 f.; ähnlich *H. Jochum*, FS P. Kirchhof, Band II, 2013, § 149 Rn. 2. Zum (unbestimmten) Begriff der „Natur der Sache" etwa (kritisch) *B. Rüthers/Ch. Fischer/A. Birk*, Rechtstheorie[12], 2021, Rn. 919 ff.

[17] Die Steuer auf das Einkommen der juristischen Person ist die KSt (*D. Birk/M. Desens/H. Tappe*, Steuerrecht[27], 2024, Rn. 591). Rechtshistorisch lässt sich dies auch anhand der vor dem Jahre 1920 in den Bundesstaaten des Deutschen (Kaiser-)Reichs (1871–1918) geltenden EStG aufzeigen: Dort wurde die persönliche Steuerpflicht der ESt auf juristische Personen ausgeweitet (*Ch. A. L. Rasenack*, Körperschaftsteuer, 1974, S. 32 ff.: „Einkommen-Körperschaftsteuer"; dazu auch *W. Reiß*, in: 50 Jahre Steuerreformen in Deutschland, 2003, S. 66 [75]; zum Steuerrecht in den Bundesstaaten des Deutschen [Kaiser-]Reichs [1871–1918] in Grundzügen etwa bei *A. Kennerknecht*, KStG 1925, 1926, Einleitung A I; Gesetzesnachweise unten Fn. 313).

[18] Zum Begriff unten § 1 II 1.

[19] *B. Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht[9], 1993, S. 11; ebenso *G. Luckey*, Gewinnrealisierung, 1977, S. 32, 43 f.; *G. Luckey*, StuW 1979, 129 (131, 132); ähnlich *H. Beisse*, DStJG 4 (1981), 13 (14).

[20] Statt vieler *H. Beisse*, DStJG 4 (1981), 13 (14); *B. Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht[9], 1993, S. 11 f.; *J. Hennrichs*, in: Tipke/Lang[25], 2024, Rn. 9.1; *D. Schanz/S. Schanz*, StuW 2009, 311 (315).

[21] *J. Hennrichs*, in: Tipke/Lang[25], 2024, Rn. 9.7 f., 9.16 f. Die Buchführungspflicht ergibt sich aus §§ 140 f. AO; siehe auch § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG.

[22] *R. Halaczinsky*, in: Rössler/Troll, § 2 BewG Rn. 3 (35. EL, September 2022).

den ab, so erhält man die für den Betriebsvermögensvergleich maßgebliche Größe, das „Betriebsvermögen" (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG), auch Betriebsreinvermögen oder Eigenkapital genannt.[23] Das Betriebsvermögen i. w. S.[24] wiederum ist steuerverhaftet und unterliegt irgendwann[25] der Besteuerung (sog. Totalitätsprinzip).[26]

Scheidet etwa ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen i. w. S. aus, kann sich dies auf das Betriebsvermögen i. S. von § 4 Abs. 1 EStG auswirken. Gleiches gilt für Einbringungen.[27] Bei dieser wird nach § 20 Abs. 1, § 24 Abs. 1 UmwStG ein (Teil-)Betrieb oder Mitunternehmeranteil in eine Personen- bzw. Kapitalgesellschaft (oder Genossenschaft) bzw. werden gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG Anteile an einer Kapitalgesellschaft (oder Genossenschaft) in eine (andere) Kapitalgesellschaft (oder Genossenschaft) eingebracht.[28] Mithin werden Wirtschaftsgüter – bzw. im Falle des Mitunternehmeranteils die dinglichen Berechtigungen an den im Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft belegenden Wirtschaftsgütern sowie den Wirtschaftsgütern im Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers bei der Mitunternehmerschaft[29] – von einem (Einzel-)Unternehmen auf ein anderes Unternehmen übertragen. Im Gegenzug erhält der Einbringende Gesellschaftsrechte an dem übernehmenden Rechtsträger (§ 20 Abs. 1, § 21 Abs. 1 Satz 1, § 24 Abs. 1 UmwStG). Die Zusammensetzung des Betriebsvermögens ändert sich, und zwar regelmäßig sowohl beim übertragenden als auch beim übernehmenden Rechtsträger.[30]

Nach überwiegender Ansicht[31] liegt in dieser gegen Gesellschaftsrechte erfolgenden Hingabe des Betriebsvermögens eine Veräußerung. Folglich steht bei der Umwandlung (i. w. S.) die (erfolgswirksame) Aufdeckung und damit die Besteuerung der sog. stillen – m. a. W.: der nicht in der Bilanz ausgewiesenen[32] – Reserven

---

[23] Zum Ganzen statt vieler *D. Birk/M. Desens/H. Tappe*, Steuerrecht[27], 2024, Rn. 863; *H. Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht[21], 2024, Rn. 32.

[24] In Abgrenzung zum Betriebsvermögen i. S. von § 4 Abs. 1 EStG bezeichnet Betriebsvermögen i. w. S. die betriebliche Sphäre und dient zur Unterscheidung zum Privatvermögen (*D. Birk/M. Desens/H. Tappe*, Steuerrecht[27], 2024, Rn. 863).

[25] Zur Frage, wann dieser Zeitpunkt eintritt, unten § 3 II 3.

[26] Statt vieler *K.-D. Drüen*, DStJG 43 (2020), 1 (8); *K.-D. Drüen*, Totalgewinn, 1999, S. 57 ff.; siehe auch *S. Baldauf*, Gewinnrealisierung, 2009, S. 6 f.; *J. Lang*, DStJG 4 (1981), 45 (52), die betonen, dass dieses Prinzip die Reinvermögenszugangstheorie (dazu unten § 3 II 2) verwirkliche.

[27] Ähnlich *K. Troost*, Buchwertfortführung, 1995, S. 248 f. Zum Begriff unten § 1 II 3.

[28] Der Fall der Einbringung in eine Genossenschaft bzw. des Anteilstauschs unter Beteiligung einer Genossenschaft wird nachfolgend nicht zusätzlich erwähnt, er ist stets mitzudenken.

[29] Zum Begriff „Mitunternehmeranteil" unten § 1 II 1.

[30] Zum Ganzen *G. Luckey*, StuW 1979, 129 (135); *F. Wassermeyer*, DStJG 7 (1984), 169 (182).

[31] Dazu unten bei und in Fn. 292.

[32] *H. Meyer*, Übertragung, 2005, S. 4; ähnlich *H. Balser/G. Bokelmann/K. F. Piorreck/D. K. Dostmann/W. Kauffmann*, Umwandlung, 1990, Rn. S 3, S 8 ff.

im Mittelpunkt (§ 16 EStG).[33] Um betriebswirtschaftlich erwünschte[34] und zivilrechtlich mögliche Umstrukturierungsmöglichkeiten nicht zu erschweren[35], sehen u. a. die Rechtsnormen des UmwStG[36] vor, dass Umwandlungsvorgänge mittels der sog. Buchwertfortführung/-verknüpfung (zunächst) steuerneutral, d. h. ohne Aufdeckung der stillen Reserven erfolgen, wenn die jeweiligen Voraussetzungen erfüllt sind.[37] Das UmwStG enthält also spezielle Regelungen zu denen der im EStG, KStG und GewStG geregelten Ertragsteuern.[38] Es stellt folglich keine eigene Steuerart dar.[39]

2. *Einbringung und Anteilstausch auch gegen Erhalt von sonstigen Gegenleistungen*

Im Falle einer Einbringung in eine Kapitalgesellschaft gemäß § 20 Abs. 2 UmwStG – auch in Gestalt des Anteilstauschs (§ 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG) – oder in eine Per-

---

[33] Etwa *D. Grashoff/H. Mach*, Grundzüge des Steuerrechts[16], 2023, Rn. 370 ff.; so bereits auch *R. Curtius-Hartung*, BB 1968, 964 (964). *F. Kitzig*, Ergänzungsbilanz, 2023, S. 202 f., meint, die Umstrukturierung falle nicht unter § 16 Abs. 1 EStG, da es sich dabei nicht um einen tauschähnlichen Vorgang handele, es kämen nur Ersatzrealisationstatbestände (etwa § 16 Abs. 3 EStG) in Betracht.

[34] Zu den (betriebswirtschaftlichen) Motiven einer Umwandlung etwa *G. Förster*, Umstrukturierung, 1991, S. 19 ff.; *S. Stammert*, Umwandlung, 2009, S. 25 ff.

[35] So etwa BT-Drs. 12/6885, S. 14; BT-Drs. 16/2710, S. 25; *G. Crezelius*, FR 2011, 401 (406) m. w. N.; aus der Rechtsprechung etwa BFH, Urteil vom 29.11.2017, I R 7/16, BStBl. II 2019, 738 (739); BFH, Beschluss vom 19.12.2007, I R 111/05, BStBl. II 2008, 536 (538); dazu auch *L. Kloster*, Unternehmenszusammenschlüsse, 2004, S. 228 ff. *N. Herzig*, Umstrukturierungsmöglichkeiten, 1997, S. 1 (4) ist der Ansicht, die Gefahr der Sofortbesteuerung von stillen Reserven wirke prohibitiv (ebenso *N. Herzig*, in: FS S. Widmann, 2000, S. 393 [403]; ähnlich *G. Förster*, Umstrukturierung, 1991, S. 2); *G. Luckey*, StuW 1979, 129 (137), weist indes zutreffend darauf hin, dass dies kein recht(swissenschaft)liches Argument, sondern nur ein Appell an den Normsetzer ist.

[36] Dazu unten § 1 II 2.

[37] Statt vieler *R. Hörtnagl*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, Einführung UmwStG Rn. 24; *T. Werner*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Einführung UmwStG Rn. 81 (116. EL, Dezember 2024); ebenso *A. Kredig*, Unternehmensumstrukturierungen, 2013, S. 60 ff. Zu dem Begriff sowie der Technik und Wirkweise der Buchwertfortführung unten § 1 II 7.

[38] *G. Crezelius*, in: FS S. Widmann, 2000, S. 241 (249 f.); *M. Desens*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht[2], 2022, Einführung § 1 UmwStG Rn. 1; *F. Haase*, in: Haase/Hofacker[3], 2021, Einleitung UmwStG Rn. 41; *H. Langheim*, Einbringung, 2008, S. 13; *T. Werner*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Einführung UmwStG Rn. 151 (116. EL, Dezember 2024); *L. Kloster*, Unternehmenszusammenschlüsse, 2004, S. 182; *Th. Rödder*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, Einführung UmwStG Rn. 6; *D. Wernicke*, in: Lademann[3], 2022, § 1 UmwStG Rn. 46.

[39] *M. Desens*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht[2], 2022, Einführung UmwStG Rn. 1; *R. Hörtnagl*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, Einführung UmwStG Rn. 23; *H. Langheim*, Einbringung, 2008, S. 13; *Ch. Lüninghöner*, Teilbetrieb, 2019, S. 40 f.; *G. Ochs*, Verschmelzung, 2015, S. 47; *Th. Rödder*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, Einführung UmwStG Rn. 6; *S. Widmann*, in: Widmann/Mayer, Einführung UmwStG Rn. 1 (93. Lfg., Februar 2007).

sonengesellschaft (§ 24 Abs. 2 UmwStG) darf (auf Antrag[40]) der Buchwert fortgeführt werden. Bis zur vor dem StÄndG 2015[41] bestehenden Rechtslage war eine steuerneutrale Einbringung (stets) zulässig, wenn der Einbringende neben Gesellschaftsrechten auch „andere Wirtschaftsgüter" erhielt, solange letztere nicht den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens bzw. der eingebrachten Anteile überstiegen[42] (§ 20 Abs. 2 Satz 4, § 21 Abs. 1 Satz 4 UmwStG i. d. F. vor dem StÄndG 2015 und seit der Fassung des UmwStG 1969).

Durch Art. 6 Nr. 1, 2 und 4 StÄndG 2015 haben sich die Voraussetzungen der zu Buchwerten möglichen Einbringungen verändert. Dem § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG wurde eine Nummer 4 hinzu- und dem § 21 Abs. 1 Satz 2 und dem § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG erstmals eine Nummerierung und hier insbesondere (neu) die Nummer 2[43] eingefügt. Diese Änderungen sehen vor, dass im Falle einer Einbringung zum Buchwert der Einbringende nicht nur Anteile bzw. Gesellschaftsrechte zu erhalten hat, sondern auch *sonstige Gegenleistungen* steuerunschädlich erhalten darf, soweit entweder der absolute Grenzwert von 500.000 €, höchstens jedoch der Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens, oder der relative Grenzwert i. H. von 25 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens nicht überschritten wird. Ebenso wurden § 20 Abs. 2 Satz 4, § 21 Abs. 1 Satz 4 UmwStG geändert und ein entsprechender Satz 4 in § 24 Abs. 2 UmwStG eingefügt.

---

[40] Siehe jeweils § 20 Abs. 2 Sätze 2 und 3, § 21 Abs. 1 Satz 2, § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG: „Antrag" (ausreichend ist etwa die [formlose] Einreichung der „steuerlichen Schlussbilanz" i. S. von § 20 Abs. 2 Satz 3 [i. V. m. § 21 Abs. 1 Satz 3, § 24 Abs. 2 Satz 3] UmwStG, mit der spätestens das Wahlrecht ausgeübt werden muss [BFH, Urteil vom 15.6.2016, I R 69/15, BStBl. II 2017, 75 ⟨77 f.⟩; *N. Schneider*, StbJb 2019/2020 ⟨2020⟩, 253 ⟨260 f.⟩; gleichsinnig *M. Hoheisel*, StuB 2018, 733 ⟨733, 735 f.⟩, der allerdings aus Nachweisgründen eine schriftliche Antragstellung empfiehlt; nach FG Köln, Urteil vom 13.6.2023, 15 K 1817/21, DStR 2024, 357 ⟨362⟩, muss der Antrag gemäß § 21 *Abs. 2 Satz 4* UmwStG „hinreichend deutlich und zweifelsfrei erkennbar[. . .]" sein]). Anders bei § 6 Abs. 3 Satz 1, § 6 Abs. 5 Sätze 1–3 EStG („sind"/„ist"), die eine zwingende Überführung/Übertragung zum Buchwert vorsehen (dazu nur *M. Wendt*, DStJG 43 [2020], 199 [205, 208, 212, 215, 219]).

[41] Steueränderungsgesetz 2015 vom 2.11.2015 (BGBl. I 2015 S. 1834).

[42] *G. Brähler/A. Krenzin*, Umwandlungssteuerrecht[11], 2020, S. 456 ff.; *G. Harle/A. Geiger*, BB 2016, 2283 (2284); *W. Haarmann*, DStZ 2015, 438 (439); *N. Schneider*, StbJb 2014/2015 (2015), 135 (137); *M. Weiss*, SteuerStud 2015, 26 (28 f.); a. A. wohl *J. Felchner/J. Wendland*, SteuerStud 2007, 164 (170); für § 24 UmwStG, der in der vor dem StÄndG 2015 geltenden Fassung keinen dem heutigen Satz 4 entsprechenden Satz in § 24 Absatz 2 UmwStG enthielt, unten bei und in Fn. 973; *U. Bär/F. Merkle*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 24 UmwStG Rn. 102b. Zur Rechtsgeschichte unten *Zweiter Teil*.

[43] Die in der heutigen Fassung geregelte Nummer 1 der beiden letztgenannten Paragrafen entspricht wortgleich dem Konditionalsatz in § 21 Abs. 1 Satz 2 Hs. 1 bzw. dem Restriktivsatz in § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 (BGBl. I 2006 S. 2782).

Die hier betrachtungsgegenständlichen Normtexte lauten:[44]

§ 20 – Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft

[…]

(2) [1]Die übernehmende Gesellschaft hat das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert anzusetzen; […]. [2]Abweichend von Satz 1 kann das übernommene Betriebsvermögen auf Antrag einheitlich mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem Wert im Sinne des Satzes 1, angesetzt werden, soweit

[…]

4. der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen, die neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährt werden, nicht mehr beträgt als

a) 25 Prozent des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder

b) 500 000 Euro, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens.

[…] [4]Erhält der Einbringende neben den neuen Gesellschaftsanteilen auch sonstige Gegenleistungen, ist das eingebrachte Betriebsvermögen abweichend von Satz 2 mindestens mit dem gemeinen Wert der sonstigen Gegenleistungen anzusetzen, wenn dieser den sich nach Satz 2 ergebenden Wert übersteigt. [5]Das eingebrachte Betriebsvermögen im Sinne von Satz 2 Nummer 2 und 4 sowie Satz 4 ermittelt sich unter Berücksichtigung der Entnahmen und Einlagen im Sinne des Absatzes 5 Satz 2.

(3) […] [3]Soweit neben den Gesellschaftsanteilen auch andere Wirtschaftsgüter gewährt werden, ist deren gemeiner Wert bei der Bemessung der Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile von dem sich nach den Sätzen 1 und 2 ergebenden Wert abzuziehen. […]

[…]

---

[44] Art. 6 SEStEG (BGBl. I 2006 S. 2782 [2791]) i. d. F. des Art. 6 Nr. 1, 2 und 4 StÄndG 2015 (BGBl. I 2015 S. 1834 [1839 f.]), zuletzt geändert durch Art. 12 Nr. 6 Jahressteuergesetz 2024 von 5.12.2024 (BGBl. I 2024 Nr. 387) (eigene Hervorhebungen; hochgestellte [Satz-]Zahlen hinzugefügt). Die neuerliche Änderung durch Art. 12 Nr. 6 JStG 2024 ließ § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, Abs. 2 Satz 4, § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2, Abs. 1 Satz 4 und § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2, Abs. 2 Satz 4 UmwStG unberührt. Die mit Art. 12 Nr. 6 JStG 2024 einhergehende Ergänzung des Abs. 2 des § 20 UmwStG um einen Satz 5 ist für die nachfolgende Untersuchung nicht von Relevanz, da der Normsetzer mit dieser Einfügung auf BFH, Urteil vom 7.3.2018, I R 12/16, BStBl. II 2024, 613, reagierte, da der BFH entschied, dass in Einbringungsfällen durch Entnahmen im steuerlichen Rückwirkungszeitraum negative Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile entstehen können (dazu *K. Broemel/B. Westermann*, DStR 2024, 1521 [1525]; *M. Jordan*, NWB 2024, 1890 [1898]).

§ 21 – Bewertung der Anteile beim Anteilstausch

(1) [. . .] [2]Abweichend von Satz 1 können die eingebrachten Anteile auf Antrag mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert, angesetzt werden, wenn

[. . .]

2. der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen, die neben den neuen Anteilen gewährt werden, nicht mehr beträgt als

a) 25 Prozent des Buchwerts der eingebrachten Anteile oder

b) 500 000 Euro, höchstens jedoch den Buchwert der eingebrachten Anteile.

[. . .] [4]Erhält der Einbringende neben den neuen Gesellschaftsanteilen auch sonstige Gegenleistungen, sind die eingebrachten Anteile abweichend von Satz 2 mindestens mit dem gemeinen Wert der sonstigen Gegenleistungen anzusetzen, wenn dieser den sich nach Satz 2 ergebenden Wert übersteigt.

(2) [. . .] [6]§ 20 Abs. 3 Satz 3 und 4 gilt entsprechend.

[. . .]

§ 24 – Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft

[. . .]

(2) [1]Die Personengesellschaft hat das eingebrachte Betriebsvermögen in ihrer Bilanz einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter mit dem gemeinen Wert anzusetzen; [. . .]. [2]Abweichend von Satz 1 kann das übernommene Betriebsvermögen auf Antrag mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem Wert im Sinne des Satzes 1, angesetzt werden, soweit

[. . .]

2. der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen, die neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährt werden, nicht mehr beträgt als

a) 25 Prozent des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder

b) 500 000 Euro, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens.

[. . .] [4]Erhält der Einbringende neben den neuen Gesellschaftsanteilen auch sonstige Gegenleistungen, ist das eingebrachte Betriebsvermögen abweichend von Satz 2 mindestens mit dem gemeinen Wert der sonstigen Gegenleistungen anzusetzen, wenn dieser den sich nach Satz 2 ergebenden Wert übersteigt.

[. . .]

Werden nunmehr sonstige Gegenleistungen gewährt, die den absoluten oder relativen Grenzwert überschreiten, werden in Höhe des den jeweils einschlägigen Grenzwert überschreitenden Betrags die stillen Reserven gewinnrealisierend aufgedeckt. Insoweit wird eine Veräußerung angenommen.[45] Ob und inwieweit die absolute und oder relative Wertgrenze i. S. der vorgenannten Vorschriften überschritten wird, hängt davon ab, was unter dem Begriff der sonstigen Gegenleistung zu verstehen ist. *R. Demuth*[46] stellte jüngst noch fest, dass in der Beratungspraxis nach wie vor Unsicherheiten bestünden, was unter dem Begriff der sonstigen Gegenleistung zu verstehen sei. Die Frage der Höhe der „sonstigen Gegenleistung" ist auch gerade bei Folgeeinbringungen von Bedeutung.[47] So wurden die Nr. 2, 4 und 5 des § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG durch Art. 6 Nr. 3 StÄndG 2015 geändert. Die Weitereinbringung sei gemäß § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2/4/5 Hs. 2 UmwStG bereits dann eine „schädliche Veräußerung", wenn die Grenzen der § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UmwStG geringfügig überschritten würden, sodass in einem solchen Falle gegen die Sperrfrist i. S. des § 22 Abs. 1 bzw. 2 UmwStG verstoßen werde.[48] *Th. Stimpel/A. Schumacher* fragen sich daher, ob gewisse „typische" bei Umstrukturierungen vereinbarte Entschädigungsklauseln bereits eine derartige sonstige Gegenleistung darstellen.[49] Die Frage des Begriffsverständnisses möchte die Untersuchung aufgreifen.[50]

II. Begriffsbestimmungen

Wie Titel und Untertitel dieser Untersuchung andeuten, soll der Begriff der sonstigen Gegenleistung näher betrachtet werden und dies insbesondere anhand einer rechtshistorischen Untersuchung. Hierfür ist erforderlich, dass das Verständnis über die (übrigen) zugrunde gelegten Begriffe offen gelegt wird und die betrachtungsgegenständlichen Umwandlungsvorgänge erläutert werden. Wenn nicht anders angegeben, werden die nachstehenden Begriffsbestimmungen der gesamten Arbeit, insbesondere auch dem der Rechtsgeschichte gewidmeten *Zweiten Teil* zugrunde gelegt.

---

[45] Etwa *M. Bünning*, BB 2017, 171 (174); *S. Ch. Gläser/D. Zöller*, BB 2015, 1117 (1119); *G. Harle/A. Geiger*, BB 2016, 2283 (2284); siehe auch *G. Brähler/A. Krenzin*, Umwandlungssteuerrecht[11], 2020, S. 462 ff. Ein Berechnungsbeispiel findet sich in BT-Drs. 18/4902, S. 49 f.

[46] *R. Demuth*, KÖSDI 2024, 23759 (23766).

[47] *Th. Stimpel/A. Schumacher*, StbJb 2022/2023 (2023), 274 (292).

[48] *Th. Stimpel/A. Schumacher*, StbJb 2022/2023 (2023), 274 (293); ebenso etwa *A. Bilitewski*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 22 UmwStG Rn. 164 m. w. N.

[49] *Th. Stimpel/A. Schumacher*, StbJb 2022/2023 (2023), 274 (294). Dazu unten § 14 III.

[50] Unten § 2.

1. Unternehmen, (Mit-)Unternehmer, Mitunternehmerschaft und Mitunternehmeranteil

Unternehmen wird hier i. S. *M. Jachmanns*[51] als wirtschaftliche Funktionseinheit verstanden, mittels deren Gewinneinkünfte erzielt werden; nicht erfasst ist die wirtschaftliche Gesamtheit dessen, was als Unternehmen im Sinne eines Gebildes des Wirtschaftsprozesses bzw. als „sozialer Organismus der betrieblichen Leistungserstellung" bezeichnet wird. Unternehmen ist also die „sachlich-organisatorische Einheit".[52] Davon sind der Unternehmensträger (etwa eine Personen-/Kapitalgesellschaft oder auch der Einzelunternehmer), dem die Gegenstände und Rechtsbeziehungen subjektiv zugeordnet sind,[53] und die (ggf.) dahinter stehenden natürlichen/juristischen Personen ([Mit-]Unternehmer/Anteilseigner) zu scheiden.[54]

Ist der Rechtsträger eines Unternehm*ens* eine einzelne natürliche Person, bezeichnet man diesen als Einzelunternehmer.[55] Schließen sich mehrere natürliche oder juristische Personen zu einer unternehmerisch tätigen Personengesellschaft i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG zusammen, wird dieser Unternehmensträger Mitunternehmerschaft genannt.[56] Mitunternehmer ist der an ebendieser Mitunternehmerschaft Beteiligte, wenn er Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerrisiko trägt.[57] Träger eines gewerblichen Unternehmens kann zudem eine Kapitalgesellschaft sein.[58]

Unter dem Begriff des Mitunternehmeranteils versteht man die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft. Dieser vermittelt die (anteilige) ideelle[59] Beteiligung des Mitunternehmers an den im Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft

---

[51] *M. Jachmann*, DStJG 23 (2000), 9 (16); gleichsinnig *H. F. Hügel*, Verschmelzung und Einbringung, 1993, S. 1; *A. Kredig*, Unternehmensumstrukturierungen, 2013, S. 30; *Th. Rau*, Unternehmenssteuerrecht, 2007, S. 5 ff.; ähnlich *H. v. Wallis*, StuW 1970, 465 (468).

[52] *J. Hennrichs*, DStJG 43 (2020), 145 (150); ähnlich *H. F. Hügel*, Verschmelzung und Einbringung, 1993, S. 1.

[53] *J. Hennrichs*, DStJG 43 (2020), 145 (150 f.); *H. F. Hügel*, Verschmelzung und Einbringung, 1993, S. 1; *Th. Rau*, Unternehmenssteuerrecht, 2007, S. 8 ff.; ähnlich *M. Jachmann*, DStJG 23 (2000), 9 (16 f.).

[54] In diese Richtung *J. Hey*, Individualsteuerprinzip, 2010, S. 1 (13 ff., 20, 25); *B. Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht[9], 1993, S. 389 f.

[55] *Th. Rau*, Unternehmenssteuerrecht, 2007, S. 12.

[56] *A. Blischke*, Mitunternehmerschaft, 2020, S. 13; so auch *Th. Rau*, Unternehmenssteuerrecht, 2007, S. 13 f.; *B. Weitemeyer/T. Maciejewski*, Unternehmensteuerrecht[2], 2024, Rn. 361.

[57] *A. Blischke*, Mitunternehmerschaft, 2020, S. 14; *U. Bär/F. Merkle*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 24 UmwStG Rn. 64 f.; *B. Weitemeyer/T. Maciejewski*, Unternehmensteuerrecht[2], 2024, Rn. 361, 377 f., 381 ff.

[58] *Th. Rau*, Unternehmenssteuerrecht, 2007, S. 19.

[59] BFH, Urteil vom 8.12.1994, IV R 82/92, BStBl. II 1995, 599 (600); *U. Niehus/H. Wilke*, Die Besteuerung der Personengesellschaften[9], 2023, S. 170; *R. Seer*, in: Kirchhof/Seer[23], 2024, § 16 EStG Rn. 118; *G. Stacciolo*, FR 2022, 285 (288); *F. Werthebach*, StuW 2024, 48 (52); kritisch *E.-A. Kilincsoy*, StuW 2021, 29 (30, 41); teils wird auch von „dinglicher Berechtigung" gesprochen (*U. Bär/F. Merkle*,

belegenden Wirtschaftsgütern sowie den Wirtschaftsgütern im Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers bei der Mitunternehmerschaft.[60] Der Mitunternehmeranteil stellt nach h. M.[61] kein Wirtschaftsgut dar.

2. Umwandlung, Umstrukturierung, (materielles) Umwandlungssteuerrecht

Im betrachtungsgegenständlichen Themenbereich der Reorganisation von (Mit-)Unternehmen werden Begriffe wie Umwandlung oder Umstrukturierung verwendet. In dieser Arbeit wird Umwandlung (i. w. S.) als Oberbegriff verstanden, dem die Umwandlung i. e. S. (§§ 3 ff. UmwStG) und die Einbringung (§§ 20 ff. UmwStG) als Unterbegriffe unterfallen.[62] Soweit allerdings nicht ausdrücklich nur von Umwandlung i. e. S. oder Einbringung die Rede ist, ist Umwandlung i. S. des Oberbegriffs zu verstehen. Unter Umwandlung werden alle Veränderungen der rechtlichen Struktur und des Übergangs von Vermögen von einem oder mehreren übertragenden Rechtsträgern auf einen oder mehrere übernehmende Rechtsträger zusammengefasst.[63] In diesem Sinne werden Umwandlung und Umstrukturierung synonym verstanden, soweit dies nicht anders gekennzeichnet ist.

---

in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 24 UmwStG Rn. 32).

[60] BFH, Beschluss vom 25.2.1991, GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 (700); BFH, Urteil vom 26.4.2012, IV R 44/09, BStBl. II 2013, 142 (144); OFD Berlin, Verfügung vom 19.7.2002, St 122 – S 2241 – 2/02, DStR 2002, 1811; *D. Schulze zu Wiesche*, in: FS W. Reiß, 2008, S. 413 (418 f.); *N. Tonner*, FR 2022, 149 (151); ebenso *B. Holzhäuser*, in: Bordewin/Brandt, § 24 UmwStG Rn. 102a (419. Lfg., September 2019); *St. Menner*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 20 UmwStG Rn. 145; *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG Rn. 124 (88. EL, Januar 2017); *G. Stacciolo*, FR 2022, 285 (286); *D. Schulze zu Wiesche*, FR 1996, 341 (341); kritisch *E.-A. Kilincsoy*, StuW 2021, 29 (29 f.); zusammenfassend (und auch zur Gegenauffassung) *S. Baldauf*, Gewinnrealisierung, 2009, S. 73 f.; *H. Buschkühle*, Sonderbetriebsvermögen, 2004, S. 102 ff.

[61] Etwa BFH, Beschluss vom 25.2.1991, GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 (700); BFH, Urteil vom 26.4.2012, IV R 44/09, BStBl. II 2013, 142 (144); so schon früh RFH, Urteil vom 27.10.1943, VI 353/42, RStBl. 1944, 194 (195); ebenso *J. Hennrichs*, in: Tipke/Lang[25], 2024, Rn. 10.181 m. w. N.; *H. Kahle*, FR 2013, 873 (875) m. w. N.; *U. Niehus/H. Wilke*, Die Besteuerung der Personengesellschaften[9], 2023, S. 170; *D. Schulze zu Wiesche*, in: FS W. Reiß, 2008, S. 413 (419); a. A. etwa *M. Groh*, StuW 1995, 383 (385); *E.-A. Kilincsoy*, StuW 2021, 29 (40); *W. Reiß*, StuW 1986, 232 (252 ff.); *F. Werthebach*, StuW 2024, 48 (52); so wohl auch *B. Knobbe-Keuk*, AG 1979, 293 (293, 305); anders auch im Handelsbilanzrecht, wo der Anteil an einer Personengesellschaft als Vermögensgegenstand angesehen wird (dazu und zu den Unterschieden in der Handels- und Steuerbilanz *M. Dietel*, DStR 2002, 2140; *H. Kahle/S. Mock*, DStZ 2022, 232 [insb. 234, 238 ff.]; *R.-C. Zimmermann/K. Dorn/A. Wrede*, NWB 2021, 2817).

[62] Zu dieser Einteilung auch *N. Herzig*, Maßgeblichkeitsgrundsatz, 1996, S. 23 (30); *A. Mutscher/A. Benecke*, Umwandlungen[2], 2017, S. 22 ff.; ähnlich *H. Balser/G. Bokelmann/K. F. Piorreck/D. K. Dostmann/W. Kauffmann*, Umwandlung, 1990, Rn. S 7.

[63] In diese Richtung *G. Förster*, Umstrukturierung, 1991, S. 14 ff.; *N. Herzig*, Umstrukturierungsmöglichkeiten, 1997, S. 1 (3); *S. Zerbe*, Umwandlungen, 2010, S. 30 ff.

Umstrukturierungen können dabei (zivilrechtlich) nach dem UmwG erfolgen, das die Reorganisation eines Unternehmens dadurch erleichtert, dass es eine Gesamtrechtsnachfolge anordnet.[64] An einen Vorgang nach dem UmwG knüpft das UmwStG insbesondere für Umwandlungen i. e. S. an (sog. Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts)[65], es geht aber über die Möglichkeiten nach dem UmwG hinaus, v. a. bei Einbringungen, die auch durch Einzelrechtsnachfolge erfolgen können.[66] Das UmwG sieht allerdings auch Umwandlungen vor, die steuerrechtlich keine entsprechende Regelung erfahren haben, da der Umwandlungsvorgang aus steuerlicher Sicht keine Notwendigkeit der Besteuerung auslöst (z. B. der homogene Formwechsel einer Kapitalkapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft).[67] Darüber hinaus sind Umstrukturierungen möglich, die nicht im UmwG geregelt und deren steuerliche (Nicht-)Erfassung nicht im UmwStG bestimmt sind, sondern die sich nach § 6 Abs. 3, Abs. 5, § 16 Abs. 3 EStG richten.[68] All diese die steuerlichen Folgen von Umwandlungen betreffenden Vorschriften werden als materielles Umwandlungssteuer*recht* beschrieben (Abb. 1).[69]

3. Einbringung

Der Begriff der Einbringung ist anders als in § 12 Abs. 1 (Satz 1) österreichisches Umgründungssteuergesetz[70] im deutschen Recht nicht legaldefiniert. Vielmehr wird dieser Begriff für die Legaldefinition der Sacheinlage i. S. von § 20 Abs. 1 UmwStG verwendet.[71] Mit „Einbringung" sind § 20 und § 24 UmwStG überschrieben, und der Begriff taucht im Übrigen im jeweiligen Absatz 1 der § 20, § 21 und § 24 UmwStG in der Partizip-Perfekt-Form des Verbs „einbringen" auf. Dieser originär steuerrechtliche Begriff der Einbringung erfasst „alle rechtlichen Vorgänge der Eigentumsübertragung, insbesondere die Übertragung des Vollei-

[64] Statt vieler *A. Stengel*, in: Semler/Stengel/Leonard[5], 2021, § 1 UmwG Rn. 1 ff.

[65] *U. Prinz*, DB 2023, 2267 (2267 f.).

[66] *H. Balser/G. Bokelmann/K. F. Piorreck/D. K. Dostmann/W. Kauffmann*, Umwandlung, 1990, Rn. S 2; *G. Crezelius*, in: FS S. Widmann, 2000, S. 241 (243 ff.); *A. Mutscher/A. Benecke*, Umwandlungen[2], 2017, S. 22 ff.; *R. Roos*, Einbringungen, 2000, S. 9; *U. Prinz*, DB 2023, 2267 (2267 f.); *M. Strahl*, in: KSp 10, 2011, S. 126 f.; *B. Westermann/St. Schulz*, JURA 2024, 154 (154, 161 f.).

[67] *R. Roos*, Einbringungen, 2000, S. 9; *B. Westermann/St. Schulz*, JURA 2024, 154 (154, 157).

[68] In diese Richtung *B. Westermann/St. Schulz*, JURA 2024, 154 (166).

[69] Dazu sowie eine überblicksartige Darstellung bei *J. Hennrichs*, DStJG 43 (2020), 145 (152 f.). Nachfolgende Abb. 1 in Anlehnung an *R. Roos*, Einbringungen, 2000, S. 9.

[70] „Eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes liegt vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz (§ 15) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft (Abs. 3) tatsächlich übertragen wird" (öBGBl. Nr. 699/1991, zuletzt geändert durch Art. 3 Abgabenänderungsgesetz 2023 von 21.7.2023 [öBGBl. I Nr. 110/2023]).

[71] Statt vieler *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG Rn. 157 (109. EL, März 2023).

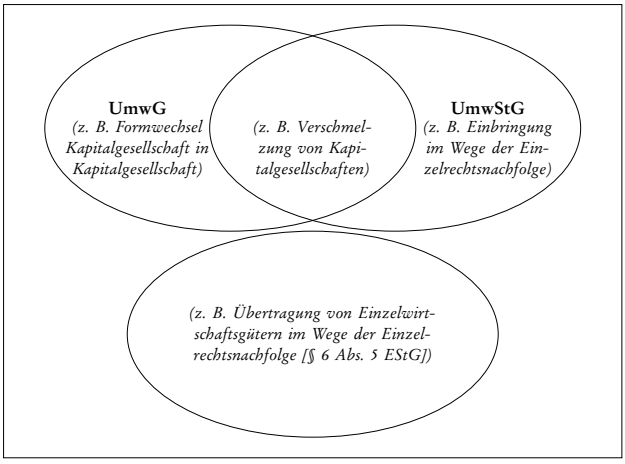

Abb. 1: Regelungsbereiche im Zusammenhang mit Umwandlungen

gentums oder des wirtschaftlichen Eigentums der einen Betrieb oder Teilbetrieb begründenden Wirtschaftsgüter und die Abtretung eines Mitunternehmeranteils", sowohl im Wege der Gesamt- als auch der Einzelrechtsnachfolge.[72] Im Gegenzug hat gem. § 20 Abs. 1, § 24 Abs. 1 UmwStG der Einbringende Gesellschaftsanteile/-rechte zu erhalten (Abb. 2). Einbringungen i. S. des § 20 UmwStG sind gemäß § 1 Abs. 3 UmwStG u. a. die Verschmelzung (§ 2 UmwG), die Auf- und Abspaltung (§ 123 Abs. 1 und 2 UmwG) und die Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 UmwG).[73]

Die Einbringung in eine Personengesellschaft wird dabei meist so verstanden, dass nicht nur der Einbringende das Betriebsvermögen einbringt, sondern alle (Mit-)Gesellschafter. Schließen sich also zwei oder mehr Einzelunternehmer erstmals in einer Personengesellschaft zusammen, bringt jeder Einzelunternehmer sein Betriebsvermögen in die neu entstehende Personengesellschaft ein.[74] Tritt ein Einzelunternehmer einer bestehenden Personengesellschaft bei, wird diese Einbringung nicht nur als ein Vorgang angesehen, bei dem der Einbringende sein Betriebsvermögen in die Personengesellschaft einbringt. Vielmehr betrachtet die

[72] *A. Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 20 UmwStG Rn. 205 m. w. N. (Fußnotenzeichen weggelassen); ebenso *J. Ettinger/M. Schmitz*, Umstrukturierungen[6], 2023, Rn. 331; *B. Westermann/St. Schulz*, JURA 2024, 154 (161 f.); ähnlich *R. Roos*, Einbringungen, 2000, S. 75.

[73] Zur Auflistung etwa auch *J. Ettinger/M. Schmitz*, Umstrukturierungen[6], 2023, Rn. 383; *St. Menner*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 20 UmwStG Rn. 236 ff.

[74] *J. Klingebiel/J. Patt/T. Krause*, Umwandlungssteuerrecht[6], 2023, S. 632 f. So bereits zum

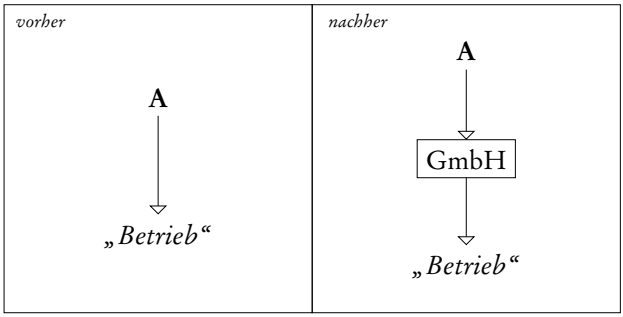

Abb. 2: Darstellung der Einbringung eines „Betriebs“ in eine Kapitalgesellschaft

überwiegende Ansicht diesen Vorgang als einen solchen, bei dem eine neue Personengesellschaft entsteht und die Alt- bzw. zukünftigen Mitgesellschafter ihr Betriebsvermögen ebenso einbringen; jeder der Beteiligten ist also gleichzeitig „Einbringender“ und „anderer Gesellschafter“.[75]

4. Anteilstausch und (un-)echte Fusion

Der „Austausch von Anteilen“, wie es in § 1 Abs. 3 Nr. 5 UmwStG heißt, wird in § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG dergestalt umschrieben, dass Anteile an einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung neuer Anteile an der übernehmenden Gesellschaft eingebracht werden.[76] Der Anteilstausch, wie er (nur) in der (amtlichen) Überschrift des § 21 UmwStG genannt wird, ist also ein Unter-

UmwStG 1969 auch etwa *H.-G. Rau*, DB 1969, 1421 (1437).

[75] *G. Loos*, UmwStG 1969, 1969, Rn. 1177 f.; ebenso BFH, Urteil vom 10.7.1980, IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84 (90), zum § 22 UmwStG 1969: Dies sei eine „zwar über den ersten Wortsinn des § 22 UmwStG 1969 hinausreichende, aber dem Zweck der Norm gerecht werdende und deshalb zutreffende Auslegung“; BFH, Urteil vom 23.5.1985, IV R 210/83, BStBl. II 1985, 695 (697); *H. Balser/G. Bokelmann/K. F. Piorreck/D. K. Dostmann/W. Kauffmann*, Umwandlung, 1990, Rn. S 292; aus heutiger Sicht etwa BFH, Urteil vom 23.3.2023, IV R 27/19, BStBl. II 2023, 1112 (1114); *C. Fuhrmann*, in: Widmann/Mayer, § 24 UmwStG Rn. 84 (216. EL, November 2024); *D. Jäschke*, in: Lademann[3], 2022, § 24 UmwStG Rn. 5; *J. Klingebiel/J. Patt/T. Krause*, Umwandlungssteuerrecht[6], 2023, S. 632 f.; *A. Mutscher/A. Benecke*, Umwandlungen[2], 2017, S. 126; *U. Niehus/H. Wilke*, Die Besteuerung der Personengesellschaften[9], 2023, S. 363; *R. Rasche*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 24 UmwStG Rn. 24 Fn. 9; *M. Strahl*, in: KSp 10, 2011, S. 126; a. A. *M. Regniet*, Ergänzungsbilanz, 1990, S. 80 f.; siehe dazu insbesondere *F. Kitzig*, Ergänzungsbilanz, 2023, S. 205 ff. m. w. N.

[76] Dazu auch *B. Becht*, Fusion, 1996, S. 105 f.; *Th. Lange*, Anteilstausch, 1994, S. 19 ff.; *G. Wiesner*, Anteilstausch, 1995, S. 4.

fall der Einbringung.[77] Der Beteiligungsaufbau wird durch das bildlich gesprochene „Umhängen" der Anteile geändert (Abb. 3).[78]

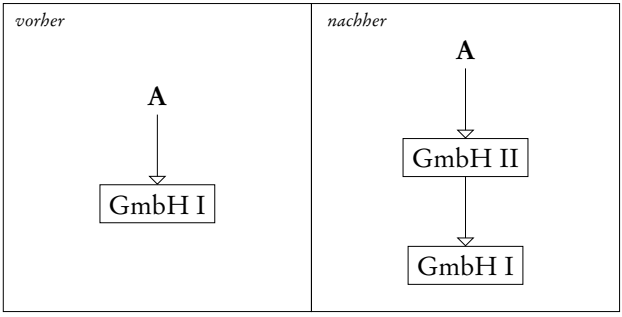

Abb. 3: Darstellung des Anteilstauschs

Der Anteilstausch wurde insbesondere früher auch als eine Fallgestaltung der unechten Fusion bezeichnet.[79] Der Begriff „Fusion" ist gleichbedeutend mit „Verschmelzung".[80] Bei einer echten Fusion wird eine Kapitalgesellschaft in eine andere Gesellschaft eingebracht bzw. es vereinigen sich zwei Kapitalgesellschaften in einer neuen Kapitalgesellschaft, d. h. die übernehmende Gesellschaft übernimmt das Vermögen der untergegangenen Gesellschaft(en), wobei die Gesellschafter der untergehenden Gesellschaft(en) neu geschaffene Anteile an der übernehmenden Gesellschaft erhalten (Abb. 4). Bei der unechten Fusion bleiben entweder rechtlich die Gesellschaften bestehen und die eine Gesellschaft erwirbt alle Anteile der anderen und erlangt dadurch die wirtschaftliche Beherrschung derselben, oder zwei Gesellschaften vereinigen sich dadurch, dass eine neue Gesellschaft gegründet wird, in die sie ihre gesamten Aktiva und Passiva einbringen (Abb. 5).[81] Als „unecht" wird eine solche Verschmelzung deshalb bezeichnet, weil sie, ohne eine Verschmelzung i. S. der §§ 2 ff. UmwG zu sein, im betriebswirtschaftlichen Sinne einer Verschmel-

[77] In diese Richtung *G. Förster*, Umstrukturierung, 1991, S. 32; *F. Wassermeyer*, DStR 1992, 57 (59); *B. Westermann/St. Schulz*, JURA 2024, 154 (163). Dies ergibt sich auch rechtshistorisch daraus, dass der Anteilstausch zunächst nicht in einer eigenständigen Vorschrift geregelt wurde, sondern die Vorschriften über die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft für anwendbar erklärt wurden (dazu ausf. unten § 6 II, § 7 I, § 8 II und § 9 III).

[78] *G. Förster*, Umstrukturierung, 1991, S. 32 m. w. N. zum Begriff „Umhängen".

[79] *K. Mohr*, StuW 1972, 140 (145 f.); *G. Saß*, DB 1990, 2340 (2342); ähnlich *N. Herzig*, in: FS S. Widmann, 2000, S. 393 (403 f.); *M. Philipp*, Verschmelzung, 2014, S. 27, 51.

[80] *I. Wunsch*, Verschmelzung, 2003, S. 31.

[81] Zu den Definitionen der echten und unechten Fusion insbesondere RFH, Urteil vom 3.2.1932, VI A 805/31, RStBl. 1932, 464 (464); *F. Hoffmann*, StuW 1960, 137 (144, 146); *K. Mohr*, StuW 1972,

zung gleichkommt.[82] Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist eine Verschmelzung die „rechtliche und wirtschaftliche Vereinigung mehrerer Unternehmen zu einer Einheit, wobei Art und Weise der Vereinigung – d. h. insbesondere die der Verschmelzung zugrunde liegende rechtliche Struktur – für die Begriffsdefinition keine Rolle spielen".[83]

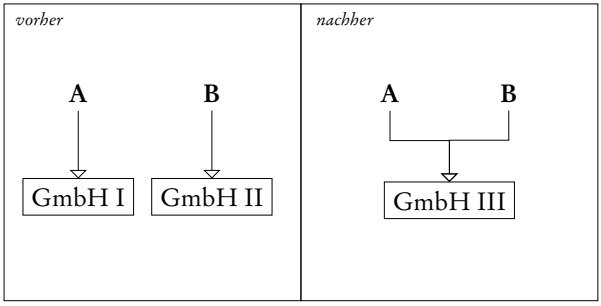

Abb. 4: Darstellung der echten Fusion

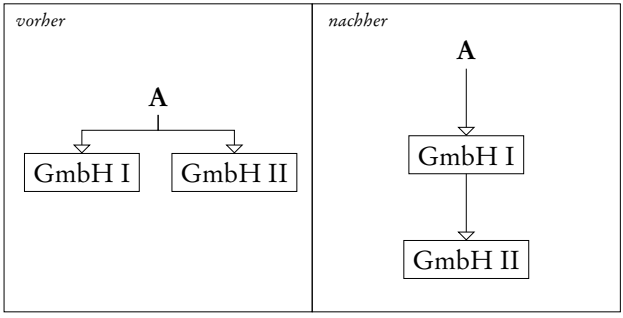

Abb. 5: Darstellung der unechten Fusion

140 (140 f.).

[82] *M. Philipp*, Verschmelzung, 2014, S. 27, 49 ff.

[83] *M. Philipp*, Verschmelzung, 2014, S. 26 (Leerzeichen bei der Abkürzung „d. h." stillschweigend hinzugefügt).

5. *Sonstige Gegenleistung, Zusatzleistung, Spitzenausgleich, Ausgleichszahlung, Zuzahlung, Mischentgelt, Teilentgelt*

Mit dieser Arbeit wird der Gesetzesbegriff der sonstigen Gegenleistung beleuchtet. Auf seine Verwendung kann daher nicht verzichtet werden; der sprachlichen Vielfalt halber wird ebenso der Begriff „Zusatzleistung" benutzt. Mit Blick auf den *Dritten Teil* dieser Arbeit, worin der Begriff der „sonstigen Gegenleistung" ausgelegt wird, sind sie in dieser Arbeit zunächst nicht mit einer bestimmten Deutung konnotiert.

Die betrachtungsgegenständlichen Einbringungsvorschriften in ihrer aktuellen Fassung versuchen dem Umstand Rechnung zu tragen, dass Einbringungsvorgänge nicht immer dergestalt erfolgen, dass entweder die Gegenleistung dem Marktwert der erbrachten Leistung entspricht oder die Gegenleistung in unterschiedlichen „Entgelten" – etwa Bargeld einer- und Gesellschaftsrechte andererseits – erbracht wird.[84] Von einem „Teilentgelt" bzw. einer teilentgeltlichen Veräußerung spricht man, wenn etwa ein Wirtschaftsgut zu einem unangemessen niedrigen Preis veräußert wird, da es dann teils entgeltlich und teils unentgeltlich übertragen wird.[85] Ein „Mischentgelt" hingegen liegt vor, wenn als Gegenleistung Unterschiedliches gewährt – wie z. B. Gesellschaftsrechte einer- und eine Barzahlung andererseits –, insgesamt das Wertverhältnis aber gewahrt wird.[86]

Darüber hinaus wird der Erhalt einer Zusatzleistung vor allem bei der Einbringung in eine Personengesellschaft unterschiedlich benannt. Früh sprach der BFH von einer „gemischten Einlage".[87] Vor allem in der Literatur wurde zunächst häufig von einer Ausgleichszahlung gesprochen.[88] Soweit ersichtlich, kam dieser Begriff jedoch – nicht nur, aber auch – bei der Auflösung einer Personengesellschaft auf.[89] Er wurde für einen bei einer Einbringung in eine Personengesellschaft gewährte Zusatzleistung übernommen, mittels der der überschießende Vermögenswert des Einlagegegenstands ([Teil-]Betrieb oder Mitunternehmeranteil) ausgeglichen werden sollte. Ein anderer verwendeter Begriff war der des Spitzenaus-

---

[84] *L. A. Riedel*, Mitunternehmerschaft, 2018, S. 306; ähnlich *H. Weber-Grellet*, DB 2019, 2201 (2204).

[85] *L. A. Riedel*, Mitunternehmerschaft, 2018, S. 306 m. w. N.; ähnlich *St. Kreutzer*, Ein- und Ausbringung, 2018, S. 140.

[86] *L. A. Riedel*, Mitunternehmerschaft, 2018, S. 306; ähnlich *St. Kreutzer*, Ein- und Ausbringung, 2018, S. 144.

[87] BFH, Urteil vom 25.11.1965, IV 216/64 S, BStBl. III 1966, 110 (111); dazu auch *R. Thiel*, StbJb 1966/1967 (1967), 247 (260 ff.).

[88] Etwa *H. Dehmer*, Umwandlungsrecht, 1994, § 24 UmwStG Rn. 25 f.; *H. Dehmer*, UmwR/UmwStR², 1996, § 24 UmwStG Rn. 236 f.; *R. Geck*, Einbringung, 1986, S. 195; *A. Glade/G. Steinfeld*, UmwStG 1977³, 1980, Rn. 1326; *K. Offerhaus*, in: GS B. Knobbe-Keuk, 1997, S. 499 (507 f.); *L. Schmidt*, FR 1981, 244 (245).

[89] Etwa BFH, Urteil vom 8.3.1973, IV R 77/72, BStBl. II 1973, 398 (400).

gleichs[90], der (v. a. heutzutage) allerdings überwiegend im Kontext der Realteilung Verwendung findet.[91]

Im Zusammenhang mit der früheren Bestimmung der Einbringung in eine Personengesellschaft (§ 22 UmwStG 1969), in dessen Abs. 3 Satz 1 auch von Ergänzungsbilanzen die Rede ist, wurde zwischen einem (Wert-)Ausgleich „innerhalb der Bilanz" und einem (Wert-)Ausgleich „außerhalb der Bilanz" unterschieden. Ersteres lag dann vor, wenn der durch den Einbringenden „zu viel" eingebrachte und nicht in der Gesamthandsbilanz der übernehmenden Personengesellschaft aufgedeckte Wert dadurch ausgeglichen wurde, dass in einer negativen Ergänzungsbilanz ein entsprechender Betrag als „Minderwert für Aktiva" angesetzt wurde. Hingegen lag ein (Wert-)Ausgleich „außerhalb der Bilanz" vor, wenn der Einbringende weitere Leistungen in sein (Privat-)Vermögen erhielt, und zwar von den anderen Mit- bzw. Altgesellschaftern.[92] Diese Unterscheidung ging dann (v. a. in den 1990er Jahren) in den Begriff der „Zuzahlung" auf, regelmäßig mit dem Zusatz: „ins Privatvermögen".[93] Bezeichnend für diesen begrifflichen Wandel ist die Definition von *S. Wilhelm*[94]: „Von Zuzahlungen spricht man, wenn eine Gesellschafterstellung durch eine Zahlung erlangt wird, die *in ein Privatvermögen* geleistet wird; *wenn der Wert der Zuzahlung nicht im Gesellschaftsvermögen verbleibt*." Gegensätzlich umschreibt es *G. Söffing*[95]: „Wirtschaftsgüter, die ins Betriebsvermögen der aufnehmenden Personengesellschaft gelangen, sind keine Zuzahlungen." Seine Ursprünge hat der Begriff der Zuzahlung vermutlich in den zivilrechtlichen Vorschriften, ins-

[90] *G. Loos*, UmwStG 1969, 1969, Rn. 1187 (Überschrift); ebenso *W. Friedrich*, StuW 1960, 115 (118); *H. Schedlbauer*, DB 1971, 345 (346). So auch zunächst die Wendung im das UmwStG 1969 betreffenden Gesetzgebungsverfahren im weiteren, politologischen Sinne (dazu noch unten bei und in Fn. 565).

[91] *K. Offerhaus*, in: GS B. Knobbe-Keuk, 1997, S. 499 (510); *Ch. Levedag*, DStR 2017, 1233 (1240 f.) m. w. N.; früh bereits BFH, Urteil vom 10.2.1972, IV 317/65, BStBl. II 1972, 419 (422), der den Spitzenausgleich definierte als eine „Barabfindung aufgrund nicht gegenständlich ausgleichbarer Beteiligungsverhältnisse"; *B. Keuk*, DB 1972, 643 (643); *B. Keuk*, StuW 1973, 74 (79); *B. Keuk*, StuW 1974, 350 (351); nur vereinzelt findet sich dieser Begriff bei Ausführungen zu den Einbringungsvorschriften, dann aber i. d. R. zur Frage, ob ein Vorgang als Realteilung oder Einbringung nach § 24 UmwStG zu behandeln sei (etwa *C. Fuhrmann*, in: Widmann/Mayer, § 24 UmwStG Rn. 1509 [217. Lfg., Dezember 2024]; *J. Naumann/Ph. G. Riehm*, DStR 2022, 1577 [1581 f.]; ohne diesen Bezug zur Realteilung *A. Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, Grundkonzeption der Einbringung nach §§ 20 ff. UmwStG Rn. E 20.11).

[92] Zum Ganzen noch unten § 6 III 1 b.

[93] Etwa *G. Crezelius*, JbFSt 2016/2017 (2016), 492 (495); *E. Dötsch*, UmwStR[3], 1996, Anh. UmwStG Rn. 221a; *D. Hild*, DB 1990, 703; *K. Offerhaus*, in: GS B. Knobbe-Keuk, 1997, S. 499 (507); *K. Offerhaus*, in: FS S. Widmann, 2000, S. 441; *H. Ott*, UmwR/UmwStR, 1996, S. 273; *J. Patt/R. Rasche*, DStR 1996, 645 (649); *S. Wilhelm*, BB 1996, 99.

[94] *S. Wilhelm*, BB 1996, 99 (99) (Hervorhebungen im Original).

[95] *G. Söffing*, DStZ A 1972, 233 (239).

besondere § 238 Abs. 2 AktG 1937[96], der dann Eingang in die steuerjuristische Literatur[97] gefunden hat, von der Finanzverwaltung[98] aufgegriffen wurde und, wenn auch nicht durchgängig, in der Rechtsprechung des BFH[99] übernommen wurde. Heute werden die Begriffe „Zuzahlung" und „Ausgleichszahlung" wohl synonym gebraucht.[100]

Das BMF[101] verwendet (heutzutage) sowohl den Begriff des Mischentgelts als auch den der Zuzahlung. Ebenso unterscheidet der BFH[102] zwischen einer Einbringung gegen Gesellschaftsrechten zuzüglich Zuzahlungen und einer Einbringung gegen Gewährung eines Mischentgelts. Ersteres sei der Fall, wenn ein Betrieb gegen die Zuzahlung eines neu eintretenden Gesellschafters in das Privatvermögen des Einbringenden eingebracht werde, während Letzteres dann vorliege, wenn der Einbringende neben den Gesellschaftsrechten weitere Vermögenswerte (von der Gesellschaft) erhalte. Entscheidender Unterschied sei also, dass die Zusatzleistung im ersten Falle außerhalb der Gesellschaft und im zweiten Falle von der Gesellschaft erbracht werde.[103] Gemeinsamkeiten mit der Unterscheidung zwischen dem

[96] Dazu noch unten bei und in Fn. 549.

[97] *G. Loos*, DB 1972, 403; *W. Martin*, DB 1974, 201; *G. Söffing*, DStZ A 1972, 233 (239).

[98] BMF, Schreiben vom 10.9.1973, IV B 2 – S 1909 – 15/73, BStBl. I 1973, 638 (640); übernommen in BMF, Schreiben vom 16.6.1978, IV B 2 – S 1909 – 8/78, BStBl. I 1978, 235 (Rn. 73 ff.); in BMF, Schreiben vom 20.7.1970, IV/B5 – S 1878 – 26/70, BStBl. I 1970, 922 (929 f.), wurde die Zusatzleistung zwar auch behandelt, aber nicht als solche benannt.

[99] Etwa BFH, Urteil vom 26.2.1981, IV R 98/79, BStBl. II 1981, 568 (569); weiterhin von Ausgleichszahlung sprechend BFH, Beschluss vom 18.10.1999, GrS R 2/98, BStBl. II 2000, 123 (126 f.).

[100] So liest man etwa bei *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 24 UmwStG Rn. 216i: „Erhält der Einbringende neben dem durch die aufnehmende [Personengesellschaft] gewährten Mitunternehmeranteil eine Ausgleichszahlung durch die anderen Mitunternehmer der [Personengesellschaft] bzw. solche, die zeitgleich in diese mit aufgenommen werden, und fließt die Zuzahlung in das Privatvermögen oder in anderes [Betriebsvermögen] ([Sonderbetriebsvermögen] der übernehmenden [Personengesellschaft] oder anderes [Betriebsvermögen]) des Einbringenden, [. . .]" (ähnlich etwa *U. Bär/F. Merkle*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 24 UmwStG Rn. 43b, 153 ff.; *D. Nitzschke*, in: Brandis/Heuermann, § 24 UmwStG Rn. 62 f. [171. EL, März 2024]; *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 24 UmwStG Rn. 63 [94. EL, Oktober 2018]). Teils wird die Zuzahlung in das (Privat-)Vermögen des Einbringenden als „echte Zuzahlung" bezeichnet (*G. Nöcker*, DB 2016, 72), wobei unklar bleibt, wovon die „echte Zuzahlung" abgegrenzt werden soll (bei *G. Crezelius*, JbFSt 2016/2017 [2016], 492 [495], liest es sich so, dass die hier sogleich im Haupttext als „Mischentgelt" bezeichneten Fälle nicht solche der echten Zuzahlung seien).

[101] BMF, UmwStE 2025, Rn. 24.07 f. So bereits auch BMF, UmwStE 2011, Rn. 24.07 f.

[102] BFH, Urteil vom 18.9.2013, X R 42/10, BStBl. II 2016, 639 (642 ff.); gleichsinnig *St. Kreutzer*, Ein- und Ausbringung, 2018, S. 147; *C. Fuhrmann*, in: Widmann/Mayer, § 24 UmwStG Rn. 521 (216. EL, November 2024); so auch hinsichtlich der Definition des Mischentgelts *Ch. Krüger*, FR 2015, 1108 (1109).

[103] So *C. Fuhrmann*, in: Widmann/Mayer, § 24 UmwStG Rn. 522 f. (216. EL, November 2024); gleichsinnig *St. Kreutzer*, Ein- und Ausbringung, 2018, S. 147.

(Wert-)Ausgleich „innerhalb der Bilanz“ und „außerhalb der Bilanz“ sind unverkennbar. Hierauf wird noch zurückzukommen sein.[104]

Mit dieser Unterscheidung gehen die Formulierungen der Einbringung „für eigene Rechnung“ und „für fremde Rechnung“ einher.[105] Sie entstammen der Frage der (dinglichen) Vollziehung der mit § 22 UmwStG 1969 ermöglichten Einbringung in eine Personengesellschaft mit Ausgleichszahlung.[106] Zeitgenössisch wurde uneinheitlich beurteilt, wie sich der Vorgang abspiele. Nach e. A.[107] wurde er in zwei Teile zerlegt. „Zunächst soll der Einzelunternehmer (A) dem künftigen Gesellschafter (B) gegen Zahlung der vereinbarten Geldsumme in Höhe des zukünftigen Kapitalanteils Miteigentumsrechte an den Vermögensgegenständen des Einzelunternehmens einräumen. In einem zweiten Akt bringen A und B die jeweiligen Miteigentumsrechte in die Gesellschaft ein.“[108] Nach a. A.[109] widersprach diese Aufteilung dem Willen der Beteiligten. Vielmehr übertrage allein der Einbringende die Sachgesamtheit in die übernehmende Personengesellschaft. Da aber auch der künftige Mitgesellschafter eine Einlage zu leisten habe, diese hingegen nicht persönlich von ihm zu erbringen sei, könne sie ebenso von einem anderen Mitgesellschafter (Einbringenden) geleistet werden. Der Einbringende lege dann das Wirtschaftsgut für Rechnung des künftigen Mitgesellschafters ein. Im Gegenzug könne dieser Mitgesellschafter verpflichtet sein, an den Einbringenden zum Ausgleich einen Betrag in Geld zu zahlen. Der Einbringende leiste damit nicht nur auf seine eigene, sondern zugleich auch auf eine fremde Schuld.[110] Demnach erfolgt eine Einbringung „für eigene Rechnung“, wenn der Einbringende die Einbringung vornimmt, um selbst Gesellschaftsrechte zu erhalten, und „für fremde Rechnung“, um einem Dritten die Einräumung von Gesellschaftsrechten zu ermöglichen.[111] Der Teil der Einbringung, der für fremde Rechnung erfolgt, erfüllt nicht die Voraussetzungen des § 24 UmwStG, sodass es sich um eine Veräußerung handelt; eine Einbringung für eige-

[104] Insbesondere unten § 8 III 1 b.

[105] BFH, Urteil vom 12.10.2005, X R 35/04, BFH/NV 2006, 521 (522); BFH, Beschluss vom 18.10.1999, GrS R 2/98, BStBl. II 2000, 123 (124); BFH, Urteil vom 8.12.1994, IV R 82/92, BStBl. II 1995, 599 (600); BFH, Urteil vom 23.6.1981, VIII R 138/80, BStBl. II 1982, 622 (623); BMF, UmwStE 2011, Rn. 24.08; *U. Bär/F. Merkle*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 24 UmwStG Rn. 154a; *G. Nöcker*, DB 2016, 72 (72 ff.); *K. Offerhaus*, in: GS B. Knobbe-Keuk, 1997, S. 499 (509); *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 24 UmwStG Rn. 216i.

[106] In diese Richtung *R. Geck*, Einbringung, 1986, S. 196.

[107] BMF, Schreiben vom 10.9.1973, IV B 2 – S 1909 – 15/73, BStBl. I 1973, 638 (640); BMF, Schreiben vom 16.6.1978, IV B 2 – S 1909 – 8/78, BStBl. I 1978, 235 (Rn. 73); *G. Söffing*, DStZ A 1972, 233 (240 f.).

[108] *R. Geck*, Einbringung, 1986, S. 196. Dazu, mit Beispiel, unten § 6 III 1 b bb.

[109] BFH, Urteil vom 23.6.1981, VIII R 138/80, BStBl. II 1982, 622 (623); ebenso *R. Geck*, Einbringung, 1986, S. 196 f.

[110] Dazu auch unten § 6 III 1 b bb.

[111] BFH, Urteil vom 17.9.2014, IV R 33/11, BStBl. II 2015, 717 (718); BFH, Urteil vom

ne Rechnung erfolgt für den Erwerb eigener Gesellschaftsrechte mit der Folge, dass § 24 UmwStG anwendbar ist.[112]

6. Stille Reserven

Stille Reserven ergeben sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Wert eines Wirtschaftsguts, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in einer für den steuerlichen Übertragungsstichtag aufzustellenden Steuerbilanz ergibt oder ergäbe (sog. Buchwert [§ 1 Abs. 5 Nr. 4 UmwStG]), und dem Wert, der dem Wirtschaftsgut am Markt zukommt.[113] Stille Reserven werden aufgebaut durch Aktivierungsverbote dem Grunde (etwa § 5 Abs. 2 EStG) und Aktivierungsbeschränkungen der Höhe nach sowie durch steuerwirksame Abschreibungen, die höher sind als die tatsächlich eingetretene Wertminderung.[114] Hinzu treten inflationäre Scheingewinne.[115]

Erkennt man an, dass der Wert, der über dem Buchwert liegt, besteuerungswürdig ist, insoweit also bereits eine gesteigerte Leistungsfähigkeit eingetreten ist,[116]

12.10.2005, X R 35/04, BFH/NV 2006, 521 (522).

[112] Etwa BFH, Beschluss vom 6.8.2019, VIII R 12/16, BFHE 265, 521 (528); BFH, Urteil vom 27.10.2015, VIII R 47/12, BStBl. II 2016, 600 (604); BFH, Urteil vom 17.9.2014, IV R 33/11, BStBl. II 2015, 717 (718); BFH, Urteil vom 12.10.2005, X R 35/04, BFH/NV 2006, 521 (522); BFH, Beschluss vom 18.10.1999, GrS R 2/98, BStBl. II 2000, 123 (124); BFH, Urteil vom 8.12.1994, IV R 82/92, BStBl. II 1995, 599 (600); BMF, UmwStE 2025, Rn. 24.08; *U. Bär/F. Merkle*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 24 UmwStG Rn. 154a; *G. Nöcker*, DB 2016, 72 (72 ff.); *K. Offerhaus*, in: GS B. Knobbe-Keuk, 1997, S. 499 (509); *M. Rogall/D. Dreßler*, DB 2015, 1981 (1982); *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 24 UmwStG Rn. 216i; *M. Wendt*, DStJG 43 (2020), 199 (261). Dazu auch noch unten § 7 II und § 8 III 1.

[113] *S. Kempny/S. Plesdonat*, StuW 2024, 33 (42); ebenso *J. Engesser*, Entstrickungsbesteuerung, 2021, S. 30; *G. Förster*, Umstrukturierung, 1991, S. 49; *J. Hennrichs*, in: Tipke/Lang[25], 2024, Rn. 9.401; *A. Kredig*, Unternehmensumstrukturierungen, 2013, S. 62 f.; *J. Schröck*, Steuersystem und Formwechsel, 1998, S. 79 ff.; *R. Quinten*, Entstrickungsbesteuerung, 2014, S. 30. Im Sinne der § 20 Abs. 2 Satz 1 Hs. 1, § 21 Abs. 1 Satz 1, § 24 Abs. 2 Satz 1 Hs. 1 UmwStG gesprochen, ist der gemeine Wert maßgeblich.

[114] *M. Desens*, DStJG 43 (2020), 73 (76 f.); *J. Engesser*, Entstrickungsbesteuerung, 2021, S. 30 f.; *H. Meyer*, Übertragung, 2005, S. 4; *G. Ochs*, Verschmelzung, 2015, S. 12; *J. Schröck*, Steuersystem und Formwechsel, 1998, S. 81; ähnlich *G. Brähler/A. Krenzin*, Umwandlungssteuerrecht[11], 2020, S. 53.

[115] *G. Weber*, Inflationsberücksichtigung, 2012, S. 37, 42 ff. (Zitat S. 42) m. w. N.: Mit der Wendung „inflationärer Scheingewinn" werde der Umstand bezeichnet, dass „die zeitlich vorausgehende Investition nur mit ihrem veralteten Nominalwert in die Einkommensermittlung einfließ[e], der nicht dem späteren Realwert der Umsätze entspr[eche]" (so bereits auch *C. Esser*, Geldentwertung, 1999, S. 9; *J. Schröck*, Steuersystem und Formwechsel, 1998, S. 81 f.; ähnlich *J. Hundsdoerfer*, StuW 2023, 295 [297 f.] m. w. N.; *B. Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht[9], 1993, S. 255); siehe für die private Vermögensverwaltung auch *J. Hey*, StuW 2022, 11 (12). Zur Berechtigung eines Inflationsabzugsbetrags im Einkommensteuerrecht etwa *Th. Siegel*, StuW 2024, 26.

[116] Dazu unten § 3 I 1.

dann bedeutet dies, dass stille Reserven einen Besteuerungsaufschub bewirken.[117] Das Für und Wider des Aufbaus stiller Reserven und damit des Besteuerungsaufschubs ist bereits untersucht worden.[118] Die (normsetzerische) Entscheidung, den Aufbau von stillen Reserven zuzulassen, führt allerdings erst zu dem Bedürfnis, diese bei bestimmten wirtschaftlichen Vorgängen nicht aufdecken zu müssen, um einer – häufig[119] als unliebsam empfundenen – Besteuerung zu entgehen.[120]

7. Buchwertfortführung

Bei der sog. Buchwertfortführung/-verknüpfung[121] wird dem Erwerber aufgrund einer besonderen Bewertungsvorschrift gestattet, ein Wirtschaftsgut nicht mit dem Wert anzusetzen, der sich aus der sonst maßgeblichen Bewertungsvorschrift ergäbe, sondern mit dem Wert, mit dem das Wirtschaftsgut bei dem Veräußerer in den Büchern steht. Nach den Einbringungsvorschriften ist der Veräußerer (der Einbringende) an den Wert gebunden, den der Erwerber (die übernehmende Gesellschaft) ansetzt. Dies sei am Beispiel der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft aufgezeigt: Setzt die übernehmende Kapitalgesellschaft den Buchwert an, gilt dieser für den Einbringenden als Veräußerungspreis (siehe etwa § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG). Dies führt beim Einbringenden dazu, dass er i. E. keinen Gewinn erzielt, da der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem Veräußerungspreis Null beträgt. Der Ansatz bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft zum Buchwert führt dazu, dass die stillen Reserven in dem Wirtschaftsgut vom Einbringenden auf die übernehmende Kapitalgesellschaft überspringen.[122] Bei dieser Einbringung wird nicht endgültig auf die Besteuerung der stillen Reserven verzichtet, sondern die Besteue-

---

[117] *S. Kempny/S. Plesdonat*, StuW 2024, 33 (42) m. w. N.; ebenso *S. Baldauf*, Gewinnrealisierung, 2009, S. 26, 30.

[118] *S. Baldauf*, Gewinnrealisierung, 2009, S. 29 ff.

[119] Eine anteilige Besteuerung kann auch gewünscht sein (dazu etwa *G. Brähler/A. Krenzin*, Umwandlungssteuerrecht[11], 2020, S. 467; *J. Klingebiel/J. Patt/T. Krause*, Umwandlungssteuerrecht[6], 2023, S. 407, 512 f.; *A. Mutscher/A. Benecke*, Umwandlungen[2], 2017, S. 94).

[120] *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Stellungnahme zum Entwurf eines UmwStG, 1969, S. 41. Die Empfehlung fiel sogar dahingehend aus, dass man mit dem Erlass eines UmwStG abwarten solle, bis in einer angestrebten großen Steuerreform das Ertragsteuerrecht grundlegend überarbeitet werden solle, in der man auf die Bildung von stillen Reserven grundsätzlich verzichten solle (*Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Stellungnahme zum Entwurf eines UmwStG, 1969, S. 37, 42 f.); ebenso kritisch hinsichtlich stiller Reserven *M. Krumm*, DStR 2023, 362.

[121] Die Terminologie ist uneinheitlich, soweit ersichtlich ist, werden diese Begriffe im Zusammenhang mit dem Umwandlungssteuerrecht allerdings synonym verwendet (siehe etwa *M. Bünning*, BB 2021, 1771); zum Begriff etwa *S. Baldauf*, Gewinnrealisierung, 2009, S. 12 f.; grundlegend etwa *K. Troost*, Buchwertfortführung, 1995.

[122] Zum Ganzen statt vieler *Ch. Graw*, in: FS 100 Jahre BFH, Band II, 2018, S. 1433 (1438 f.); *J. Hennrichs*, DStJG 43 (2020), 145 (153 f.); *A. Kredig*, Unternehmensumstrukturierungen, 2013, S. 71 ff.; *Ch. Trzaskalik*, DStJG 4 (1981), 145 (146 f.).

rung auf einen zukünftigen – ungewissen – Zeitpunkt aufgeschoben.[123] Gleiches gilt für den Anteilstausch.[124]

Bei der Einbringung in eine Personengesellschaft erfolgt die Buchwertfortführung mittels der sog. Brutto- oder der sog. Nettomethode, wobei bei beiden Methoden mit Ergänzungsbilanzen[125] dergestalt gearbeitet wird, dass der in der Gesamthandsbilanz der übernehmenden Personengesellschaft angesetzte Wert durch einen i. H. der stillen Reserven ausgleichenden Posten in der Ergänzungsbilanz des Einbringenden neutralisiert wird.[126] Zudem sorgt die dem Einbringenden zwingend einzuräumende Mitunternehmerstellung dazu, dass die eingebrachten stillen Reserven bei ihrer Aufdeckung beim Mitunternehmer zu steuerpflichtigen Gewinnanteilen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) führen.[127]

§ 2 Untersuchungsvorhaben

I. Ziel der Untersuchung

Im Zusammenhang mit der „sonstigen Gegenleistung" bei Einbringungen und Anteilstausch können unterschiedliche Fragen in den Blick genommen werden: Was bedeutet der Begriff der sonstigen Gegenleistung? Muss ein kausaler bzw. sachlicher Zusammenhang zwischen der Gewährung der sonstigen Gegenleistung und der Übertragung der tatbestandlich vorausgesetzten Sachgesamtheit (§ 20 Abs. 1 und § 24 Abs. 1 UmwStG) bzw. Anteile (§ 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG) bestehen? Reichen solche Leistungen aus, die in zeitlicher Nähe zur Einbringung erbracht

[123] *G. Crezelius*, JbFSt 2016/2017 (2016), 492 (493); *M. Desens*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht[2], 2022, Einführung UmwStG Rn. 4; *L. Kloster*, Unternehmenszusammenschlüsse, 2004, S. 215 m. w. N.; *H. Langheim*, Einbringung, 2008, S. 82; *T. Werner*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Einführung UmwStG Rn. 81 (116. EL, Dezember 2024); *U. Niehus/H. Wilke*, Die Besteuerung der Personengesellschaften[9], 2023, S. 190; *G. Ochs*, Verschmelzung, 2015, S. 47, 54; *S. Stammert*, Umwandlung, 2009, S. 21; ebenso *S. Baldauf*, Gewinnrealisierung, 2009, S. 13; *A. Herlinghaus*, DStJG 43 (2020), 283 (288 f.); *Ch. Kupfer*, Teilbetrieb, 2000, S. 1, 79 ff.; *G. Luckey*, StuW 1979, 129 (138); *Ch. Rödel*, Teilbetrieb, 2016, S. 7 f.

[124] Etwa *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Vor §§ 20–23 UmwStG Rn. 23 (103. EL, September 2021).

[125] Der Begriff der Ergänzungsbilanz findet nach derzeit geltendem Recht in § 6 Abs. 5 Satz 4 Hs. 1 EStG, § 202 Abs. 1 Satz 1 Hs. 2 BewG und § 24 Abs. 2 Satz 1, Abs. 3 Satz 1 UmwStG Erwähnung. Es fehlt eine Legaldefinition. Zu dem Begriff *H. Kahle*, FR 2013, 873; *F. Kitzig*, Ergänzungsbilanz, 2023, S. 144 ff.; *M. Regniet*, Ergänzungsbilanz, 1990, S. 4 ff.

[126] Statt vieler *F. Kitzig*, Ergänzungsbilanz, 2023, S. 200 ff.; *St. Kreutzer*, Ein- und Ausbringung, 2018, S. 53 ff.; *U. Niehus/H. Wilke*, Die Besteuerung der Personengesellschaften[9], 2023, S. 180 ff.; *H. W. Schoor*, StBp 2006, 255 (255 f.); zur Nettomethode BFH, Urteil vom 23.3.2023, IV R 27/19, BStBl. II 2023, 1112 (1115 ff.) (dazu auch *D. Daniel/P. Kompolsek*, DStR 2023, 2599). Zur Nettomethode auch noch unten § 6 III 1 b aa.

[127] Dazu und zu den entsprechenden Nachweisen unten bei und in Fn. 686.

werden? Aus welchem (Privat-/[Sonder-]Betriebs-)Vermögen (eines Dritten) darf die „sonstige Gegenleistung" stammen, und in welches darf sie gelangen, damit eine steuerneutrale Einbringung vorliegt?[128] Darüber hinaus ist etwa fraglich, ob bei einer Besitzpersonengesellschaft etwaige Fremdkapitalkonten der Gesellschafter, die bei der Einbringung von der Betriebs-GmbH übernommen werden, „sonstige Gegenleistungen" i. S. des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG darstellen.[129] Stellen „typische" bei Umstrukturierungen vereinbarte Entschädigungsklauseln eine sonstige Gegenleistung dar?[130]

Mit der vorliegenden Arbeit werden schwerpunktmäßig zwei Untersuchungsziele verfolgt. Zum einen wird die rechtshistorische Entwicklung der die „sonstige Gegenleistung" regelnden (Einbringungs-)Vorschriften untersucht. Dabei wird v. a. eine Entscheidung des BFH aus dem Jahre 1965[131] und die Entstehungsgeschichte des UmwStG 1969 näher beleuchtet. Bei der Entstehungsgeschichte des UmwStG 1969 wird das Gesetzgebungsverfahren im weiteren, politologischen Sinne[132] betrachtet. Zum anderen wird der (rechtsdogmatischen) Frage nachgegangen, was unter dem Begriff der „sonstigen Gegenleistung" zu verstehen ist. Hierbei sind zwei Fragen zu unterscheiden: Die eine Frage ist die, ob ein nicht von dem heutigen Begriff der „sonstigen Gegenleistung" erfasster Vorteil „steuerschädlich" ist mit der Folge, dass (bspw.) § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG tatbestandlich ausgeschlossen und gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG der gemeine Wert anzusetzen ist. Die andere Frage ist die, ob nur ein von dem Begriff der „sonstigen Gegenleistung" erfasster Vorteil für die in § 20, § 21 und § 24 UmwStG ausgesprochene höhenmäßige Begrenzung beachtlich ist, andere Vorteile also insoweit nicht zur Aufdeckung der stillen Reserven führen. Hierauf wird zurückzukommen sein, wenn der Frage nachgegangen wird, ob die Steuerneutralität einer Einbringung oder eines Anteilstauschs (verfassungsrechtlich) geboten oder rechtfertigungsbedürftig ist.[133]

Wenn bei der Untersuchung dieser Frage die im Schrifttum vorgebrachten Argumente für das eine oder das andere Begriffsverständnis kritisch betrachtet werden, wird auch der Frage nachgegangen, ob ein kausaler und/oder zeitlicher Zusammenhang zwischen dem Einbringungsvorgang und dem Erhalt der sonstigen

[128] Zu diesen Fragen speziell in Bezug zu § 24 UmwStG *Ch. Richter*, DStR 2016, 840.

[129] Diese Frage wirft *H. Ott*, Ubg 2019, 129 (135 f.), auf.

[130] *Th. Stimpel/A. Schumacher*, StbJb 2022/2023 (2023), 274 (294). Dazu unten § 14 III.

[131] BFH, Urteil vom 13.7.1965, I 167/59 U, BStBl. III 1965, 640. Ebenso wurde die dazugehörige Verfahrensakte gesichtet (dazu unten § 2 IV), was allerdings nur wenig Mehrwert einbrachte.

[132] Das Gesetzgebungsverfahren im weiteren, politologischen Sinne lässt sich aufteilen in ein – den Juristen wohlbekanntes – Gesetzgebungsverfahren im engeren, verfassungsrechtsdogamtischen Sinne, dessen Beginn in der bundesdeutschen Gesetzgebung Art. 76 GG kennzeichnet, und einen vorangehenden vorparlamentarischen Raum der Gesetzgebung. Dazu *St. Bulk/S. Kempny*, KritV 2023, 137 (154 f.).

[133] Unten § 3 II 3.

Gegenleistung bestehen muss. Die Frage, aus welchem (Privat-/[Sonder-]Betriebs-) Vermögen (eines Dritten) die „sonstige Gegenleistung" stammen und in welches sie gelangen darf, bleibt insbesondere bei Einbringungen in eine Kapitalgesellschaft und beim Anteilstausch ein Desiderat.[134] Bei der Einbringung in eine Personengesellschaft wird sich aus der rechtshistorischen Betrachtung allerdings ergeben, dass der entscheidende Anknüpfungspunkt für eine steuerschädliche Zusatzleistung ist, wer sie gewährt; insoweit wird zu dieser Frage Stellung genommen werden.[135] Auf die in diesem Zusammenhang aufgeworfene Aussage, dass die hinter den Begriffen „Zuzahlung" und „Mischentgelt" stehenden Fallkonstellationen vergleichbar und damit gleich zu behandeln seien,[136] wird kurz eingegangen werden; denn die Beantwortung der mit dieser Behauptung mitschwingenden Frage hängt damit zusammen, ob mit der durch das StÄndG 2015 eingeführten Regelung auch Dritte die Zusatzleistungen erhalten dürfen.[137]

In der Arbeit werden *Einbringungen* von *Sachgesamtheiten* und der *Anteilstausch* i. S. des *UmwStG* untersucht. In den Blick genommen werden also ausschließlich § 20, § 21 und § 24 UmwStG bzw. ihre Vorgängerregelungen. Es werden daher keine Aussagen zum GewStG, ErbStG oder UStG getätigt. Ebenso bleiben Umwandlungen i. e. S. unbeachtet. Systematische Argumente bleiben davon unberührt. Zudem ist nicht zwingend, dass die hier erzielten Ergebnisse auf die die betrachtungsgegenständlichen Normen in Bezug nehmenden Ausgangsnormen (§ 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 Hs. 2, Nr. 4 Hs. 2 und Nr. 5 Hs. 2 [⟨ggf.⟩ i. V. m. § 22 Abs. 2 Satz 6], § 25 UmwStG und § 1a Abs. 2 Sätze 1–2, Abs. 4 Satz 2 KStG) übertragbar sind, da die (Ausgangs-)Normen autonom und unabhängig auszulegen sind.[138] Hierauf wird ebenfalls nicht (weiter) eingegangen.

II. Gang der Untersuchung

Um die untersuchungsgegenständlichen Fragen auf einem soliden Fundament beantworten zu können, schließt der *Erste Teil* mit den wissenschaftlichen Grundlagen ab (dazu § 3). Hier werden rechtstheoretische und methodische Vorüberlegungen angestellt und der (verfassungsrechtlichen) Frage nachgegangen, ob die Steu-

[134] Nur überblicksartig soll am Schluss dieser Arbeit der Frage nachgegangen werden, woher die „sonstige Gegenleistung" bei der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft stammen darf (unten § 17).

[135] Dazu unten § 6 III, § 7 II, § 8 III, § 9 IV und § 10 III 3.

[136] So *J. Patt*, GmbH-StB 2011, 303 (304); in diese Richtung auch *A. Mutscher*, in: Frotscher/Drüen, § 24 UmwStG Rn. 79 (Stand: 23.9.2024).

[137] In diese Richtung *U. Bär/F. Merkle*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 24 UmwStG Rn. 102c; *G. Nöcker*, DB 2016, 72 (74 f.); a. A. *M. Strahl*, KÖSDI 2016, 19679 (19688). Diese Frage wirft bereits *G. Crezelius*, JbFSt 2016/2017 (2016), 492 (495), auf.

[138] Zu dieser damit angesprochenen Gesetzgebungstechnik der Verweisung unten § 13 II 4 a aa.

erneutralität von Einbringungen und Anteilstausch geboten oder rechtfertigungsbedürftig ist.

Im *Zweiten Teil*, dem Schwerpunkt dieser Arbeit, soll die rechtshistorische Entwicklung des Erhalts von Zusatzleistungen bei Einbringungen und Anteilstausch untersucht werden. Den Anfang macht eine (zugleich die Gesetzesabkürzungen erklärende) Darstellung der Änderungsgeschichte des UmwStG (dazu § 4). Sodann werden die Grundsätze der Rechtsprechung bis zum Jahre 1969 aufgezeigt (dazu § 5). Die dann folgende Untersuchung der Entstehungsgeschichte des die Einbringungen erstmals regelnden § 17, § 22 UmwStG 1969 bildet den Kern dieser rechtshistorischen Betrachtung (dazu § 6). Anschließend wird dargestellt, wie sich die Einbringungsvorschriften im UmwStG 1977 (dazu § 7) und im UmwStG 1995 (dazu § 8) weiterentwickelt haben. Vertiefter wird dann nicht nur auf das durch das SEStEG eingeführte UmwStG 2006 (dazu § 9), sondern auch auf die hier maßgeblichen Änderungen des StÄndG 2015 (dazu § 10) eingegangen, mit denen der Begriff der „sonstigen Gegenleistung" ins Gesetz aufgenommen wurde. So wird die Grundlage für die Interpretation ebendieses Begriffs gelegt. Den Abschluss des *Zweiten Teils* bildet eine Zusammenfassung in Leitsätzen (dazu § 11).

Die „klassische" Auslegung des Begriffs der sonstigen Gegenleistung folgt dann im *Dritten Teil* der Untersuchung. Zunächst soll ein Blick auf den Normtext der betrachtungsgegenständlichen Vorschriften geworfen werden (dazu § 12). Anschließend wird der Begriff der sonstigen Gegenleistung in § 20 UmwStG (dazu § 13), in § 21 UmwStG (dazu § 14) und in § 24 UmwStG (dazu § 15) getrennt voneinander untersucht. Hintergrund ist der, dass einerseits der in seiner Buchstabenfolge gleiche Begriff in unterschiedlichen Vorschriften anderes bedeuten kann und andererseits die rechtshistorischen Erkenntnisse eine getrennte Betrachtung nahelegen. Dabei werden insbesondere die jeweils im Schrifttum vorgebrachten Argumente kritisch betrachtet. Aufbauend auf dem *Zweiten Teil* der Arbeit bildet den Schwerpunkt dieser Untersuchung die Ermittlung des Begriffsverständnisses anhand des Willens des (historischen) Normsetzers. Der *Dritte Teil* schließt mit einer Zusammenfassung in Leitsätzen ab (dazu § 16).

Mit dem *Vierten Teil* wird ein kurzer Ausblick darauf geworfen, inwieweit die hier gefundenen Erkenntnisse für die Frage des Gewährenden der Zusatzleistung bei einer Einbringung in eine Kapitalgesellschaft fruchtbar gemacht werden können (dazu § 17).

III. Stand der Wissenschaft

Arbeiten über das oder im „Dunstkreis" des Umwandlungssteuerrecht(s) gibt es zahlreiche; auch ist eine große Anzahl an Untersuchungen zu konstatieren, die sich

[139] Dazu unten Fn. 270 sowie § 3 II 2 und § 3 II 3.

mit den im Umwandlungssteuerrecht als bedeutsam empfundenen sog. Subprinzipien des „Leistungsfähigkeitsprinzips“[139] – „Subjektsteuer-“, „Entstrickungs-“, „Kontinuitäts-“ und „Realisationsprinzip“, wobei zu letzterem auch Arbeiten zum Themenkreis der Gewinnrealisierung und Buchwertfortführung zählen – befassen.[140] Im Jahre 2019 widmete die DStJG sogar der Umwandlung eine ganze Tagung[141], und auch die der Gewinnrealisierung im Steuerrecht gewidmeten Tagung aus dem Jahre 1980[142] soll hier nicht unerwähnt bleiben. Einige Untersuchungen, insbesondere in den letzten Jahren, haben sich mit dem Teilbetriebsbegriff auseinandergesetzt, der auch tatbestandlich in § 20 Abs. 1 und § 24 Abs. 1 UmwStG genannt ist.[143] Andere untersuchten nur die Einbringung von Einzelwirtschaftsgütern und nicht von Sachgesamtheiten.[144]

Wendet man sich speziell den Einbringungsvorschriften zu, sind nicht mehr allzu viele wissenschaftliche Untersuchungen aufzufinden, insbesondere dann nicht, wenn man die sonstige Gegenleistung in den Mittelpunkt stellt und dabei der Rechtsgeschichte einen breiten Raum einräumt. Sowohl handels- als auch steuer-

[140] Monographien (wenn nicht in den nachfolgenden Fn. genannt): *S. Baldauf*, Gewinnrealisierung, 2009; *H. Bascopé*, Verschmelzung, 2012; *B. Becht*, Fusion, 1996; *E. Blümich*, Gewinnrealisierung, 1973; *H. Bredeek*, Gewinnverwirklichung, 1965; *G. Burmester*, Gewinn- und Verlustrealisierung, 1986; *H. Buschkühle*, Sonderbetriebsvermögen, 2004; *O. Ch. Cropp*, Subjektsteuerprinzip, 2016; *G. Däther*, Unternehmensformwechsel, 1973; *D. Danz*, Subjektsteuerprinzip, 2017; *D. Dauber*, Realisationsprinzip, 2003; *J. Engesser*, Entstrickungsbesteuerung, 2021; *R. Euler*, Gewinnrealisierung, 1989; *F. Fasold*, Buchwertfortführung, 2005; *M. Fritz*, Verschmelzung, 2014; *M. Fritz*, Spaltung, 1991; *G. Förster*, Umstrukturierung, 1991; *H. F. Gelhausen*, Realisationsprinzip, 1985; *Ch. Graw*, Anteilseignerbesteuerung, 2009; *M. Gsödl*, Entstrickungstatbestände, 2011; *Ch. Herbst*, Entstrickung, 2011; *B. Kindor*, Tausch, 1993; *F. Kitzig*, Ergänzungsbilanz, 2023; *L. Kloster*, Unternehmenszusammenschlüsse, 2004; *I. Knepel*, Einbringungsgeborene Anteile, 2011; *Ch. Koch*, Gewinnrealisierungen, 2011; *A. Königer*, Spaltungen, 2014; *A. Kredig*, Unternehmensumstrukturierungen, 2013; *Th. Lange*, Anteilstausch, 1994; *C. Lienicke*, Unternehmensumstrukturierungen, 2017; *G. Luckey*, Gewinnrealisierung, 1977; *J. Lüders*, Gewinnrealisierung, 1987; *J. Menges*, Umwandlungssteuerrecht, 1991; *H. Meyer*, Übertragung, 2005; *G. Ochs*, Verschmelzung, 2015; *M. Philipp*, Verschmelzung, 2014; *R. Quinten*, Entstrickungsbesteuerung, 2014; *Th. Rau*, Unternehmenssteuerrecht, 2007; *M. Reich*, Stille Reserven, 1983; *I. Reinhardt*, Stille Reserven, 1998; *J. Schmitt*, Grundlagen, 2009; *J. Schröcke*, Steuersystem und Formwechsel, 1998; *Th. Schröer*, Realisationsprinzip, 1998; *S. Stammert*, Umwandlung, 2009; *K. Troost*, Buchwertfortführung, 1995; *J.-E. Wegener*, Buchwertfortführung, 2020; *G. Wiesner*, Anteilstausch, 1995; *I. Wunsch*, Verschmelzung, 2003; *S. Zerbe*, Umwandlungen, 2010.

[141] Aus dem Tagungsband seien insbesondere *M. Desens*, DStJG 43 (2020), 73; *J. Hennrichs*, DStJG 43 (2020), 145, erwähnt.

[142] Aus dem Tagungsband seien insbesondere *H. Beisse*, DStJG 4 (1981), 13; *J. Lang*, DStJG 4 (1981), 45; *S. Widmann*, DStJG 4 (1981), 163, erwähnt.

[143] *Ch. Kupfer*, Teilbetrieb, 2000; *Ch. Lüninghöner*, Teilbetrieb, 2019; *Ph. Maetz*, Teilbetrieb, 2017; *Ch. Rödel*, Teilbetrieb, 2016; ebenso ein Schwerpunkt bei *H. Langheim*, Einbringung, 2008, S. 97 ff.

[144] *St. Bergsteiger*, Einzelwirtschaftsgüter, 2002; *Ch. Krüger*, Übertragung, 2019; *M. Reis*, Einbringung, 2019.

rechtlich befasst sich *H. F. Hügel*[145] in einer über 600 Seiten starken Ausarbeitung mit der Verschmelzung und Einbringung aus deutscher und österreichischer Sicht, geht dabei auch auf einige historische Gesichtspunkte ein. Mit Blick auf den Gegenstand dieser Untersuchung bleibt er jedoch oberflächlich. *R. Geck*[146] untersuchte im Jahre 1986 die Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft. Er ging dabei u. a. auch auf die hier betrachtungsgegenständliche Frage ein, unterließ allerdings eine vertiefte rechtshistorische Untersuchung. Da der Arbeit das UmwStG 1977 zugrunde lag, ist der Untersuchung entstehungszeitlich bedingt zudem nichts zu den späteren Gesetzesfassungen zu entnehmen. *L. A. Riedel*[147] setzt sich im Jahre 2018 mit der Mitunternehmerbesteuerung auseinander und betrachtet dabei auch § 24 UmwStG, untersucht diesen aber hauptsächlich im Zusammenhang mit § 6 Abs. 5 und § 16 Abs. 3 EStG. Sie widmet der sonstigen Gegenleistung zwar ein eigenes Kapital, steigt aber nicht in eine vertiefte rechtshistorische Untersuchung ein. *St. Kreutzer*[148] behandelt in seiner im Jahre 2019 veröffentlichten Dissertation die Ein- und Ausbringung, sodass er insbesondere auf § 24 UmwStG zu sprechen kommt. Sein Schwerpunkt liegt allerdings in der Rechtsvergleichung mit der Rechtsordnung der USA und der von Österreich; rechtshistorische Aspekte fehlen. Wiederum nur die Einbringung zwischen Kapitalgesellschaften betrachtet *R. Roos*[149], der dabei die geschichtlichen Aspekte nicht in den Vordergrund stellt. *F. Werthebach*[150] konzentriert sich bei seiner Arbeit insbesondere auf das Sonderbetriebsvermögen, wobei er auch § 24 UmwStG in Blick nimmt, ohne die hier betrachtungsgegenständlichen Fragen zu erörtern. *Ch. Juhn*[151] legt seinen Schwerpunkt auf die grenzüberschreitenen Einbringungen. Rechtshistorisch zeichnet *J. Schmitt*[152] in seiner nicht veröffentlichten, dem Verfasser aber dankenswerterweise zur Verfügung gestellten Habilitationsschrift aus dem Jahre 2009 das gesamte UmwStG nach. Zwar geht er dabei auch auf die Einbringungsvorschriften ein, kann jedoch aufgrund der Fülle der von ihm zu behandelnden Vorschriften nicht in die Tiefe einsteigen; er konzentriert sich regelmäßig auf das UmwStG 1995.

Keine der bisher genannten Arbeiten wertete die Archivgüter des BMF aus, um so den Entstehungsprozess ganzheitlich nachzuvollziehen. Auch die Verfahrensakte zum markanten, da in der Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs zum UmwStG 1969 genannten BFH-Urteil aus dem Jahre 1965[153] konnte bisher nie-

[145] *H. F. Hügel*, Verschmelzung und Einbringung, 1993.
[146] *R. Geck*, Einbringung, 1986, insbesondere S. 167 ff.
[147] *L. A. Riedel*, Mitunternehmerschaft, 2018.
[148] *St. Kreutzer*, Ein- und Ausbringung, 2018.
[149] *R. Roos*, Einbringungen, 2000.
[150] *F. Werthebach*, Sonderbetriebsvermögen, 2020.
[151] *Ch. Juhn*, Einbringungen, 2020.
[152] *J. Schmitt*, Grundlagen, 2009.
[153] BFH, Urteil vom 13.7.1965, I 167/59 U, BStBl. III 1965, 640.

mand auswerten, da sie (noch) einer Schutzfrist unterliegt; auf Antrag des Verfassers wurde diese Schutzfrist allerdings verkürzt.[154] Der gegenwärtige Stand der Wissenschaft hinsichtlich der rechtshistorischen Aufarbeitung der Gewährung einer sonstigen Gegenleistung ist daher eher bescheiden zu nennen.

IV. Quellenarbeit

In dieser Arbeit sind insbesondere Archivgüter des Parlamentsarchivs des Deutschen Bundestags, des Bundesarchivs und des Archivs des Bundesrats ausgewertet worden. Eine ausführliche Liste der ungedruckten Quellen sowie der schriftlichen Quellen in elektronischer Form findet sich am Ende der Arbeit.[155] In dieser sind ebenso die Internetadressen derjenigen Quellen aufgeführt, die (nur) online abrufbar sind, wozu insbesondere solche Quellen gehören, die (auch) im „Webarchiv"[156] des Parlamentsarchivs des Deutschen Bundestags auffindbar sind.

Im Parlamentsarchiv des Deutschen Bundestags selbst befinden sich physische Archivgüter. Diese wurden auf Anfrage des Verfassers digitalisiert und ihm persönlich zur Verfügung gestellt. Der Zitiervorgabe des Parlamentsarchivs des Deutschen Bundestags[157] folgend wird dieses Archivgut wie folgt wiedergegeben: Der Abkürzung „PA-DBT" folgt das Bestandskürzel, dann der Kurztitel des Bestandsnamens, danach die Archivaliensignatur – bei solchen Archivalien, die im „Webarchiv" des Parlementsarchivs des Deutschen Bundestags abgerufen worden sind, wird anstatt der Archivaliensignatur „Webarchiv" angegeben –, anschließend die Protokoll-/Drucksachennummer und zuletzt die Seitenangabe. Beispiel: PA-DBT 3107 Finanzen, A16/7, Prokotoll-Nr. 16/36, S. 1.

Die ausgewerteten Quellen des Bundesarchivs stammen aus Beständen des Bundeskanzleramts, des BMF und des BFH, die dem Bundesarchiv in Koblenz übergeben wurden. Jedes Archivgut ist mit einer Archivsignatur versehen, die aus der Bestandssignatur – B 136 für das Bundeskanzleramt, B 126 für das BMF, B 200 für den BFH – und der mit einem Schrägstrich abgetrennten Archivnummer – bspw. „46391" – zusammengesetzt ist. Gemäß einer Empfehlung des Bundesarchivs wird, wenn es den digitalisierten Unterlagen an Blatt- oder Seitenangaben gebricht,

[154] Dazu unten § 2 IV.

[155] Unten S. 305 ff. Ungedruckte Quellen sind solche, die nicht in (Fach-)Bibliotheken verfügbar sind, aber benutzt werden können, sofern sie in Archiven öffentlich zugänglich gemacht worden sind; schriftliche Quellen in elektronischer Form sind entweder auf (in Bibliotheken erhältlichen) Datenträgern (bspw. CD, DVD) oder im Internet zu finden (*Th. Olechowski*, Materialien[8], 2019, S. 59).

[156] Das „Webarchiv" ist Teil des Parlamentsarchivs des Deutschen Bundestags (https://www.bundestag.de/webarchiv [besucht am 30.1.2025]). Dort sind u. a. für die Jahre 2005–2016 „Momentaufnahmen" des Internetauftritts zu finden, die auch in diesem Zeitraum online veröffentlichte Protokolle umfassen (dazu auch noch unten Fn. 1555).

[157] Abrufbar unter https://www.bundestag.de/resource/blob/594684/01f403e15d14fbdec9e43f

zur genauen Angabe der Fundstelle die Nummer des Bildes („Image“) verwandt, die aus den letzten vier Ziffern des Dateinamens besteht (Beispiel: BArch, B 126/46391, Image 0001).[158] Soweit die Archivgüter foliiert sind, also nicht, wie bei Paginierung, die Vorder- und Rückseite einzeln, sondern nur das Blatt als solches nummeriert ist, werden, wie üblich, die Seiten in der Weise angegeben, dass hinter die mit „Bl.“ bezeichneten Blattzahl ein Buchstabe gesetzt wird, und zwar „r“ für „recto“ (Vorderseite) und „v“ für „verso“ (Rückseite) (Beispiel: BArch, B 200/653, Bl. 1r). Die hier einschlägigen Bestände aus dem Bundeskanzleramt und dem BMF wurden beim Bundesarchiv auf Anfrage des Verfassers freundlicherweise digitalisiert und sind nunmehr unter https://invenio.bundesarchiv.de/invenio/login.xhtml[159] abrufbar.

Die Verfahrensakte zur Entscheidung des BFH, Urteil vom 17. Juli 1965, I 167/59 U[160], ist beim Bundesarchiv in Koblenz archiviert (Archivsignaturen: B 200/653, B 200/654). Sie unterliegt grundsätzlich einer 60-jährigen Schutzfrist (§ 11 Abs. 3 BArchG). Auf Antrag des Verfassers wurde die Schutzfrist gemäß § 12 Abs. 3 BArchG nach Einwilligung des BFH – der öffentlichen Stelle des Bundes, bei der das Archivgut entstanden ist (§ 12 Abs. 4 BArchG) – unter der Bedingung verkürzt, dass insbesondere personenbezogene Daten nicht oder nur anonymisiert verwendet werden (§ 3 Abs. 3 BArchBV). Die Verfahrensakte ist auf Anfrage des Verfassers digitalisiert und nur ihm persönlich zur Verfügung gestellt worden.

Im Archiv des Bundesrats hat der Verfasser einen Ausschnitt des Protokolls der Fortsetzung der 27., zugleich 28. Sitzung des Vermittlungsausschusses am 31. August 1994 sowie die entsprechende Vorgangsakte eingesehen und für sich persönlich digitalisiert. Die Vorgangsakte wird in Anlehnung an die Zitiervorgabe des Archivs des Bundesrats[161] wie folgt zitiert: AdBR, VermA, Az. 30–69/12. Sie ist weder paginiert noch foliiert noch („offiziell“) digitalisiert und wird daher ohne Blatt-, Seiten- oder Imagezahl angegeben.

9ef4241f29/Hinweise-Quellenangabe-data.pdf (besucht am 30.1.2025).

[158] Mit Beispiel unter https://www.bundesarchiv.de/DE/Navigation/Benutzen/Quellennachweise/quellennachweise.html (besucht am 30.1.2025) abrufbar.

[159] Besucht am 31.12.2024.

[160] BFH, Urteil vom 13.7.1965, I 167/59 U, BStBl. III 1965, 640.

[161] Nach der Zitiervorgabe folgt nach der Abkürzung „AdBR“ die Archivsignatur, die aus der Bestandssignatur – z. B. Fz für Finanzausschuss – und, durch Komma abgetrennt, der Archivnummer besteht. Da die ausgewertete Vorgangsakte allerdings nicht über eine Archivnummer verfügt, wird hier das Aktenzeichen angegeben.

§ 3 Wissenschaftliche Grundlagen und Ausgangslage

I. Rechtstheoretische und methodische Vorüberlegungen

Bei einer Untersuchung eines Gesetzesbegriffs ist es unerlässlich, sich den Gegenstand der Rechtswissenschaft, also das Recht[162] (rechtstheoretisch) zu vergegenwärtigen (dazu 1). Aber auch das Instrumentarium[163] der Auslegung ist zu reflektieren (dazu 2), will man dem „Gebot der intersubjektiven Überprüfbarkeit"[164] gerecht werden.[165] Da ein Teil der Untersuchung die Rechtsgeschichte betrifft, muss auch deren Methode betrachtet werden (dazu 3).

1. „Auslegungsziel"

Methodisch betrachtet, wird mit dem *Zweiten Teil* der Untersuchung ein Aspekt des Auslegungsvorgangs vorangestellt und ausführlich beleuchtet, namentlich der der sog. historischen Auslegung. Im *Dritten Teil* schließt sich dann die „klassische" Auslegung an. Diese Einteilung folgt der Erkenntnis, dass Rechtsnormen[166], wie bspw. abstrakt-generelle Regelungen (Gesetze), erst dann gelten, wenn sie von einem dazu kompetenten Organ in einem dafür vorgesehenen Verfahren erlassen wurden und sie ihren Geltungsgrund in einer bedingenden, in der Normhierarchie höherrangigen Rechtsnorm (Rechtserzeugungsnorm[167], Wirkungsnorm[168])

---

[162] *M. Jestaedt*, Hans Kelsen, Reine Rechtslehre, Studienausgabe der 1. Auflage 1934, 2008, S. XXVII ff.; ebenso *A. Engländer*, JURA 2000, 113 (113); *Th. Kuntz*, AcP 216 (2016), 866 (867 f.); *M. Potacs*, Rechtstheorie[2], 2019, S. 79; *J. C. Schuhr*, Rechtsdogmatik, 2006, S. 23 ff., 37 m. w. N.; ähnlich *J. F. Lindner*, RW 2011, 1 (3); *M. Jestaedt*, Verfassungstheorie, 2010, § 1 Rn. 18. Zur „Wissenschaftlichkeit" der Rechtswissenschaft etwa *B. Rüthers/Ch. Fischer/A. Birk*, Rechtstheorie[12], 2021, Rn. 280 ff.; *R. M. Kiesow*, JZ 2010, 585.

[163] *M. Jestaedt*, Grundrechtsentfaltung, 1999, S. 266 (Hervorhebung weggelassen): „Deutungsinstrumentarium". Zum Problem, dass der Norminhalt von der Methode seiner Erkenntnis abhängt, *M. Jestaedt*, „Öffentliches Recht", 2007, S. 241 (268 f.); *M. Jestaedt*, ZöR 55 (2000), 133 (135 ff.); *M. Jestaedt*, Grundrechtsentfaltung, 1999, S. 266 ff.; *A. J. Merkl*, GrünhutsZ 42 (1916), 535.

[164] Zu diesem Gebot *M. Honer*, Grundgesetzliche Theorie, 2022, S. 8; ähnlich *St. Meder*, JZ 2023, 1041 (1047 ff.); *Th. M. J. Möllers*, Methodenlehre[6], 2025, § 1 Rn. 81 ff.; *Th. M. J. Möllers*, ZfPW 2019, 94 (99); *P. Scherer de Mello Aleixo*, Verantwortbares Richterrecht, 2014, S. 157.

[165] Auch *A. J. Merkl*, GrünhutsZ 42 (1916), 535 (548 f.), arbeitete heraus, dass für die Auslegung zwei Fragen maßgeblich sind, namentlich was die Erkenntnisquelle und was die Methode der Erkenntnisgewinnung ist; gleichsinnig *M. Jestaedt*, ZöR 55 (2000), 133 (138 ff.); *J. F. Lindner*, Grundrechtsdogmatik, 2005, S. 137 ff.; zur „Methodenehrlichkeit" *B. Rüthers*, JuS 2011, 865 (869); *B. Rüthers*, Rechtstheorie 40 (2009), 253 (278 ff.).

[166] Der Begriff der (Rechts-)Norm wird uneinheitlich verwandt; dieser Arbeit wird der rechtstheoretische Begriff zugrunde gelegt, worunter insbesondere auch Individualrechtsnormen und solche ohne Außenwirkung fallen (zum Unterschied *Ph. Reimer*, JURA 2014, 678 [680 ff.]; *H. Kelsen*, Reine Rechtslehre[2], 1960, S. 237 f., 240).

[167] *S. Kempny*, Verwaltungskontrolle, 2017, S. 176 Fn. 630.

[168] *Ph. Reimer*, Rechtstheorie 45 (2014), 383 (391 ff.).

finden.[169] Rechtsnormen fallen demnach (im wahrsten Sinne des Worts) nicht vom Himmel.[170] Eine Rechtsnorm ist nur ein Gedankengebilde[171], dass „etwas sein oder geschehen [. . .] *soll*"[172]. Die Rechtsnorm ist eine mögliche aus einem oder mehreren Normtext(en) – Paragrafen, Absätzen oder Sätzen –[173] gewonnene Interpretation, sie ist mithin als „spezifischer Sinngehalt"[174] der „Inhalt eines Denkaktes"[175]. Sie ist sinnlich nicht wahrnehmbar.[176] Der Normtext ist nur die (irgendwie geartete) sprachliche Verkörperung der Rechtsnorm, ein „Platzhalter",[177] meist in einer dafür vorgesehenen Publikationsform wie einem Gesetzesblatt oder dem Bundessteuerblatt oder etwa auch in Gestalt von mündlichen oder schriftlichen (Einzelfall-) Regelungen.[178] Ziel der Auslegung ist demnach, das objektiv geltende Sollen oder Können zu ermitteln.[179]

---

[169] Zum Rechtserzeugungszusammenhang grundlegend *A. J. Merkl*, in: Prolegomena, 1931, S. 252 (257 ff., 272 ff.); *H. Kelsen*, Reine Rechtslehre[2], 1960, S. 196 ff.; aus dem neueren Schrifttum etwa *P. Hilbert*, JZ 2013, 130 (131); *S. Kempny*, Verwaltungskontrolle, 2017, S. 176; *O. Lepsius*, JuS 2018, 950 (951 ff.); *Ph. Reimer*, Rechtstheorie, 2022, § 9 Rn. 22 ff.; *B. Rüthers/Ch. Fischer/A. Birk*, Rechtstheorie[12], 2021, Rn. 272 f.; ähnlich *R. Wank*, Methodenlehre, 2019, § 50 Rn. 40 ff. Es gilt dabei das rechtliche *Können* vom rechtlichen *Dürfen* zu unterscheiden (*Ph. Reimer*, Rechtstheorie 48 [2017], 417; *E. M. N. Reifegerste*, in: Kempny/Reifegerste, Verwaltungsrecht, 2022, 1. Teil Rn. 33).

[170] Etwa *M. Jestaedt*, Grundrechtsentfaltung, 1999, S. 334; *B. Rüthers*, Auslegung[9], 2022, S. 522 f.; so auch noch *Ch. Baldus*, Historische Intention, 2013, S. 5 (24).

[171] *S. Kempny*, Verwaltungskontrolle, 2017, S. 23 Fn. 144; so schon früh *F. Schreier*, Interpretation, 1927, S. 3; gleichsinnig *St. Bulk*, BB 2022, 1752 (1753).

[172] *H. Kelsen*, Reine Rechtslehre[2], 1960, S. 4 (Hervorhebung im Original).

[173] Regelmäßig gibt eine Vielzahl von Normtexten eine Rechtsnorm wieder. Dazu M. Jestaedt in: Ehlers/Pünder, Verwaltungsrecht[16], 2022, § 11 Rn. 41; *S. Kempny*, Verwaltungskontrolle, 2017, S. 23; *E. M. N. Reifegerste*, in: Kempny/Reifegerste, Verwaltungsrecht, 2022, 1. Teil Rn. 20; *Ph. Reimer*, Rechtstheorie, 2022, § 7 Rn. 37 ff.; *B. Rüthers/Ch. Fischer/A. Birk*, Rechtstheorie[12], 2021, S. 120.

[174] *H. Kelsen*, Reine Rechtslehre[1], 1934, S. 6, 10; gleichsinnig *M. Potacs*, Rechtstheorie[2], 2019, S. 48, 51; *F. Schreier*, Interpretation, 1927, S. 5.

[175] *H. Kelsen*, Reine Rechtslehre[2], 1960, S. 9; *H. Kelsen*, JZ 1965, 465 (466); gleichsinnig *A. Engländer*, JURA 2000, 113 (113). Möglich ist allerdings auch eine automatisierte Erzeugung von Rechtsnormen, wie etwa § 35a VwVfG oder § 155 Abs. 4 AO zeigen.

[176] *H. Kelsen*, Reine Rechtslehre[2], 1960, S. 4.

[177] *H. Kelsen*, Reine Rechtslehre[2], 1960, S. 59; *M. Payandeh*, Judikative Rechtserzeugung, 2017, S. 135; *M. Potacs*, Rechtstheorie[2], 2019, S. 48, 52; *F. Schreier*, Interpretation, 1927, S. 59. Zur Platzhalterfunktion *M. Jestaedt*, ZöR 55 (2000), 133 (134); *M. Jestaedt*, Grundrechtsentfaltung, 1999, S. 330.

[178] In diese Richtung *S. Kempny*, Verwaltungskontrolle, 2017, S. 176 Fn. 631; *M. Potacs*, Rechtstheorie[2], 2019, S. 63 f.; *Ph. Reimer*, Rechtstheorie, 2022, § 5 Rn. 16; *St. Bulk*, BB 2022, 1752 (1753). Eine *sinnvolle* Rechtsordnung kann auf eine Kundgabe nicht verzichten (so i. E. auch *Th. Kuntz*, AcP 215 [2015], 387 [390 f., 430, 437] m. w. N.; *P. Noll*, Gesetzgebungslehre, 1973, S. 198; *P. Scherer de Mello Aleixo*, Verantwortbares Richterrecht, 2014, S. 121; ähnlich *A. Adrian*, Methodenlehre, 2009, S. 773; *Ch. Seiler*, Auslegung, 2000, S. 26).

[179] *H. Schäffer*, in: FS H. P. Rill, 1995, S. 595 (606) (Hervorhebungen im Original): „*Erkenntnisziel* bleibt aber die *Sinnermittlung des rechtlich Gesollten*". Anders wird im überwiegenden Schrifttum vorgegangen, wenn unmittelbar auf das objektive oder subjektive Auslegungsziel Bezug ge-

Der Rechtsakt[180] allein gibt seine Bedeutung nicht ohne weiteres preis.[181] Es stellt sich also die grundlegende Frage nach dem Weg vom Akt zum Sinn.[182] Ist man sich in einer „modernen" Rechtsordnung einig, dass Recht einen (Rechts-) Setzungsakt (in den allermeisten Fällen) durch Menschen voraussetzt, ist auch der Rechtssinn menschlich geschaffen.[183] In der bundesdeutschen Rechtsordnung gibt es nur Normen des positiven Rechts, d. h. „Normen, die aufgrund eines von der Rechtsordnung im übrigen autorisierten Normsetzungsaktes erzeugt worden sind. Somit kann in Ansehnung dieser Rechtsordnung eine Rechtsnorm als die objektive Geltung eines subjektiven, auf das Verhalten von Menschen intentional gerichteten Willensaktes begriffen werden. Inhalt der Norm und damit Ziel der Rechtserkenntnis[184] ist infolgedessen der Sinn dieses menschlichen Willensaktes."[185] Ist das Ziel des Rechtserkenntnisanteils, den Inhalt einer Norm zu ermitteln, und stellt sich der Norminhalt als der Sinn des vom ermächtigten Normsetzer gesetzten Willensaktes dar, „so scheint der Schluß unabwendbar, daß Auslegung die Ermittlung des Normsetzerwillens bedeutet" (subjektives Auslegungsziel).[186] Dem objektiven

---

nommen wird (statt vieler *K.-D. Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 4 AO Rn. 231 [162. Lfg., September 2020]); anders auch *Ch. Seiler*, Auslegung, 2000, S. 23. „Sollen" und „Können" als rechtstheoretische Rechtsfolgen einer Rechtsnorm verstanden (dazu *Ph. Reimer*, Rechtstheorie, 2022, § 7 Rn. 15 ff.; *Ph. Reimer*, Rechtstheorie 45 [2014], 383 [390 ff.]; gleichsinnig *K. Engisch,* Einführung[13], 2024, S. 42 f., 59; *St. Bulk*, BB 2022, 1752 [1754 Fn. 41]).

[180] Als Rechtsakt soll eine Handlung verstanden werden, die einen symbolischen (i. d. R. textlichen) Gehalt aufweist, der auf die Setzung von Rechtsfolgen gerichtet ist (*S. Plesdonat*, Korrespondenz, 2024, S. 41 Fn. 171; so auch *Ph. Reimer*, Rechtstheorie 48 [2017], 417 [383]; zur Phänomenologie des Rechtsakts auch *Ph. Reimer*, Rechtstheorie, 2022, § 5 Rn. 11 ff.).

[181] *H. Kelsen*, Reine Rechtslehre[2], 1960, S. 346; *Ph. Reimer*, Rechtstheorie, 2022, § 5 Rn. 24.

[182] *Ph. Reimer*, Rechtstheorie, 2022, § 5 Rn. 9 f. Es gilt jedoch zu beachten, dass die rechtswissenschaftliche Auslegung eines Gesetzes nur eine „rein erkenntnismäßige Feststellung des Sinnes von Rechtsnormen" und keine Rechtssetzung ist (*H. Kelsen*, Reine Rechtslehre[2], 1960, S. 352; gleichsinnig *M. Jestaedt*, Verfassungstheorie, 2010, § 1 Rn. 14; *M. Jestaedt*, Theorie, 2006, S. 50, 67; *Th. Kuntz*, AcP 216 [2016], 866 [903 ff.]; *Ph. Reimer*, Verfahrenstheorie, 2015, S. 98).

[183] *Ph. Reimer*, Rechtstheorie, 2022, § 5 Rn. 28. Hinsichtlich § 155 Abs. 4 AO oben in Fn. 175.

[184] In der Reinen Rechtslehre versucht man das Spannungsverhältnis zwischen einer nur auf den Interpreten oder einer nur auf den Urheber abstellenden Sichtweise dadurch zu bewältigen, dass „man der Tätigkeit des Interpreten einen Rechtserkenntnisanteil und einen Rechtserzeugungsanteil zuspricht. Wenn der Interpret zu einer eigenen Rechtsauffassung gelangt, also einem Auslegungsergebnis bezogen auf den Rechtsakt, dann findet er einen Teil vor und trägt einen Teil selbst bei" (*Ph. Reimer*, Rechtstheorie, 2022, § 5 Rn. 28 [Fußnotenzeichen und Hervorhebungen weggelassen]).

[185] *M. Jestaedt*, Grundrechtsentfaltung, 1999, S. 330 f. (Fußnotenzeichen hinzugefügt).

[186] *M. Jestaedt*, Grundrechtsentfaltung, 1999, S. 331 (Fußnotenzeichen hinzugefügt); ebenso *Ph. Reimer*, Rechtstheorie, 2022, § 5 Rn. 28, 34 ff.; *Ph. Reimer*, Verfahrenstheorie, 2015, S. 127 f.; siehe auch *B. Rüthers*, Auslegung[9], 2022, S. 516; *B. Rüthers/Ch. Fischer/A. Birk*, Rechtstheorie[12], 2021, Rn. 786; so i. E. wohl auch *D. Looschelders/W. Roth*, Methodik, 1996, S. 61 f.; *P. Scherer de Mello Aleixo*, Verantwortbares Richterrecht, 2014, S. 210 ff.; *M. Jestaedt*, „Öffentliches Recht", 2007, S. 241 (268 f.); *F. Reimer*, Methodenlehre[2], 2020, Rn. 251 ff.; modifizierend *Ch. Seiler*, Auslegung, 2000, 23 f.; auf den *gegenwärtigen* normsetzerischen Willen abstellend *T. Walter*, ZIS 2016, 746

Auslegungsziel ist u. a. deswegen eine Absage zu erteilen, weil sie sich auf eine dem Gesetz *nach Meinung des Interpreten* immanente Vernunft richtet.[187] Es wird der einzig maßgeblichen ideellen Größe: dem Normsetzerwillen nicht gerecht; man legt also etwas aus, was nach hiesigem Verständnis nicht mehr gesetztes Recht ist.[188]

Entscheidend ist damit der „Wille des Normsetzers".[189] Über die Frage, was genau man hierunter zu verstehen habe, herrscht Uneinigkeit.[190] Dies liegt (wohl) auch an dem etwa auf Bundesebene der Bundesrepublik Deutschland bestehenden arbeitsteiligen Gesetzgebungsprozess. Immerhin dürfte man mit einiger Hoffnung

(747). Zu dem hier angesprochenen Streit zwischen „subjektiv-historischer" und „objektiv-teleologischer" Auslegung etwa *U. Kischel*, Die Begründung, 2003, S. 267 ff.; *E. A. Kramer/R. Arnet*, Methodenlehre[7], 2024, S. 135 ff.; *Th. Spitzlei*, JuS 2022, 315 (317); (historische) Nachzeichnung auch bei *O. Depenheuer*, Wortlaut, 1988, S. 19 ff. Aus dem neuerem Schrifttum sich dezidiert gegen das subjektive Auslegungsziel aussprechend etwa *T. Herbst*, Gesetzgebungskompetenzen, 2014, S. 35 ff. Der anhaltenden Kritik am subjektiven Auslegungsziel wird argumentativ entgegengetreten (etwa *O. Depenheuer*, Wortlaut, 1988, S. 56 f.; *M. Jestaedt*, Grundrechtsentfaltung, 1999, S. 349 ff. [insbesondere 357 f.]; *B. Rüthers/Ch. Fischer/A. Birk*, Rechtstheorie[12], 2021, Rn. 788; siehe auch *M. Honer*, Grundgesetzliche Theorie, 2022, S. 34 ff. m. w. N.; *J. F. Lindner*, Metaphysik, 2017, S. 88 f.; *J. F. Lindner*, Grundrechtsdogmatik, 2005, S. 145 ff.; siehe auch *E. Baden*, Gesetzgebung, 1977, S. 222 ff.; *M. Jestaedt*, Theorie, 2006, S. 56 f. m. w. N.; *D. Looschelders/W. Roth*, Methodik, 1996, S. 62 ff.).

[187] *R. Dreier*, Recht – Moral – Ideologie, 1981, S. 55; gleichsinnig BVerfG, Beschluss vom 28.11.2023, 2 Bvl 8/13, DStR 2024, 155 (161) m. w. N.: „In keinem Fall darf richterliche Rechtsfindung [. . .] an die Stelle der Regelungskonzeption des Gesetzgebers gar eine eigene treten lassen" (Nachweise stillschweigend weggelassen).

[188] *Ph. Reimer*, Verfahrenstheorie, 2015, S. 127 f. Ein Auslegungsziel wie das objektive, das den irgendwie ausgedrückten Normsetzerwillen außer Acht lässt, ist nicht gegenstandsadäquat (dazu *M. Jestaedt*, Grundrechtsentfaltung, 1999, S. 332 f.; ähnlich *B. Rüthers*, Rechtstheorie 40 [2009], 253 [268]; *M. Kriele*, Rechtsgewinnung[2], 1976, S. 173, 209; siehe auch *B. Rüthers*, Auslegung[9], 2022, S. 517; *B. Rüthers*, Rechtstheorie 40 [2009], 253 [261], der in Anlehnung an *Ph. Heck*, AcP 112 [1914], 1 [62 ⟨Fn. 87⟩], von einem „Freiballon" spricht, der, einmal aufgelassen, jeder Kontrolle entrücke, den Winden des jeweiligen Zeitgeistes folge; *M. Jestaedt*, Grundrechtsentfaltung, 1999, S. 334, spricht von einer „inhaltsleere[n] Normhülse", die erst nachträglich gefüllt werde. Zur Gegenstandsadäquanz auch *M. Jestaedt*, ZöR 55 [2000], 133 [148 ff.]; *M. Jestaedt*, „Öffentliches Recht", 2007, S. 241 [insbesondere 272 ff.] *A. J. Merkl*, GrünhutsZ 42 [1916], 535 [536] [Hervorhebungen weggelassen]: „Ehe man sich fragen kann, wie auszulegen sei, muß man sich im reinen darüber sein, was auszulegen sei" [ebenso *P. Scherer de Mello Aleixo*, Verantwortbares Richterrecht, 2014, S. 201]; kritisch *A. Funke*, Gesetzgeberwille, 2013, S. 175 [182 ff.]).

[189] *M. Jestaedt*, ZöR 55 (2000), 133 (154); *M. Jestaedt*, Grundrechtsentfaltung, 1999, S. 338 f.; ähnlich BVerfG, Beschluss vom 28.11.2023, 2 Bvl 8/13, DStR 2024, 155 (160 f.) m. w. N., wenn es vom „objektivierte[n] Wille[n] des Gesetzgebers" spricht (ähnlich *J. Forck*, ZJS 2022, 357 [361], nach dem die subjektive Auslegung auf den „objektivierbaren" Willen des Gesetzgebers abstelle).

[190] Aus der Literatur etwa: *Ch. Baldus*, Historische Intention, 2013, S. 5; *T. Frieling*, Gesetzesmaterialien, 2017, S. 133 ff.; *T. Herbst*, Gesetzgebungskompetenzen, 2014, S. 48; *S.-P. Hwang*, JZ 2022, 1069 (1076); *B. Rüthers/Ch. Fischer/A. Birk*, Rechtstheorie[12], 2021, Rn. 790; *M. Sehl*, Gesetzgeberwille, 2019, S. 99 ff., insbesondere 117 ff., 126 f.; *Th. Wischmeyer*, Zwecke, 2015, S. 225 ff.; *Th. Wischmeyer*, JZ 2015, 957 (960 ff.); ebenso *E. Baden*, Gesetzgebung, 1977; *E. Baden*, Gesetzgebungsmaterialien, 1976, S. 369; *A. Funke*, Gesetzgeberwille, 2013, S. 175.

auf methodologische Zustimmung festhalten können, dass es nicht um einen „realpsychischen" Willen, sondern um eine normative Zurechnung gehe.[191]

Der Wille muss dem Ermächtigten[192] zuzurechnen sein. Allerdings war *K. Larenz*[193] der Ansicht, dass häufig ein Großteil der gebildeten Individualwillen nur darauf gerichtet sei, (irgend-)einen Normtext und nicht irgendwelche Absichten oder Materialien zu beschließen, und der einzelne Abgeordnete mache sich gar keine Gedanken über den Inhalt. Das „Warum" einer Rechtsnorm, den Rechtssinn hat sich womöglich nur eine einzige natürliche Person ausgedacht, die entweder dem „formellen Gesetzgeber" (etwa ein Abgeordneter) oder dem „informellen Gesetzgeber" (etwa ein Ministerialbeamter) angehören kann.[194] *T. Frieling*[195] erarbeitete indes bereits, dass der arbeitsteilige Rechtserzeugungsprozess nicht darauf ausgelegt ist, dass sich jeder, der zum Ermächtigten zu zählen ist, über den Inhalt Gedanken gemacht haben muss. „Die Ausgestaltung des Gesetzgebungsverfahrens als arbeitsteiliger Prozess rechtfertigt vielmehr die Vermutung, dass alle Beteiligten den Sinn zugrunde legen, den die arbeitsteilig Beauftrag[t]en mit dem Gesetzestext verbinden und in den Gesetzesmaterialien nachvollziehbar dokumentieren." Das gemeinsame Textverständnis, so *T. Frieling*, entspricht demjenigen der beauftrag-

[191] *St. Bulk/S. Kempny*, KritV 2023, 137 (145 Fn. 40); *M. Jestaedt*, Grundrechtsentfaltung, 1999, S. 354 f.; ebenso *T. Frieling*, Gesetzesmaterialien, 2017, S. 131 f. m. w. N.; *S.-P. Hwang*, JZ 2022, 1069 (1076); *B. Rüthers/Ch. Fischer/A. Birk*, Rechtstheorie[12], 2021, Rn. 790 m. w. N.; *M. Sehl*, Gesetzgeberwille, 2019, S. 95; *Th. Spitzlei*, JuS 2022, 315 (315); *R. Wank*, Methodenlehre, 2019, § 10 Rn. 14.

[192] Ohne darauf vertieft eingehen zu können, sind in der bundesdeutschen Gesetzgebung, je nach Gesetzesinitiative und ob ein Einspruchs- oder Zustimmungsgesetz vorliegt, (einzig) die mehrheitlich das Gesetz beschließenden Abgeordneten des Deutschen Bundestags ermächtigt, denn schlussendlich findet nur deren Wille Eingang in die unter den weiteren Wirkungsvoraussetzungen in Geltung gesetzte Rechtsnorm (in diese Richtung bereits *D. Looschelders/W. Roth*, Methodik, 1996, S. 47 f.; sich diesen anschließend *Ch. Walz*, ZJS 2010, 482 [484]; so auch *T. Walter*, ZIS 2016, 746 [748]; a. A. *Th. Wischmeyer*, JZ 2015, 957 m. w. N.).

[193] *K. Larenz*, Methodenlehre[6], 1991, S. 329 f.; zusammenfassend *T. Frieling*, Gesetzesmaterialien, 2017, S. 141 m. w. N.

[194] Die Unterscheidung zwischen formellem und informellen Gesetzgeber geht auf *P. Noll*, Gesetzgebungslehre, 1973, S. 44 ff. (Hervorhebungen weggelassen), zurück; ähnlich *E. Baden*, Gesetzgebung, 1977, der von „Gesetzgeber" und „Gesetze-Macher" spricht. Die Annahme von *H.-J. Kanzler*, FR 2007, 525 (531), dass nur der „Gesetzgeber" seinem Entwurf eine Begründung beigebe, der „Gesetze-Macher" aber nicht, scheint eine künstliche Aufteilung zu sein (ebenso *C. Hohmann*, StuW 2017, 177 [178 ff.]). Zwar ist zutreffend, dass gemäß Art. 77 Abs. 1 Satz 1 GG Bundes*gesetze* vom „Bundestag" beschlossen werden. Was aber soll ein Gesetz anderes sein als das, was der Ermächtigte diesem Rechtsakt als Sinn beigemessen hat? Reduzierte man Rechtserzeugung darauf, dass der „Bundestag" nur den Text beschlösse, wird verkannt, dass der Text nicht die Rechtsnorm ist (oben bei und in Fn. 178). Vielmehr ist zu rekonstruieren, was der Normsetzer gewollt hat, und hierzu kann auch eine ggf. vorhandene, zu eigen gemachte Begründung eines Gesetzentwurfs herangezogen werden (dazu auch noch sogleich im Haupttext). Zum Begriff Ministerialbeamter etwa *A. Uelner*, DStR 1977, 119 (120).

[195] *T. Frieling*, Gesetzesmaterialien, 2017, S. 143 ff. (nachfolgendes Zitat 145); in diese Richtung

ten Einzelakteure, und man füge hinzu, dass dieser beauftragte Einzelakteur nicht zwingend ermächtigt sein muss, solange der Ermächtigte sich das Textverständnis des Beauftragten zu eigen macht. „Das Gesetz wird notwendigerweise von einzelnen Beteiligten vorgeschlagen. Diese erläutern in der [Begründung eines Gesetzentwurfs], welche Ziele damit verfolgt werden und wie einzelne Bestimmungen verstanden werden. Dieses Verständnis ist Gegenstand der Beratungen im Gesetzgebungsverfahren. Derjenige, der das Gesetz anders verstehen will, ihm eine andere Bedeutung oder eine andere Zielsetzung beimessen will, [...] muss[...] im vorgesehenen Verfahren Änderungsanträge einbringen und um Mehrheiten werben. Entscheidend kann dann aber nur sein, ob der Gesetzesvorschlag oder die Begründung im abweichenden Sinne geändert wird. Bleibt der Gesetzesvorschlag unverändert und wird verabschiedet, ist der abweichende ‚Zwischenruf' nicht beachtlich, selbst wenn er ausdrücklich als ‚Widerspruch' benannt wird. Erst recht gilt das für ‚heimliche' Vorbehalte, das Gesetz anders zu verstehen. Die These vom gemeinsamen Textverständnis auf Grundlage der arbeitsteiligen Ausgestaltung des Gesetzgebungsprozesses ist also auch dann begründet."[196]

2. Methodengerechte Ermittlung der Rechtsnorm

Das Ermitteln des vom (historischen) Normsetzer gewollten Sinns kann nur eine asymptotische Annäherung sein, denn es fehlt die Erkenntnissicherheit, ob das, was man verstanden zu haben glaubt, auch tatsächlich „richtig" ist bzw. „läßt sich infolge der bloß ideellen Wirklichkeit der Norm[...] niemals beweisen", dass „dem Auslegungsergebnis infolgedessen [sc. der asymptotischen Annäherung] attestiert werden darf, das Auslegungsziel erreicht zu haben".[197] Die einmal in Geltung getretene Rechtsnorm, nach deren Erkenntnis gestrebt wird, kann nie vollends festgestellt werden. Mit Sicherheit kann man nur sagen: Die Rechtsnorm wurde methodengerecht ermittelt.[198]

Um den vom (historischen) Normsetzer gewollten Rechtssinn methodengerecht zu ermitteln, ist der normerzeugende Kontext zu rekonstruieren, man sucht also nach irgendwelchen Anzeichen; hierzu sind „sinnlich wahrnehmbare[...] Träger-

bereits *E. Baden*, Gesetzgebung, 1977, S. 60; *E. Baden*, Gesetzgebungsmaterialien, 1976, S. 369 (394).

[196] *T. Frieling*, Gesetzesmaterialien, 2017, S. 147; gleichsinnig *M. Sehl*, Gesetzgeberwille, 2019, S. 151 ff.; a. A. wohl *Ph. S. Weinmann*, JA 2023, 183 (184 f.); *Th. Wischmeyer*, Zwecke, 2015, S. 248; *Th. Wischmeyer*, JZ 2015, 957 (761 f.).

[197] *M. Jestaedt*, Grundrechtsentfaltung, 1999, S. 343; gleichsinnig *A. Adrian*, Methodenlehre, 2009, S. 748, 752, 754, 759 f.

[198] Die Aufgabe des Gerichts „beschränkt sich darauf, die intendierte Regelungskonzeption bezogen auf den konkreten Fall [...] möglichst zuverlässig zur Geltung zu bringen" (BVerfG, Beschluss vom 28.11.2023, 2 Bvl 8/13, DStR 2024, 155 [161] m. w. N.). Frei nach *Ph. Reimer*, Rechtstheorie, 2022, § 12 Rn. 35, wird daher in dieser Untersuchung nicht von „richtigerweise" oder „irrig" gesprochen, sondern schwächere Formulierungen gewählt („es liegt nahe", „vieles dafür spricht,

substanzen oder auch Hilfstatsachen" heranzuziehen.[199] Im Anschluss an den von *F. C. v. Savigny*[200] zusammengetragenen und bis heute verwendeten[201] Auslegungskanon sind solche einander nicht ausschließende, sondern sich gegenseitig ergänzende Trägersubstanzen bzw. Quellen insbesondere der Normtext (herkömmlich: Wortlaut) sowie, soweit vorhanden, der bisherige Normtext (dazu a), die Historie (dazu b) und die Systematik[202] (dazu c).[203] Die objektiv-teleologische Auslegung ist abzulehnen (dazu d).[204] Ein Rangverhältnis besteht zwischen den Indizien nicht.[205]

---

dass [. . .]", „überzeugend"), um dem Umstand der nur asymptotischen Annäherung Rechnung zu tragen.

[199] *M. Jestaedt*, Grundrechtsentfaltung, 1999, S. 339; siehe auch *M. Jestaedt*, ZöR 55 (2000), 133 (155); gleichsinnig *F. Schreier*, Interpretation, 1927, S. 56: „[. . .] der fremde Wille ist nur auf Umwegen faßbar, auf Grund irgend welcher Anzeichen"; ähnlich *F. C. v. Savigny*, System, Band 1, 1840, S. 213: „Auslegung [ist] die Rekonstruktion des dem Gesetze innewohnenden Gedankens".

[200] *F. C. v. Savigny*, System, Band 1, 1840, S. 212 ff.

[201] Etwa *B. Rüthers/Ch. Fischer/A. Birk*, Rechtstheorie[12], 2021, Rn. 696 ff.; *R. Wank*, Methodenlehre, 2019, § 6 Rn. 218; speziell zum Steuerrecht *K.-D. Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 4 AO Rn. 250 (163. Lfg., Oktober 2020); *K.-D. Drüen*, Methodik, 2019, S. 95 (104); *H. Jochum*, FS P. Kirchhof, Band II, 2013, § 149 Rn. 5 ff.; *K. Meßerschmidt/S. Ojak*, DStR 2023, 289 (289); *R. P. Schenke*, Rechtsfindung, 2007, S. 51 ff.

[202] Herkömmlich wird die systematische Auslegung auch noch um die verfassungs- und unionsrechts-/richtlinienkonforme Auslegung erweitert (dazu speziell zum Steuerrecht *G. Bodden*, FR 2014, 1053 [1060]; *K.-D. Drüen*, in: Tipke/Kruse, § 4 AO Rn. 240 f. [163. Lfg., Oktober 2020]; *G. Kofler*, ISR 2014, 126 [128 ff.]; *K. Meßerschmidt/S. Ojak*, DStR 2023, 289 [293 f.]). Im Steuerrecht wird sogar eine „leistungsfähigkeitskonforme" Auslegung vertreten (dazu nur *A. Meyer*, Leistungsfähigkeitsprinzip, 2013, S. 162 ff. m. w. N.; zum Leistungsfähigkeitsprinzip noch unten § 3 II 2). Kritisch zu den Konformauslegungen beim Rechtserkenntnisanteil *Ph. Reimer*, Rechtstheorie, 2022, § 5 Rn. 41 f.; *Ph. Reimer*, JZ 2015, 910 (913 ff., 919); ähnlich *M. Jestaedt*, „Öffentliches Recht", 2007, S. 241 (258 f.); *M. Jestaedt*, Theorie, 2006, S. 49 f.

[203] *M. Jestaedt*, Grundrechtsentfaltung, 1999, S. 339; siehe auch *M. Jestaedt*, ZöR 55 (2000), 133 (155); *Ph. Reimer*, Rechtstheorie, 2022, § 5 Rn. 34, 43 ff. gleichsinnig BVerfG, Beschluss vom 28.11.2023, 2 Bvl 8/13, DStR 2024, 155 (161) m. w. N.

[204] Es gilt die „objektiv-teleologische Auslegung" abzugrenzen: zum einem von der „subjektiv-teleologischen Auslegung" und zum anderen zum „objektiven Auslegungsziel". Das „objektive Auslegungsziel" ist eine Umschreibung der Erkenntnisrichtung, was Recht ist (oben § 3 I 1). Die „objektiv-teleologische Auslegung" hingegen ist eine Methode, wie diese Erkenntnis zu ermitteln ist. Da man aber bei dieser auf gegenstandsinadäquate Umstände zurückgreift, ist sie abzulehnen. Dazu und zur „subjektiv-teleologischen Auslegung" unten § 3 I 2 d.

[205] BVerfG, Beschluss vom 28.11.2023, 2 Bvl 8/13, DStR 2024, 155 (161) m. w. N.; gleichsinnig *M. Jestaedt*, Grundrechtsentfaltung, 1999, S. 339 ff.; *K. Meßerschmidt/S. Ojak*, DStR 2023, 289 (292); *O. Muthorst*, Grundlagen[2], 2020, § 7 Rn. 17; *F. Müller/R. Christensen*, Methodik[11], Band I, 2013, Rn. 374; ähnlich *T. Herbst*, Gesetzgebungskompetenzen, 2014, S. 55; *U. Kischel*, Die Begründung, 2003, S. 273 f.; *Ch. Seiler*, Auslegung, 2000, S. 25; a. A. etwa *Ch. Walz*, ZJS 2010, 482 (486 ff.); zusammenfassend etwa *F. Bydlinski*, Methodenlehre[2], 1991, 553 ff.; *K. Engisch,* Einführung[13], 2024, 123 ff.; *E. A. Kramer/R. Arnet*, Methodenlehre[7], 2024, S. 202 ff.; *K. Larenz*, Methodenlehre[6], 1991,

a) Grammatische Auslegung

Da in einer sinnvollen Rechtsordnung der Normsetzer sein objektiv geltendes Sollen oder Können sprachlich verkörpert, ist für die Ermittlung des Sinns der Normtext ein Indiz (soweit ein solcher vorhanden ist [man denke an Gewohnheitsrecht[206] bzw. *un*geschriebene Rechtsnormen]). Aufgrund dieser sprachlichen Verkörperung ist der Normtext regelmäßig der erste, zuweilen auch der einzige Anknüpfungspunkt der Sinnermittlung.[207] Das darf aber nicht zu dem Fehlschluss verleiten, dass dieses Auslegungskriterium immer als erstes anzuwenden ist, es (hierarchisch) vor den anderen Kriterien steht und diesem (daher) ein besonderes Gewicht zukommt. Es ist lediglich ein mögliches Indiz, das zur Ermittlung des Sinns herangezogen werden kann.[208] Zudem kann der Normtext nach hiesigem Verständnis keine Grenze der Auslegung sein. Wenn der Normtext nicht der Norminhalt bzw. Rechtssinn ist und letzterer zu ermitteln ist, dann kann jener keine Grenze ziehen: „Da nun der Ausdruck bloßes Mittel ist, der Gedanke aber der Zweck, so ist es unentbehrlich, daß der Gedanke vorgezogen, der Ausdruck also nach ihm berichtigt werden muß".[209]

Dem hiesigen Rechtsverständnis und dem oben umschriebenen Auslegungsziel folgend, wird hier angenommen, dass die Wortbedeutung zu ermitteln ist, die sich der Normsetzer vorgestellt hat, wobei nur das entstehungszeitliche Verständnis maßgeblich ist, solange das positive Recht nicht auf eine aktuelle Bedeutung abstellt.[210] Nichts anderes ergibt sich, wenn eine Rechtsnorm einem i. S. des Po-

343 ff. m. w. N.; *R. Wank*, Methodenlehre, 2019, § 12 Rn. 1 ff.

[206] Aus rechtstheoretischer Sicht kann Gewohnheitsrecht positives Recht sein (*M. Potacs*, Rechtstheorie[2], 2019, S. 61; *Ph. Reimer*, Rechtstheorie, 2022, § 9 Rn. 19). Darauf, dass bei Gewohnheitsrecht „Norm und Interpretation fast nicht voneinander zu unterscheiden sind", weist *A. Martins*, Flüchtige Grenzen, 2013, S. 119, hin.

[207] In diese Richtung BVerfG, Beschluss vom 28.11.2023, 2 Bvl 8/13, DStR 2024, 155 (161).

[208] So auch *B. Rüthers/Ch. Fischer/A. Birk*, Rechtstheorie[12], 2021, Rn. 734; gleichsinnig *O. Depenheuer*, Wortlaut, 1988, S. 20; *M. Jestaedt*, Grundrechtsentfaltung, 1999, S. 340 ff.; *Th. Kuntz*, AcP 215 (2015), 387 (442 ff.); *F. C. v. Savigny*, System, Band 1, 1840, S. 230 f.; *Ch. Seiler*, Auslegung, 2000, S. 7, 26.

[209] *F. C. v. Savigny*, System, Band 1, 1840, S. 230 f.; siehe etwa auch *O. Depenheuer*, Wortlaut, 1988, S. 20 f.; *M. Jestaedt*, Grundrechtsentfaltung, 1999, S. 341; *M. Jestaedt*, ZöR 55 (2000), 133 (156 f.); *R. P. Schenke*, Rechtsfindung, 2007, S. 297 ff., insbesondere 310 f.; *Th. Spitzlei*, JuS 2022, 315 (317); *R. Wank*, Begriffsbildung, 1985, S. 23 ff., insbesondere 31 ff.; a. A. etwa *R. F. Heller*, Strukturen, 2022, Rn. 97; *D. Looschelders/W. Roth*, Methodik, 1996, S. 66 ff.; *F. Müller/R. Christensen*, Methodik[11], Band I, 2013, Rn. 310; *D. Schäfers*, JuS 2015, 875 (877); *Ch. Seiler*, Auslegung, 2000, S. 27; *Ph. S. Weinmann*, JA 2023, 183 (186); widersprüchlich *K. Meßerschmidt/S. Ojak*, DStR 2023, 289 (289).

[210] *E. Baden*, Gesetzgebung, 1977, S. 87 ff., 184 ff.; *E. Baden*, Gesetzgebungsmaterialien, 1976, S. 369 (397); *M. Potacs*, Rechtstheorie[2], 2019, S. 66; ebenso *Th. Kuntz*, AcP 216 (2016), 866, in Bezug auf die BVerfG-Rechtsprechung zu Art. 103 Abs. 2 GG, nach der der maßgebliche Zeitpunkt der Bestimmung der Vorhersehbarkeit im „Zeitpunkt des Erlasses des Gesetzes" (so die unwidersprо-

sitivierungsnachweises[211] beweisbaren Bedeutungswandel unterliegt: Dann ist auf den „neueren" entstehungszeitlichen Willen abzustellen, auf den dieser Bedeutungswandel zurückzuführen ist. Dabei ist sowohl ein Bedeutungswandel ohne Normtextänderung möglich[212] als auch umgekehrt eine Normtextänderung ohne Bedeutungswandel (so bspw., wenn veraltete Begrifflichkeiten, etwa der sprachlichen Gepflogenheiten wegen, an den aktuellen sprachlichen Ausdruck angepasst werden)[213].

Welchen (Fach-)Sprachgebrauch der Normsetzer verwendet(e), ist je Einzelfall und in einer Gesamtschau der übrigen Auslegungskriterien gesondert zu ermitteln, denn der Normsetzer kann willkürlich und je nach Kontext mal auf einen spezifischen Fach- und mal auf einen Alltagssprachgebrauch zurückgreifen[214] (wobei nicht von der Hand zu weisen ist, dass, wenn ein spezifischer, in der juristischen Fachsprache eindeutiger Begriff verwendet wird, dieses fachsprachliche Verständnis sehr naheliegt)[215]. Der Alltagssprachgebrauch begrenzt nicht die möglichen Wortbedeutungen: „[E]s gibt keinen unmöglichen Sprachgebrauch, der als Grenze der Auslegung auserkorene mögliche Wortsinn ist grenzenlos."[216] Dass die

---

chen gebliebene Ansicht der abweichenden Richter in BVerfG, Urteil vom 11.11.1986, 1 BvR 713/83, BVerfGE 73, 206 [244]) liege und daher schlechterdings nicht die derzeit praktizierte (Alltags-/Fach-)Sprache maßgeblich sein könne.

[211] *M. Jestaedt*, Verfassungstheorie, 2010, § 1 Rn. 58: „Und geführt wird dieser Nachweis durch nichts anderes als durch Auslegung der positivrechtlichen (Verfassungs-)Normen, genauer: durch Interpretation der im Verlaufe des Normerzeugungsprozesses entstandenen Indizien wie Wortlaut, Materialien und dergleichen mehr".

[212] So nach hiesigem Auslegungsverständnis jedenfalls unbedenklich für das einfache Recht. Anders könnte man es für das Verfassungsrecht aufgrund des Art. 79 Abs. 1 Satz 1 GG sehen. Der Normtext dieser Vorschrift lässt vermuten, dass eine Änderung nur dann erfolgen könne, wenn auch der Normtext geändert werde; angesichts der Historie, aus der sich ergibt, dass es keine verfassungsdurchbrechenden Gesetze geben darf, geht damit nicht zwingend einher, dass der Verfassungsnormtext (der jeweils zu ändernden Verfassungsvorschrift) geändert werden muss (in diese Richtung *M. Herdegen*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 79 GG Rn. 22 ff. [72. Lfg., Juli 2014]; ähnlich *B.-O. Bryde*, in: v. Münch/Kunig[7], 2021, Art. 79 GG Rn. 19 f.; siehe auch *U. Hufeld*, Die Verfassungsdurchbrechung, 1997, S. 97 ff., 102, 105 f.).

[213] *Bundesministerium der Justiz*, Handbuch der Rechtsförmlichkeit[3], 2008, Rn. 74, 650. Beispielhaft sei die Bekanntmachung der Neufassung des Namensänderungsgesetzes vom 26.3.2021 (BGBl. I 2021 S. 738) genannt, mit der ausweislich der Begründung des Regierungsentwurfs das sog. Namensänderungsgesetz *„ohne Änderungen des geltenden Rechts"* bereinigt worden sei, und zwar durch Streichung von dem „Reichsminister des Innern" gewährten Vorbehaltsrechten, die „obsolet" gewesen seien (BT-Drs. 19/26177, S. 1, 5, 6 f. [Hervorhebungen hinzugefügt]).

[214] *Th. Kuntz*, AcP 215 (2015), 387 (400, 420 ff., 432 ff.). Eine Rangfolge dergestalt, dass zunächst die (juristische) Fachsprache und sodann erst die Alltagssprache maßgeblich wäre (so beispielhaft etwa *Th. M. J. Möllers*, Methodenlehre[6], 2025, § 4 Rn. 49; *R. Wank*, Methodenlehre, 2019, § 7 Rn. 25 ff.), lässt sich mithin nicht aufstellen.

[215] In diese Richtung *E. A. Kramer/R. Arnet*, Methodenlehre[7], 2024, S. 90 ff.

[216] *Ch. Becker/J. Martenson*, JZ 2016, 779 (786); *Th. Kuntz*, AcP 215 (2015), 387 (405, 420 ff.,

Buchstabenfolge nicht (allein) maßgeblich ist, ergibt sich auch daraus, dass es im (geltenden) Recht Vorschriften gibt, die die Exekutive dazu „ermächtigen" – so der Normtext etwa des § 28 UmwStG –, Gesetze wie das UmwStG neu bekannt zugeben und dabei redaktionelle Anpassungen vorzunehmen; mangels Gesetzgebungsermächtigung – die auch nicht durch besagte Rechtsnorm delegiert wird, da sie sich auf eine Neubekanntmachung beschränkt – ändert sich aufgrund einer solchen redaktionellen Anpassung des Normtexts die Rechtsnorm nicht.[217] Um den (historischen) Sinn zu ermitteln, kann man bei der Wortbedeutung nicht stehen bleiben, denn die Stellung des Worts im Satz und seine grammatikalische Funktion können ebenso Aufschluss über den Sinn geben (so etwa, wenn etwas passivisch ausgedrückt wird und so das Geschehen und nicht der Handelnde betont wird)[218].[219]

b) Historische Auslegung

Mittels der historischen Auslegung sollen *alle* relevanten entstehungsgeschichtlichen Argumente, soweit ermittelbar, herausgearbeitet werden, um die mutmaßlichen Vorstellungen des historischen Normsetzers zu ermitteln.[220] Der historischen Auslegung kommt daher bei dem hier zugrunde gelegten Rechtsverständnis und dem oben umschriebenen Auslegungsziel besondere Aufmerksamkeit zu, ohne dass ihr eine Sonderstellung eingeräumt würde. Historische Auslegung wird hier weit verstanden, es wird insbesondere nicht zwischen der genetischen[221] und der „historischen"[222] Auslegung unterschieden.[223] Die historische Auslegung in diesem weiten Sinne berücksichtigt (u. a.) die Vorgeschichte, die Vorarbeiten, Motive, Denkschriften, (ggf.) Vorgängernormen und sonstige Gesetzesmaterialien.[224] Man versucht dadurch den Zustand vor der neuen Rechtsnorm mit dem nach Schaffung

435 f.) m. w. N.

[217] Zum Ganzen unten bei und in Fn. 356.

[218] Dazu *Duden*, Grammatik[10], 2022, Rn. 909, 911.

[219] *L. Enneccerus/H. C. Nipperdey*, Bürgerliches Recht, Band I, Halbband 1[15], 1959, S. 331; *K. Engisch,* Einführung[13], 2024, S. 115, 117 Fn. 31.

[220] *T. Herbst*, Gesetzgebungskompetenzen, 2014, S. 30 f.

[221] So etwa *Th. M. J. Möllers*, Methodenlehre[6], 2025, § 4 Rn. 152, 160 f.; *F. Müller/R. Christensen*, Methodik[11], Band I, 2013, Rn. 360, 361c ff.; *Ch. Seiler*, Auslegung, 2000, S. 29; ähnlich *Th. Wischmeyer*, JZ 2015, 957 (958 [Fn. 13]); anders *R. Wank*, Methodenlehre, 2019, § 10 Rn. 25, 27, der von „Entstehungsgeschichte im engeren Sinne" spricht.

[222] So ausdrücklich *Th. M. J. Möllers*, Methodenlehre[6], 2025, § 4 Rn. 152 ff.; ähnlich *F. Müller/R. Christensen*, Methodik[11], Band I, 2013, Rn. 360, 362; *Ch. Seiler*, Auslegung, 2000, S. 29; ähnlich *Th. Wischmeyer*, JZ 2015, 957 (958 [Fn. 13]); anders *R. Wank*, Methodenlehre, 2019, § 10 Rn. 25, der von „Vorgeschichte" spricht.

[223] So auch *T. Herbst*, Gesetzgebungskompetenzen, 2014, S. 29 ff. m. w. N.; zum Streit etwa auch *Th. M. J. Möllers*, Methodenlehre[6], 2025, § 4 Rn. 150 ff.; *F. Müller/R. Christensen*, Methodik[11], Band I, 2013, Rn. 360 ff.

[224] *L. Enneccerus/H. C. Nipperdey*, Bürgerliches Recht, Band I, Halbband 1[15], 1959, S. 329;

der Rechtsnorm zu vergleichen, denn jede Rechtsnorm beruht auf einen Rechtssetzungsimpuls, „der seinerseits auf der Vorstellung beruht, die geltende Regelung sei unbefriedigend (‚*mischief rule*')".[225] Denn wie es *R. Zimmermann*[226] zutreffend formuliert: Eine Norm ist in einem Text verkörpert, „der von Teilnehmern einer bestimmten Diskursgemeinschaft zu einem bestimmten Zeitpunkt formuliert worden ist und dessen Sinn sich, wie der Sinn jedes Textes, häufig erst vor diesem Hintergrund erschließt. Text und Kontext gehören zusammen."

Ausgehend davon, dass man einen (Rechts-)Text nicht ohne *Kon*-Text verstehen kann, ist die Entstehungsgeschichte zu rekonstruieren.[227] Es muss die Rechtslage ermittelt werden, wie sie zur Zeit des Tätigwerdens des Normsetzers bestand und in die der Normsetzer, bestätigend oder reformierend, eingegriffen hat. Hierfür ist eine (im gebotenen Rahmen, tatsächlich mögliche) vollumfängliche, nicht nur juristische oder juridische, sondern auch wirtschaftliche, soziale oder politische Hintergründe umfassende rechtshistorische Grundlagenarbeit erforderlich.[228] Für diese rechtshistorische Rekonstruktionsarbeit ist alles zu berücksichtigen, was das Verständnis fördert und das spezifische Profil der vom Normsetzer gewählten Lösung klärt.[229] Hierzu zählen etwa die „Gesetzesmaterialien im engeren Sinne" (wie Entwürfe, deren Begründungen und die darum in den zuständigen Gremien geführten Debatten), aber auch Materialien, auf die sich die Normsetzer stützten, wie etwa die für die seinerzeitige Rechtslage maßgeblichen Quellen einschließlich der darauf bezogenen Literatur.[230] Dieser nicht abschließenden Aufzählung hinzuzufügen sind m. E. zum einen die im Zusammenhang mit der (ministeriellen) Erarbeitung eines Gesetzentwurfs entstandenen Dokumente – nicht zuletzt deswegen, weil regelmäßig Gesetzesvorschläge von der Bundesregierung stammen und diese i. d. R. von den entsprechenden Ministerien ausgearbeitet werden[231] – und zum

Th. M. J. Möllers, Methodenlehre[6], 2025, § 4 Rn. 153; gleichsinnig *T. Herbst*, Gesetzgebungskompetenzen, 2014, S. 31 f.

[225] *R. Wank*, Methodenlehre, 2019, § 10 Rn. 25 (Hervorhebung im Original); ähnlich *E. Baden*, Gesetzgebungsmaterialien, 1976, S. 369 (393 f.); *B. Rüthers/Ch. Fischer/A. Birk*, Rechtstheorie[12], 2021, Rn. 787; *F. C. v. Savigny*, System, Band 1, 1840, S. 214.

[226] *R. Zimmermann*, RabelsZ 78 (2014), 315 (325); ebenso *P. Scherer de Mello Aleixo*, Verantwortbares Richterrecht, 2014, S. 124 f.; in diesem Sinne wohl auch schon *F. C. v. Savigny*, System, Band 1, 1840, S. 214.

[227] *R. Zimmermann*, RabelsZ 78 (2014), 315 (324 ff.); siehe auch *M. Jestaedt*, Theorie, 2006, S. 78; *O. Lepsius*, JZ 2019, 793; so auch *E. Baden*, Gesetzgebung, 1977, S. 94 f., 184 ff., 192 ff.; *E. Baden*, Gesetzgebungsmaterialien, 1976, S. 369 (393 f., 397 ff.).

[228] *R. Zimmermann*, RabelsZ 78 (2014), 315 (325).

[229] *R. Zimmermann*, RabelsZ 78 (2014), 315 (325).

[230] *R. Zimmermann*, RabelsZ 78 (2014), 315 (325 f.).

[231] Gut drei Viertel der Gesetzentwürfe stammten zwischen der 1. und der 19. Wahlperiode von der Bundesregierung (https://www.bundesrat.de/DE/dokumente/statistik/statistik-node.html [besucht am 30.1.2025]; gleichsinnig *A. Voßkuhle/A.-K. Kaufhold*, JuS 2022, 312 [312]); in der 20. Wahlperiode (Stand: 3.1.2025) stammen noch 54,7 % der in den Bundestags eingebrachten Gesetzentwür-

anderen etwa Tagebucheinträge, Brief- bzw. E-Mail-Verkehr und alle übrigen Texte und Aussagen, die vor oder während des Rechtserzeugungsprozesses einem am Gesetzgebungsprozess Beteiligten zuzuordnen sind, soweit sie vom ermächtigten Normsetzer zu eigen gemacht wurden.[232] Ziel eines jeden, der Rechtstexte auslegt, sollte sein, bis zur Grenze der subjektiven – z. B. Zeitmangel – oder objektiven Unmöglichkeit – z. B. unwiderrufliche Zerstörung von Dokumenten oder Bestehen von Schutzfristen (bspw. § 11 Abs. 1 Satz 1 BArchG) –[233] diese rechtshistorische Rekonstruktionsarbeit zu leisten.

c) Systematische Auslegung

Ein systematisches Argument zeichnet sich dadurch aus, das man „den systematischen Zusammenhang, in dem eine Norm [bzw. ein Normtext] steht, zur näheren Bestimmung ihres Sinns heran[zieht]".[234] Unter dieser allgemeinen Aussage fasst man verschiedenste Gesichtspunkte zusammen, die die systematische Auslegung näher ausgestalten:[235] Anknüpfung an die äußere und an die innere Systematik (innerhalb der letzteren die kritisch zu betrachtende „Systemgerechtig-

fe von der Bundesregierung (https://www.bundestag.de/resource/blob/870008/37b3d9f6f4648e7dbdbb7d95e9606a01/gesetzgebung_wp20.pdf [besucht am 30.1.2025]), wobei die „Dunkelziffer" aufgrund von über die Mitte des Bundestags eingebrachten (Regierungs-)Entwürfen (*A. Voßkuhle/A.-K. Kaufhold*, JuS 2022, 312 [312 f.]) höher ausfallen dürfte. Davon, dass Vorlagen über Steuergesetze regelmäßig vom BMF stammen, gehen aus *D. J. Piltz*, Steuergesetzgebung, 2023, S. 56 f., 65 f., 115 ff.; *G. Müller-Gatermann*, Ubg 2013, 510 (523); *K. Tipke*, StRO², Band III, 2012, S. 1379, 1383 f., 1387; *A. Uelner*, DStR 1977, 119 (121 f.); ebenso, aber nicht speziell steuerrechtsspezifisch, *F. Kirchhof*, ifst-Schrift 527 (2019), S. 50 (52). Dabei hat das BMF das vom BMJ herausgegebene Handbuch der Rechtsförmlichkeit zu beachten (§ 1 Abs. 1, § 42 Abs. 4 GGO; dazu, dass die darin vorgesehenen Vorgaben auch bereits bei den Referentenentwürfen beachtet werden, etwa *H.-J. Kanzler*, FR 2007, 525 [530]).

[232] In diese Richtung auch *E. Baden*, Gesetzgebung, 1977, S. 94 (Fn. 32), der in einem anderen Beitrag darauf hinweist, dass die Zuordnung zum in Frage stehendem Normsetzungsprozess gelingen muss (*E. Baden*, Gesetzgebungsmaterialien, 1976, S. 369 [394]); ähnlich *P. Scherer de Mello Aleixo*, Verantwortbares Richterrecht, 2014, S. 204, 220 ff. m. w. N.; a. A. *Th. Wischmeyer*, JZ 2015, 957 (964 f.); *Th. Wischmeyer*, Zwecke, 2015, S. 385 ff.; sich ihm anschließend *Ph. S. Weinmann*, JA 2023, 183 (187).

[233] In diese Richtung bereits *P. Scherer de Mello Aleixo*, Verantwortbares Richterrecht, 2014, S. 222. „Subjektive" und „objektive Unmöglichkeit" in Anlehnung an die bei § 275 BGB verwendeten Begriffe (etwa *W. Ernst*, in: MüKoBGB⁹, Band 2, 2022, § 275 BGB Rn. 43, 63).

[234] *T. Herbst*, Gesetzgebungskompetenzen, 2014, S. 26; gleichsinnig *M. Jestaedt*, Grundrechtsentfaltung, 1999, S. 339; *M. Jestaedt*, ZöR 55 (2000), 133 (155); *K. Meßerschmidt/S. Ojak*, DStR 2023, 289 (290); *Ch. Seiler*, Auslegung, 2000, S. 28; grundlegend *F. C. v. Savigny*, System, Band 1, 1840, S. 214; siehe auch die Nachweise unten in Fn. 235.

[235] Nachfolgende Auflistung aus der Zusammenschau von *E. A. Kramer/R. Arnet*, Methodenlehre⁷, 2024, S. 98 ff.; *K. Larenz*, Methodenlehre⁶, 1991, S. 324 ff.; *Th. M. J. Möllers*, Methodenlehre⁶, 2025, § 4 Rn. 95 ff.; *F. Reimer*, Methodenlehre², 2020, Rn. 311 ff.; *B. Rüthers/Ch. Fischer/A. Birk*, Rechtstheorie¹², 2021, Rn. 744 ff.; *R. Wank*, Methodenlehre, 2019, § 9 Rn. 8 ff.

keit" und „Folgerichtigkeit")[236], die Einheit bzw. Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung[237], die „Konformauslegungen"[238], der Umkehrschluss, der Erst-Recht-Schluss und die sog. Kollisionsregeln[239]. Auf diese (Teil-)Aspekte soll und kann an dieser Stelle nicht weiter eingegangen werden.

„Die sogenannte systematische Auslegung bildet sogar ein gestuftes Rückschlußverfahren: Zunächst werden zahlreiche – und wie sich in ihrem Verlauf zeigen wird: in inhaltlichem Zusammenhang stehende – Normtexte, Normerzeugungsverfahren usf. auf ihren Sinngehalt hin untersucht, um von dem dergestalt zu erschließenden Normensystem auf den Inhalt der eigentlich zu ermittelnden Norm zu schlußfolgern. Eine Vielzahl von Interpretationsgegenständen also bei der Einzahl des Interpretationszieles."[240] Wenn man also herkömmlich nur liest, dass dieser oder jener Begriff in einer Vorschrift dieses oder jenes bedeute, weil der Begriff in einer anderen im systematischen Zusammenhang stehenden Bestimmung auch so verstanden werde, dann liegt dem Verständnis des Begriffs in der anderen, in Bezug genommenen Bestimmung bereits eine Auslegung zugrunde.

d) Keine objektiv-teleologische, sondern subjektiv-teleologische Auslegung; teleologische Reduktion

Wenn man, wie hier, einer subjektiv(-historischen) Ausrichtung der Interpretationslehre folgt, dann ist Ziel der Auslegung die Ermittlung (des Inhalts) des Normsetzerwillens bzw., da dieser nicht beobachtbar ist, die Ermittlung von Hilfstatsachen, die auf den Normsetzerwillen zurückschließen lassen.[241] Eine objektiv-teleologische Auslegung scheidet unter diese Annahme aus.[242] Denn bei der objektiv-teleologischen Auslegung wird diese einzige ideelle Maßgröße außer Acht gelassen. Es wird auf den „Willen eines Gesetzes" abgestellt, der sogar klü-

[236] So *R. Wank*, Methodenlehre, 2019, § 9 Rn. 30. Zur Kritik an der „Systemgerechtigkeit" unten bei und in Fn. 273. Zur „Folgerichtigkeit" nur *Ch. Thiemann*, Folgerichtigkeitsgebot, 2011, S. 179; zur Kritik an dieser *S. Kempny*, JöR n. F. 64 (2016), 477 (485 ff.); ähnlich *O. Lepsius*, JZ 2009, 260 (262); *H. Tappe*, JZ 2016, 27 (31).

[237] Zur Einheit der Rechtsordnung etwa *M. Baldus*, Einheit, 1995; *K. Engisch*, Einheit, 1987; *D. Felix*, Einheit, 1998; kritisch *O. Lepsius*, Der Staat 52 (2013), 157 (184); *F. Reimer*, Methodenlehre[2], 2020, Rn. 331; siehe auch das Sammelwerk von Ph. Hellwege/M. Soniewicka (Hrsg.), Die Einheit der Rechtsordnung, 2020.

[238] Dazu bereits oben in Fn. 202.

[239] Dazu lesenswert *E. Vranes*, ZaöRV 65 (2005), 391.

[240] *M. Jestaedt*, Grundrechtsentfaltung, 1999, S. 344.

[241] *M. Jestaedt*, ZöR 55 (2000), 133 (155). Oben § 3 I 1.

[242] Oben bei und in Fn. 186, 188; *M. Jestaedt*, ZöR 55 (2000), 133 (155); *M. Jestaedt*, Grundrechtsentfaltung, 1999, S. 345; so auch *O. Depenheuer*, Wortlaut, 1988, S. 54 ff.; *Ph. Reimer*, Rechtstheorie, 2022, § 5 Rn. 44 ff.; so i. E. auch *B. Rüthers/Ch. Fischer/A. Birk*, Rechtstheorie[12], 2021, Rn. 720 ff., 796 ff.; *B. Rüthers*, JZ 2008, 446 (448); ebenso *O. Nißing*, Die Urteilsverkündungsfrist im strafrechtlichen Revisionsverfahren, 2021, S. 178 ff.; a. A. etwa *K. Meßerschmidt/S. Ojak*, DStR 2023,

ger sein solle als der Wille des Normsetzers.[243] Diese Annahme unterstellt, „das Gesetz habe einen eigenen, bis dahin verborgenen ‚objektivierten (›vernünftigen‹) Willen', den der Interpret entdecken könne. Das ist eine fromme Selbsttäuschung oder eine bewusste Irreführung. Der Gesetzestext kann nur den Regelungswillen der Normsetzer enthalten und vermitteln, sonst nichts. Die Behauptung eines eigenen, verselbständigten ‚objektivierten Willens des Gesetzes' ist [...] ein juristisches Märchen."[244] Argumente wie der „Wille eines Gesetzes", die „Natur der Sache" oder eine "Rechtsidee" verschleiern, dass der dieses Argument vorbringende Interpret andere, nämlich seine eigenen Wertungen an die Stelle des historischen Normsetzerwillens setzt.[245] Als unbemerkte Folge können etwaige Vorverständnisse oder, noch schlimmer, rechtspolitische Ansichten des Rechtsinterpretierenden verdeckt Eingang in die Auslegung finden.[246] Sie führt nicht nur zu einer nach der hier getroffenen Annahme unzulässigen Kompetenzverschiebung – weg von den Normsetzern, hin zu den Rechtsanwendern –,[247] sondern eine von dem historischen Normsetzerwillen losgelöste Interpretation ist sogar gegenstandsinadäquat.[248] Hinzu kommt, dass die objektiv-teleologische Auslegung nicht falsifizierbar und damit nicht mehr wissenschaftlich ist, weil sie „ihren Maßstab im Kopf der jeweils auslegenden Person [versteckt]".[249]

289 (291 f.); *Ch. Seiler*, Auslegung, 2000, 29 ff.; a. A. jedenfalls hinsichtlich der Gesetzgebungskompetenznormen, da diesen nur begrenzte Zwecke zugewiesen werden könnten, *T. Herbst*, Gesetzgebungskompetenzen, 2014, S. 55 f.; die teleologische Auslegung historisch nachzeichnend *J. Schröder*, Recht als Wissenschaft[3], Band 2, 2020, S. 216 ff.

[243] Etwa BVerfG, Beschluss vom 29.1.1974, 2 BvN 1/69, BVerfGE 36, 342 (362); *G. Hirsch*, JZ 2007, 853 (855); so speziell auch zu § 545 Abs. 1 ZPO *Th. Riehm*, JZ 2014, 73 (78); in diesem Sinne bereits, ohne jedoch das Gesetz als „klüger" zu bezeichnen, *J. Esser*, Vorverständnis[2], 1972, S. 131 ff.; weitere Nachweise bei *F. Reimer*, Methodenlehre[2], 2020, Rn. 248 Fn. 173.

[244] *B. Rüthers*, JZ 2008, 446 (449).

[245] *M. Jestaedt*, ZöR 55 (2000), 133 (155); *M. Jestaedt*, Grundrechtsentfaltung, 1999, S. 345; *Ph. Reimer*, Rechtstheorie, 2022, § 5 Rn. 46; *B. Rüthers/Ch. Fischer/A. Birk*, Rechtstheorie[12], 2021, Rn. 720 ff., 796 ff. *B. Rüthers*, JZ 2008, 446 (449).

[246] *Ch. Seiler*, Auslegung, 2000, S. 15; *Ch. Walz*, ZJS 2010, 482 (485) m. w. N.; ähnlich *E. Baden*, Gesetzgebung, 1977, S. 92; so auch *O. Nißing*, Die Urteilsverkündungsfrist im strafrechtlichen Revisionsverfahren, 2021, S. 178 ff. (Fußnotenzeichen nicht wiedergegeben; Hervorhebungen hinzugefügt), der herausarbeitet, dass die (objektiv-)teleologische Auslegung erst im 19. Jahrhundert aufkam und „sie [. . .] gerade in ihrer objektiven Ausprägung ein methodisches Vorgehen [ist], welches der Schaffung von Freiräumen für den Rechtsanwender dient und zugleich Einfallstor für weiteres *außergesetzliches* und gar *überpositives* Argumentationsmaterial (namentlich ‚rechtsethische Prinzipien') zum Erreichen einer ‚angemessenen' bzw. ‚sachgemäßen' Lösung ist" (vgl. auch *B. Rüthers/Ch. Fischer/A. Birk*, Rechtstheorie[12], 2021, Rn. 806 ff.); daher sollte man, so *O. Nißing*, auf eine objektiv-teleologische Auslegung – also eine solche, bei der der Rechtsanwender die Zwecke eines Gesetzes (auch aus außergesetzlichen Erwägungen) selbst bestimmt – verzichten.

[247] *Ph. Reimer*, Rechtstheorie, 2022, § 5 Rn. 46.

[248] Oben in Fn. 188.

[249] *W. Hassemer*, Rechtstheorie 39 (2008), 1 (10 f.); ebenso *B. Rüthers*, Rechtstheorie 40 (2009),

Teleologische Überlegungen sind indes nicht per se auszuscheiden, allerdings tragen teleologische Argumente dogmatische Aussagen nur dann, wenn das behauptete Telos seinerseits den Positivierungstest bestanden hat.[250] Dieser Positivierungsnachweis wird geführt durch Interpretation der im Verlaufe des Normerzeugungsprozesses entstandenen Indizien.[251] So kann dann auch die teleologische Auslegung auf die dem Gesetz vom Normsetzer beigegebene, also subjektive Zwecksetzung zielen (sog. subjektiv-teleologische Auslegung).[252]

Die teleologische Reduktion, als Rechtsnormkorrektur verstanden, kommt erst dann ins Spiel, wenn der Bereich der Auslegung verlassen und der der (durch höherrangiges Recht legitimierten) „Rechtskorrektur" betreten wird. Die Auslegung wird dabei nicht schon dann verlassen, wenn der anscheinend weite Normtext „einschränkend" ausgelegt wird. Denn, noch einmal, der Normtext ist nicht die Rechtsnorm, letztere ist u. a. aus ersterem herauszuarbeiten. Vielmehr muss die Rechts*norm* überspielt werden, also das, was anhand aller zur Verfügung stehenden Erkenntnisquellen als Rechtsnorm erschlossen wurde. Kommt jene Interpretation bereits dazu, dass allein der Norm*text* „zugunsten" anderer Erkenntnisquellen überspielt wird, handelt es sich nur um ein Auslegungsphänomen – und nicht um eine strengeren bzw. engeren Voraussetzungen unterliegende Rechtsfortbildung.[253]

3. Methode der Rechtsgeschichte

Ziel einer rechtsgeschichtlichen Untersuchung ist die Erforschung dessen, was war und was geschah.[254] Die Rechtsgeschichte zeichnet sich durch ihren spezifisch rechtlichen Gehalt von geschichtlichen Quellen aus.[255] Die geschichtlichen Quellen werden herangezogen, um das, was war und was geschah, zu erforschen.[256] Dabei

253 (275); siehe auch *A. Martins*, Flüchtige Grenzen, 2013, S. 124.

[250] *M. Jestaedt*, Verfassungstheorie, 2010, § 1 Rn. 24 (Fn. 68); vgl. auch *Th. Wischmeyer*, Zwecke, 2015, S. 190 ff.

[251] Oben bei und in Fn. 211.

[252] *M. Jestaedt*, Grundrechtsentfaltung, 1999, 345 (Fn. 53), der auch darauf hinweist, dass die „objektiv-teleologische Auslegung" um ihre „Pointe und ihre – im Kontext sogenannter objektiver Interpretation herausragende – Bedeutung gebracht" wird, wenn rechtserkenntnistheoretisch nur noch die Frage nach dem der Norm vom Normsetzer beigegebenen Telos gestattet ist (siehe auch *T. Herbst*, Gesetzgebungskompetenzen, 2014, S. 54 f.); ebenso *F. Reimer*, Methodenlehre[2], 2020, Rn. 362; *B. Rüthers/Ch. Fischer/A. Birk*, Rechtstheorie[12], 2021, Rn. 722, 725.

[253] Zum Ganzen *F. Reimer*, Methodenlehre[2], 2020, Rn. 616 m. w. N.; ähnlich *D. Looschelders/W. Roth*, Methodik, 1996, S. 262, die von „einschränkender Auslegung" und „teleologischer Reduktion" sprechen, wobei nur letzteres eine Rechtsnormkorrektur darstelle.

[254] *S. Kempny*, Paulskirchenverfassung, 2011, S. 13; *St. Schlinker*, Rechtsgeschichte[2], 2023, § 2 Rn. 1.

[255] *St. Schlinker*, Rechtsgeschichte[2], 2023, § 2 Rn. 1, der ebenso die möglichen geschichtlichen Quellen auflistet.

[256] *Th. Olechowski*, Rechtsgeschichte[5], 2019, Rn. 0006 f.

ist Vorsicht geboten, denn zum einen schildern sie selten das, was wirklich war, sondern geben die Sichtweise des Verfassers wieder, der i. d. R. die (historische) Quelle mit einer bestimmten Absicht herstellte.[257] Zum anderen besteht die Gefahr, dass, wenn man Begriffe, die erst nach der Zeit des Untersuchungsgegenstandes aufkamen, auf denselben anwendet, die Aussage aus der Zeit fällt und wissenschaftlich unbrauchbar wird.[258] Ebenso können Begriffe einem Bedeutungswandel unterlegen haben.[259] Damit angesprochen ist auch das Problem der „Nachsubsumtion", die keinesfalls unreflektiert erfolgen darf.[260] Nicht zuletzt hängt die historische Erkenntnis auch mit dem Vorverständnis des Betrachters zusammen, worüber er Rechenschaft abzulegen hat: So ist bei der Betrachtung rechtshistorischer Quellen zu bedenken, dass der heutige Staat mit seinen vielfältigen Behörden in der Vergangenheit gar nicht oder jedenfalls nicht so existierte.[261] Hierauf gilt es zu achten, wobei sich weder das Vorverständnis ausschließen lässt[262] noch die Verwendung von (erst oder noch) heute in Gebrauch befindlicher (Recht-)Begriffe ausgeschlossen ist, solange die Verwendung mit bedacht geschieht[263].

II. Die Steuerneutralität von Einbringungen bzw. des Anteilstauschs

Neben den rechtstheoretischen und methodischen Vorüberlegungen ist sich die rechtsinhaltliche Ausgangslage zu vergegenwärtigen. Denn je nachdem, wie man die Steuerneutralität von Umstrukturierungen im Allgemeinen bzw. Einbringungen und Anteilstausch im Besonderen beurteilt – als (verfassungsrechtlich) grundsätzlich geboten oder als rechtfertigungsbedürftig –, ergeben sich unterschiedliche Rechtfertigungsanforderungen für den Normsetzer und Anforderungen für den Rechtsanwender.[264]

Da das Verfassungsrecht kaum rechtsinhaltliche Vorgaben für das Steuerrecht enthält[265] und auch die Freiheitsgrundrechte regelmäßig nicht betroffen sind – insbesondere nicht nach dem sog. klassischen Eingriffsbegriff unter dem Gesichts-

---

[257] *St. Schlinker*, Rechtsgeschichte², 2023, § 2 Rn. 1.

[258] *S. Kempny*, Paulskirchenverfassung, 2011, S. 13.

[259] *S. Kempny*, Paulskirchenverfassung, 2011, S. 13.

[260] *S. Kempny*, in: FS 100 Jahre BFH, Band I, 2018, S. 39 (45) m. w. N.; *S. Kempny*, Paulskirchenverfassung, 2011, S. 13.

[261] *St. Schlinker*, Rechtsgeschichte², 2023, § 2 Rn. 2.

[262] *St. Schlinker*, Rechtsgeschichte², 2023, § 2 Rn. 2.

[263] *S. Kempny*, Paulskirchenverfassung, 2011, S. 14 m. w. N.

[264] *M. Desens*, DStJG 43 (2020), 73 (116).

[265] Dazu in Bezug auf die Liegenschaftsbesteuerung *S. Kempny*, DStJG 44 (2022), 39 (56): „Grundsätzlich ist festzuhalten, daß dem jeweils zuständigen Gesetzgeber ein weiter Entscheidungsraum offensteht, den jeweiligen Steuergegenstand zu bestimmen und zuzuschneiden." Zu den staatsorganisationsrechtlichen Vorgaben etwa *S. Kempny*, StuW 2014, 185 (185 ff.); ebenso *H. Jochum*, Grundfragen, 2012, S. 8.

punkt der Gestaltungswirkung[266] – kommt dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG im Zusammenhang mit dem Steuerrecht eine besondere Bedeutung zu. So liegt ein gleichheitswidriger Steuerzugriff bereits dann vor, wenn eine unterschiedliche Belastung zwischen dem betrachteten Grundrechtsträger und einer Vergleichsperson vorliegt, ohne gerechtfertigt zu sein. Diese Ungleichbehandlung tritt durch unterschiedliche Steuerrechtsnormen und die Vielgestaltigkeit der Lebenswirklichkeit im Steuerrecht besonders häufig zu Tage. Letztlich kommt es dann auf ihre Rechtfertigung an. Bei der dabei regelmäßig zu treffenden wertenden Entscheidung bildet das sog. Leistungsfähigkeitsprinzip einen besonderen Maßstab.[267] Regelmäßig wird es als „Fundamentalprinzip"[268] bezeichnet, von dem nach herkömmlichen Sprachgebrauch[269] weitere „Prinzipen" – auch „Subprinzipien"[270] genannt – abgeleitet werden.

---

[266] Dies ausf. für Art. 14 Abs. 1, Art. 12 Abs. 1, Art. 9 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1, Art. 4 GG sowie für die steuerliche Verschonung des (Familien-)Existenzminimums herausarbeitend *S. Kempny*, StuW 2014, 185 (188 ff.); *S. Kempny*, DStJG 44 (2022), 39 (67 ff.); so jedenfalls auch für Art. 12 Abs. 1 und Art. 9 Abs. 1 GG *Th. Rau*, Unternehmenssteuerrecht, 2007, S. 155 ff.; ähnlich *Ch. Jahndorf*, StuW 2016, 256 (258); gleichsinnig *O. Lepsius*, JURA 2018, 695 (697); a. A. etwa *L. Kloster*, Unternehmenszusammenschlüsse, 2004, S. 236 ff. (insbesondere 251).

[267] Zum Ganzen ausf. *S. Kempny*, StuW 2014, 185 (196 ff.); *Ch. Thiemann*, Verluste, 2020, S. 46 f.; ähnlich *O. Ch. Cropp*, Subjektsteuerprinzip, 2016, S. 20 ff.; *Ch. Jahndorf*, StuW 2016, 256 (258); *Th. Rau*, Unternehmenssteuerrecht, 2007, S. 86. Der verfassungsrechtliche Anknüpfungspunkt des „Leistungsfähigkeitsprinzips" wird unterschiedlich beurteilt, u. a. wird auf den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG zurückgegriffen (dazu ausf. *Ch. Thiemann*, Verluste, 2020, S. 40 ff. m. w. N.; *A. Meyer*, Leistungsfähigkeitsprinzip, 2013, S. 113 ff.; gleichsinnig *O. Ch. Cropp*, Subjektsteuerprinzip, 2016, S. 21 f.; *J. Engesser*, Entstrickungsbesteuerung, 2021, S. 56; *F. Kitzig*, Ergänzungsbilanz, 2023, S. 38; *H. Kube*, Finanzgewalt, 2004, S. 131 ff.; *Th. Rau*, Unternehmenssteuerrecht, 2007, S. 86). Anders als im GG wurde mit Art. 134 WRV jedoch eine Regelung getroffen, die einen besonderen steuerlichen Gleichheitssatz aufstellte; dieser wiederum kann auf § 173 FRV zurückgeführt werden (dazu *S. Kempny*, FR 2011, 1155; umfassend zur Finanzverfassung der FRV *S. Kempny*, Paulskirchenverfassung, 2011).

[268] So etwa *S. Baldauf*, Gewinnrealisierung, 2009, S. 47; *H. Buschkühle*, Sonderbetriebsvermögen, 2004, S. 85; *D. Danz*, Subjektsteuerprinzip, 2017, S. 47 m. w. N.; *J. Engesser*, Entstrickungsbesteuerung, 2021, S. 56; *J. Hey*, in: Tipke/Lang[25], 2024, Rn. 3.40; *L. Kloster*, Unternehmenszusammenschlüsse, 2004, S. 184, 234; *F. Kitzig*, Ergänzungsbilanz, 2023, S. 37 m. w. N.; *A. Kredig*, Unternehmensumstrukturierungen, 2013, S. 63; *Ch. Krüger*, Übertragung, 2019, S. 71; *Ch. Lüninghöner*, Teilbetrieb, 2019, S. 41; *J. Lang*, Bemessungsgrundlage, 1988, S. 99; *H.-J. Pezzer*, DStJG 14 (1991), 3 (7, 11); *Th. Rau*, Unternehmenssteuerrecht, 2007, S. 87 m. w. N.; *J. Schmitt*, Grundlagen, 2009, S. 22; *K. Tipke*, StRO[2], Band I, 2000, S. 70; *J.-E. Wegener*, Buchwertfortführung, 2020, S. 38. Nicht allein dadurch, dass man es mit dem Wort „Prinzip" erhöht, sondern v. a., dass es mit der zusätzlichen Wendung „Fundamental" nahezu zu etwas Erhabenen glorifiziert wird, sollte nicht unreflektiert übernommen werden ([kritisch] zum „Prinzip" sogleich § 3 II 1). Ebenso kritisch zum „Fundamentalprinzipcharakter" *A. Meyer*, Leistungsfähigkeitsprinzip, 2013, S. 156 ff.

[269] So etwa *K. Tipke*, BB 2007, 1525 (1527); *K. Tipke*, StRO[2], Band I, 2000, S. 70.

[270] Statt vieler *J. Hennrichs*, DStJG 43 (2020), 145 (162); *A. Kredig*, Unternehmensumstrukturierungen, 2013, S. 64; *Ch. Krüger*, Übertragung, 2019, S. 72; *Ph. Maetz*, Teilbetrieb, 2017, S. 76.

1. Der Begriff des Prinzips

Juristische Erkenntnisse werden üblich, wenn nicht sogar allzu leichtfertig mit dem überhöhenden Zusatz „Prinzip" (oder auch „Theorie", „Institut") versehen. Sogenannte Prinzipien können (einzig) dabei helfen, den vorgefundenen Normbestand zu systematisieren, das Recht bzw. die Rechtsordnung zu ordnen und Gemeinsamkeiten sowie Unstimmigkeiten aufzudecken.[271] Soweit Abweichungen bloßgelegt werden, können diese als ein unsachgemäßer Zustand gekennzeichnet oder der Befund in einen rechtspolitischen Appell an den jeweils kompetenten Normsetzer umgemünzt werden.[272] Ein unsachgemäßer Zustand besteht nicht bereits deshalb, weil eine Rechtsordnung durch mehrere „Prinzipien" geordnet bzw. systematisiert werden kann, denn es gibt kein „typenreines" System.[273] Der Normbestand ist nicht davor gefeit, insgesamt chaotisch zu sein.[274]

Nach hiesigem Rechtsverständnis sind „Prinzipien" als solche keine (geltenden) Rechtsnormen, denn diese stehen in keinem Rechtserzeugungszusammenhang, da sie nicht von einem dazu kompetenten Organ in einem dafür vorgesehenen Verfahren aufgrund einer Rechtserzeugungsnorm erlassen wurden.[275] Sie stehen auch

---

[271] *Ch. Thiemann*, Verluste, 2020, S. 81; insoweit zutreffend *Ph. Maetz*, Teilbetrieb, 2017, S. 71; ähnlich *J. Costede*, in: Festgabe G. Felix, 1989, S. 17 (20); siehe auch *J. M. Mössner*, in: FS J. Lang, 2010, S. 83 (91 ff.). Im Ergebnis ebenso kritisch gegenüber der leichtfertigen Verwendung des Begriffs des Prinzips im Zusammenhang mit der GewSt *J. W. Hidien*, Ubg 2023, 165 (175 f.).

[272] *Ch. Thiemann*, Verluste, 2020, S. 81.

[273] So etwa *R. Eckhoff*, in: FS U. Steiner, 2009, S. 118 (126 ff.); *U. Kischel*, Gleichheitssatz, 2008, S. 175 (184 f.); *U. Kischel*, AöR 124 (1999), 174 (205 ff.); ähnlich *M. Jestaedt*, Theorie, 2006, S. 81 ff.; gegen eine „Systembindung" auch *U. Kischel*, in: BeckOK GG, Art. 3 GG Rn. 96 (59. Ed., 15.9.2024). Ähnliches gilt für die Einordnung als Grundsatz und Ausnahme(vorschrift), die sich als eine wertende Entscheidung des jeweiligen Betrachters herausstellt (*K. Engisch,* Einführung[13], 2024, S. 216 Fn. 46; *K. Larenz*, Methodenlehre[6], 1991, S. 355; *F. Müller/R. Christensen*, Methodik[11], Band I, 2013, Rn. 370). Für das Umwandlungssteuerrecht schrieb *S. Heinrichs*, Steuerwirkungen, 2020, S. 214 (Fußnotenzeichen weggelassen): „[. . .] doch setzt dies das Bestehen eines in sich schlüssigen Systems voraus. Die Ausgestaltung der möglichen Restrukturierungserleichterungen ist aber selbst für den BFH ‚nicht nachvollziehbar'" (ähnlich *G. Crezelius*, FR 2011, 401 [411]).

[274] *Ch. Thiemann*, Verluste, 2020, S. 81. Auf das „Chaos" im Steuerrecht hinweisend etwa *I. Ebling/K. Ebling*, in: FS W. Spindler, 2011, S. 51 (52) m. w. N.; *H. Helsper*, BB 1995, 17 m. w. N.; *J. Hey*, StuW 2019, 3 (3 f.); *J. Hey*, in: Tipke/Lang[25], 2024, Rn. 3.1 m. w. N.; *Heide Schaumburg/Harald Schaumburg*, in: FS W. Spindler, 2011, S. 171 (183); *K. Tipke*, StRO[2], Band I, 2000, S. 91; *K. Tipke*, StuW 1971, 2; zusammenfassend *J. M. Mössner*, in: FS J. Lang, 2010, S. 83 (84 f.) m. w. N.

[275] *H. Kelsen*, Allgemeine Theorie der Normen, 1979, S. 93 f., 95; gleichsinnig *H.-W. Arndt*, in: FS O. Mühl, 1981, S. 17 (29); *B. Knobbe-Keuk*, in: FS 75 Jahre RFH/BFH, 1993, S. 303 (305); *S. Plesdonat*, Korrespondenz, 2024, S. 37 f.; so zutreffend auch *Ch. Thiemann*, Verluste, 2020, S. 81; ebenso *K. Larenz*, Methodenlehre[6], 1991, S. 474. „Prinzipien" hingegen (wohl) als geltendes Recht ansehend *D. Danz*, Subjektsteuerprinzip, 2017, S. 43; *E. Ratschow*, DStJG 34 (2011), 35 (45); *H. Weber-Grellet*, Steuern, 2001, S. 155 f.; so bereits auch *R. Alexy*, Grundrechte[1], 1985, S. 75; ähnlich *O. Muthorst*, Grundlagen[2], 2020, § 5 Rn. 28, 35 ff.

nicht, wie man es häufig liest[276], losgelöst, gleichsam etwa neben oder sogar über den Rechtsnormen, sondern sie sind aus dem geltenden (positiven) Recht herauszulesen.[277] Nichtsdestotrotz können „Prinzipien" auch (ausdrücklich) in Rechtsnormen normiert sein, m. a. W. durch einen rechtsbildenden Akt verkörpert werden.[278]

2. *Das „Leistungsfähigkeitsprinzip"*

Dies vorausgeschickt, kann man sich dem Begriff des „Leistungsfähigkeitsprinzips" nähern. Dieses setzt voraus, dass eine bestimmte Größe, die „Leistungsfähigkeit", bestimmt wird, und es beschränkt sich auf die Aussage, „wer – jeweils im Verhältnis zu einem andern – gleich viel, weniger oder mehr zahlen müsse".[279] Hinter dieser dem „Leistungsfähigkeitsprinzip" zugeschriebenen und sich darin erschöpfenden Aufgabe der Lastenverteilung steht die wertende Entscheidung, dass höhere und niedrigere „Leistungsfähigkeit" im Verhältnis zueinander angemessen besteuert werden soll. Die „Leistungsfähigkeit" ist daher die vom „Leistungsfähigkeitsprinzip" vorausgesetzte Maßgröße, denn „[s]olange nicht entschieden ist, was Leistungsfähigkeit sei, kann eine ‚gerechte Lastenverteilung zwischen arm und reich' […] nicht steuerwissenschaftsgeleitet verfolgt werden". Die „Leistungsfähigkeit" spiegelt sich in der Frage der sog. horizontalen Steuergerechtigkeit wider, wann verschiedene Steuerpflichtige in der gleichen (wirtschaftlichen) Lage und somit gleich steuerwürdig sind. Es ist eine Maßgröße[280] zu finden, mit der die Steuerwürdigkeit der Steuerpflichtigen vergleichbar gemacht wird. Bei den Ertragsteuern ist diese

[276] Etwa *Ph. Maetz*, Teilbetrieb, 2017, S. 65, 67; ähnlich *D. Danz*, Subjektsteuerprinzip, 2017, S. 44; *Ch. Lüninghöner*, Teilbetrieb, 2019, S. 45 ff.; *H. Weber-Grellet*, Steuern, 2001, S. 155 f.; ähnlich auch *J. Hey*, Individualsteuerprinzip, 2010, S. 1 (1 f.).

[277] Zum letzten Halbsatz auch *R. Wank*, Methodenlehre, 2019, § 15 Rn. 116; ebenso *H. Kelsen*, Allgemeine Theorie der Normen, 1979, S. 92 ff.; *Ch. Thiemann*, Verluste, 2020, S. 81; *M. Potacs*, Rechtstheorie[2], 2019, S. 108 f.; gleichsinnig *R. Eckhoff*, in: FS U. Steiner, 2009, S. 118 (127). Zum positivistischen Ansatz im Steuerrecht *R. P. Schenke*, Rechtsfindung, 2007, S. 238 ff. Insbesondere der im steuerrechtlichen Diskurs vorherrschende sog. axiologische Ansatz (dazu *S. Heinrichs*, Steuerwirkungen, 2020, S. 6 f.; ausf. *R. P. Schenke*, Rechtsfindung, 2007, S. 241 ff.; kritisch zu diesem Ansatz *R. Eckhoff*, in: FS U. Steiner, 2009, S. 118 [126 ff.]) führt namentlich dazu, dass sich „Prinzipien" rechtlich verselbständigen bzw. sie zu „Recht" erhoben werden, was zu einer „Verdrehung der Perspektiven" führt (*Ch. Thiemann*, Verluste, 2020, S. 80), und Wertungen im Kleid vermeintlich rechtlicher Argumente vorgebracht werden (*R. P. Schenke*, Rechtsfindung, 2007, S. 38 f. Fn. 166).

[278] *J. Esser*, Grundsatz und Norm[3], 1974, S. 132; *H. Kelsen*, Allgemeine Theorie der Normen, 1979, S. 95; ebenso *C.-W. Canaris*, Systemdenken, 1983, S. 57; *A. Engländer*, JURA 2000, 113 (115 f.); fürs Steuerrecht: *J. Hey*, in: Tipke/Lang[25], 2024, Rn. 3.17; *K. Tipke*, StRO[2], Band I, 2000, S. 70 f.; ebenso *O. Ch. Cropp*, Subjektsteuerprinzip, 2016, S. 16 f.

[279] Hierzu und und zu den nachfolgenden Ausführungen und Zitaten – soweit nicht zusätzlich oder gesondert Nachweise angegeben sind – *S. Kempny*, StuW 2021, 85 (insbesondere 90 ff.) (Fußnotenzeichen weggelassen) m. w. N. (kritisch zu diesem Beitrag *Ch. Waldhoff*, DStR 2023, 381); siehe auch *P. Hongler*, Leistungsfähigkeitsprinzip, 2022, S. 157 (161).

[280] *J. Costede*, in: Festgabe G. Felix, 1989, S. 17 (22), spricht auch von Gradmesser.

Maßgröße aufgrund einer vom Normsetzer vorgenommenen wertenden Entscheidung im verwirklichten Einkommen zu sehen.[281] „Steuertechnisch gesehen, geht es hier um den Steuergegenstand, um die Bemessungsgrundlage." Hier setzt auch das UmwStG und die darin vorgesehene Buchwertfortführung an.

Nach hier vertretener Ansicht steigern stille Reserven als unrealisierte Werterhöhungen die Leistungsfähigkeit.[282] Denn legt man, wie hier, dem steuerrechtlich ver-

[281] Nach *D. Schneider*, StuW 1975, 97 (97), ist das (verwirklichte) Einkommen *die* Maßgröße bzw. *der* Indikator zur Ermittlung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (*D. Birk*, StuW 2000, 328 [330]; *D. Birk*, StuW 1989, 212 [214]; *M. Gsödl*, Entstrickungstatbestände, 2011, S. 28, 30, 39; *S. Heinrichs*, Steuerwirkungen, 2020, S. 249 f.; *H. Haller*, Die Steuern[3], 1981, S. 43; *U. Niehues*, StuW 2022, 22 [25]; *Th. Rau*, Unternehmenssteuerrecht, 2007, S. 94; differenzierend *S. Kempny*, StuW 2021, 85 [99]). Zu den denkbaren Maßgrößen und dazu, dass sich wissenschaftlich nicht, d. h. nicht wertungsfrei ableiten lässt, nach welchem dieser Maßgrößen ein Steuersystem zu bilden ist, *S. Kempny*, StuW 2021, 85 (96 ff.) m. w. N.; ebenso *P. Hongler*, Leistungsfähigkeitsprinzip, 2022, S. 157 (161); ähnlich *Th. Rau*, Unternehmenssteuerrecht, 2007, S. 92 ff. Insbesondere kommt es *nicht* auf die (individuelle) Zahlungsfähigkeit an (*S. Kempny*, StuW 2021, 85 [95 f.] m. w. N.; siehe auch *S. Baldauf*, Gewinnrealisierung, 2009, S. 27; *J. Lüders*, Gewinnrealisierung, 1987, S. 91 ff.; *J. Schmitt*, Interpersonale Übertragung, 1993, S. 41; *H. Weber-Grellet*, Steuern, 2001, S. 165; so aber etwa *W. Blumers/M. Elicke*, BB 2009, 1156 [1157]; *O. Ch. Cropp*, Subjektsteuerprinzip, 2016, S. 26 m. w. N.; *R. F. Heller*, Strukturen, 2022, Rn. 24; *J. Hey*, in: Tipke/Lang[25], 2024, Rn. 3.64; *Ch. Jahndorf*, StuW 2016, 256 [258]; *C. Lienicke*, Unternehmensumstrukturierungen, 2017, S. 154; *A. Meyer*, Leistungsfähigkeitsprinzip, 2013, S. 111; *R. Quinten*, Entstrickungsbesteuerung, 2014, S. 26).

[282] So auch BFH, Urteil vom 18.11.2020, I R 25/18, BFHE 271, 421 (427), und BFH, Urteil vom 30.5.2018, I R 31/16, BStBl. II 2018, 136 (138 f.) (a. A. noch BFH, Beschluss vom 10.4.2013, I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004 [1009]); *S. Baldauf*, Gewinnrealisierung, 2009, S. 26 f.; *J. Costede*, StuW 1996, 19 (23); *M. Desens*, DStJG 43 (2020), 73 (84 ff., 88) m. w. N.; *F. Fasold*, Buchwertfortführung, 2005, S. 145; *H. Haller*, Die Steuern[3], 1981, S. 62; *Ch. Herbst*, Entstrickung, 2011, S. 184; *A. Herlinghaus*, in: Gedächtnissymposion B. Knobbe-Keuk, 2011, S. 67 (71); *J. Hey*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung EStG Rn. 46 (297. Lfg., April 2020); *J. Hey*, Individualsteuerprinzip, 2010, S. 1 (11); *F. Kitzig*, Ergänzungsbilanz, 2023, S. 44 ff.; *M. Krumm*, DStR 2023, 362 (363); *J. Lang*, DStJG 4 (1981), 45 (59); *J. Lüders*, Gewinnrealisierung, 1987, S. 92 f.; *Ch. Lüninghöner*, Teilbetrieb, 2019, S. 45; *Ph. Maetz*, Teilbetrieb, 2017, S. 84; *A. Mutscher*, in: FS G. Frotscher, 2013, S. 479 (488); *S. Müller-Franken*, StuW 2004, 109 (118); *U. Niehues*, StuW 2022, 22 (24); *Th. Rödder*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, Einführung UmwStG Rn. 2; *J. Schmitt*, StuW 2018, 147 (150 f.); *J. Schmitt*, Grundlagen, 2009, S. 30; *J. Schmitt*, Interpersonale Übertragung, 1993, S. 44; *J. Thiel*, DStJG 4 (1981), 183 (187); *K. Tipke*, DStJG 4 (1981), 1 (2 f.); *J.-E. Wegener*, Buchwertfortführung, 2020, S. 39; so „aus rechtspraktischen Gründen" auch *D. Wernicke*, in: Lademann[3], 2022, § 1 UmwStG Rn. 41; ähnlich *M. Reich*, Stille Reserven, 1983, S. 51, der allerdings nur solche Wertsteigerung berücksichtigt wissen will, die liquidierbar sind (so auch *D. Danz*, Subjektsteuerprinzip, 2017, S. 56, 59; in diese Richtung wohl auch *E.-A. Kilincsoy*, StuW 2021, 29 [35]); a. A. *W. Blumers/M. Elicke*, BB 2009, 1156 (1157 ff.); *G. Crezelius*, Steuerrecht II[2], 1994, § 8 Rn. 73; *C. Esser*, Geldentwertung, 1999, S. 76; *M. Geissler*, FR 2014, 152 (154, 155); *H. F. Gelhausen*, Realisationsprinzip, 1985, S. 89; *Ch. Graw*, in: FS 100 Jahre BFH, Band II, 2018, S. 1433 (1434); *S. Heinrichs*, Steuerwirkungen, 2020, S. 203 ff., 279; *B. Kindor*, Tausch, 1993, S. 172; *L. Kloster*, Unternehmenszusammenschlüsse, 2004, S. 194 f., 235; *B. Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht[9], 1993, S. 268 f.; *B. Knobbe-Keuk*, DStR 1985, 494; *A. Kredig*, Unternehmensumstrukturierungen, 2013, S. 63 f.; *C. Lienicke*,

tretbaren „wirtschaftswissenschaftlichen Verständnis von ‚Leistungsfähigkeit'"[283] die Reinvermögenszugangstheorie zugrunde, dann gehören alle Reinvermögensbezüge einer Person in einer Periode, worunter auch (zufällige) Werterhöhungen, also insbesondere stille Reserven fallen, zum Einkommen (= Mehren von Vermögen).[284]

3. Die Rechtfertigungsbedürftigkeit der Steuerneutralität von Einbringungen bzw. des Anteilstauschs

Unter der hier soeben getroffenen Annahme, dass stille Reserven bereits die „Leistungsfähigkeit" steigern, sind die stillen Reserven (jedenfalls auch[285]) subjektbezogen[286]. Die Besteuerung der stillen Reserven bei dem Steuersubjekt, bei dem sie entstanden sind, wird bis zu einem Realisationsakt oder einer sog. Ersatzrealisation[287] aus Gründen der Verhältnismäßigkeit und der Praktikabilität aufgeschoben, die stillen Reserven sind aber spätestens beim Ausscheiden aus der einkommensteuerlichen Steuerverstrickung zu versteuern.[288]

Im Sinne des sog. Realisationsprinzips[289] realisiere der Steuerpflichtige erst dann einen Gewinn, wenn er entgeltlich seine Leistung am Markt verwerte, d. h. mit

---

Unternehmensumstrukturierungen, 2017, S. 154, 157; *H.-J. Pezzer*, DStJG 14 (1991), 3 (22); *E. Ratschow*, DStJG 34 (2011), 35 (56); *I. Reinhardt*, Stille Reserven, 1998, S. 50 ff.; *R. Roos*, Einbringungen, 2000, S. 28; *Harald Schaumburg*, in: FS N. Herzig, 2010, S. 711 (715); *K. Troost*, Buchwertfortführung, 1995, S. 252 f.; so wohl auch *Th. Rau*, Unternehmenssteuerrecht, 2007, S. 96.

[283] *S. Kempny*, StuW 2021, 85 (99 f.); den Ausgangspunkt der Reinvermögenszugangstheorie betonen auch *S. Baldauf*, Gewinnrealisierung, 2009, S. 26; *J. Lang*, DStJG 4 (1981), 45 (53).

[284] *G. v. Schanz*, FinanzArchiv 13 (1896), 1 (30).

[285] Zur Frage, ob stille Reserven (auch) objektbezogen sind, etwa *D. Danz*, Subjektsteuerprinzip, 2017, S. 143 ff.; davon ging *G. Felix*, StbKongrR 1980, 132 (141), aus.

[286] Zum damit angesprochenen „Subjektsteuerprinzip" BFH, Urteil vom 18.11.2020, I R 25/18, BFHE 271, 421 (427); *D. Danz*, FR 2018, 160 (164); *D. Danz*, Subjektsteuerprinzip, 2017, S. 40; *M. Desens*, DStJG 43 (2020), 73 (100); *J. Schmitt*, StuW 2018, 147 (150); *J. Schmitt*, Grundlagen, 2009, S. 27 f.; *J. Schmitt*, Interpersonale Übertragung, 1993, S. 43. Zur historischen Entwicklung dieses „Prinzips" *D. Danz*, FR 2018, 160 (160 ff.); *D. Danz*, Subjektsteuerprinzip, 2017, S. 29 ff.; ebenso *E. Ratschow*, DStJG 34 (2011), 35 (38 ff.); dogmengeschichtlich *E. Reimer*, StuW 2014, 29 (34).

[287] Diese wird in sogenannten Ersatzrealisationstatbeständen angeordnet (statt vieler *S. Heinrichs*, Steuerwirkungen, 2020, S. 207; *A. Herlinghaus*, in: Gedächtnissymposion B. Knobbe-Keuk, 2011, S. 67 [71]; *Ch. Lüninghöner*, Teilbetrieb, 2019, S. 50; *W. Schön*, DStJG 43 [2020], 563 [589]).

[288] Statt vieler *M. Desens*, DStJG 43 (2020), 73 (88). Zum damit angesprochenen „Entrickungsprinzip" *M. Desens*, DStJG 43 (2020), 73 (99) m. w. N. Zur Herleitung eines „allgemeinen Entstrickungsprinzips" aus dem geltenden Recht etwa *J. Engesser*, Entstrickungsbesteuerung, 2021, S. 80 ff. Gegen ein solches „allgemeines Entstrickungsprinzip" sprachen sich etwa *J. Lang*, DStJG 4 (1981), 45 (71); *G. Stoll*, DStJG 4 (1981), 207 (221), aus; so auch in jüngerer Zeit etwa *D. Danz*, Subjektsteuerprinzip, 2017, S. 69 ff., insbesondere 75 f.

[289] Zu diesem „Prinzip" etwa *S. Baldauf*, Gewinnrealisierung, 2009, S. 29; *M. Desens*, DStJG 43 (2020), 73 (89 ff.); *J. Engesser*, Entstrickungsbesteuerung, 2021, S. 26, 56; *J. Lang*, DStJG 4 (1981), 45 (58); *L. A. Riedel*, Mitunternehmerschaft, 2018, S. 11. Dass ertragsteuerrechtliche Realisationsprinzip weicht vom handelsrechtlichen ab: Bei letzterem komme es maßgeblich auf einen „Umsatzakt am

der Erbringung einer (Dienst-)Leistung oder der Veräußerung des Wirtschaftsguts am Markt (auch als „Umsatzakt am Absatzmarkt" umschrieben).[290] Zeitlich trete die Realisation dann ein, wenn neben der wirtschaftlichen Erfüllung die Zahlung – von den mit jeder Forderung verbundenen Risiken abgesehen – „so gut wie sicher [sei]".[291] Die Einbringung bzw. der Anteilstausch ist ein solcher Realisationsakt, denn mit der h. M.[292] ist davon auszugehen, dass die Einbringung bzw. der Anteilstausch einen Tausch oder jedenfalls einen tauschähnlichen Vorgang, wenigstens aber einen Veräußerungsvorgang darstellt.[293] Dieser Realisationsakt hat folglich die Be-

---

Absatzmarkt" an (grundlegend *U. Leffson*, GoB[7], 1987, S. 247; siehe auch *D. Kleindiek*, in: Staub[6], Band 5, 2021, § 252 HGB Rn. 32 f.), während ertragsteuerrechtlich etwa § 6b EStG eine Buchwertfortführung ermöglicht, obwohl eine Umsatzakt stattfindet, und andersherum die sog. Ersatzrealisationstatbestände (oben in Fn. 287) die Aufdeckung stiller Reserven anordnen, obwohl kein Umsatzakt vorliegt. Kritisch zu den zwei unterschiedlichen Begriffsverständnissen *U. Prinz*, StbJb 2015/2016 (2016), 295 (296); *U. Prinz*, FR 2023, 337 (insbesondere 340 ff.); ebenso *U. Prinz*, DB 2024, 9; *H. Kahle*, FR 2024, 1. Zur Unschädlichkeit eines „eigenen" Verständnisses im Ertragsteuerrecht *H. Beisse*, StuW 1984, 1 (4); *L. Kloster*, Unternehmenszusammenschlüsse, 2004, S. 194 (Fn. 1089); *J. Schmitt*, Interpersonale Übertragung, 1993, S. 34 ff.; *J.-E. Wegener*, Buchwertfortführung, 2020, S. 39; in diese Richtung auch BVerfG, Beschluss vom 12.5.2009, 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 (124).

[290] So etwa *L. A. Riedel*, Mitunternehmerschaft, 2018, S. 11; *S. Baldauf*, Gewinnrealisierung, 2009, S. 29; *J. Engesser*, Entstrickungsbesteuerung, 2021, S. 26, 56; *J. Lang*, DStJG 4 (1981), 45 (58). Zur betriebswirtschaftlich Sicht etwa *U. Leffson*, GoB[7], 1987, S. 247; zur handelsrechtlichen Sicht etwa *D. Kleindiek*, in: Staub[6], Band 5, 2021, § 252 HGB Rn. 32 f.

[291] Zitat BFH, Beschluss vom 2.3.2004, III B 114/03, BFH/NV 2004, 1109 (1111); ebenso BFH, Urteil vom 12.4.2022, IV R 31/19, BStBl. II 2022, 832 (835); FG Hamburg, Urteil vom 5.4.2016, 6 K 93/15, DStRE 2017, 400 (400); siehe auch *D. Birk/M. Desens/H. Tappe*, Steuerrecht[27], 2024, Rn. 886.

[292] Statt vieler *M. Desens*, DStJG 43 (2020), 73 (94) m. w. N. auch zur Rechtsprechung; hinsichtlich § 21 UmwStG jüngst *M. Meyer/A. Juja*, EStB 2025, 12 (13); hinsichtlich § 24 UmwStG auch *U. Niehus*, StuW 2017, 27 (28 ff.) m. w. N.; *U. Niehus*, FR 2010, 1 (28 ff.) m. w. N.; *M. Rotter/T. Buhl*, DB 2017, 2635 (2635); a. A. (sog. Organisationsakttheorie) grundlegend *W. Flume*, DB 1957, 804; *W. Flume*, ZfbF 1968, 90 (94); weiterentwickelt durch *B. Knobbe-Keuk*, DStR 1985, 494 (498); *B. Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht[9], 1993, 820 f.; siehe auch *J. Hennrichs*, in: Tipke/Lang[25], 2024, Rn. 9.431; *J. Hennrichs*, DStJG 43 (2020), 145 (157 f., 168); *I. Knepel*, Einbringungsgeborene Anteile, 2011, S. 5 f.; in diese Richtung *F. Kitzig*, Ergänzungsbilanz, 2023, S. 121 ff.; gleichsinnig *U. Niehus*, FR 2010, 1 (41 ff.); *U. Niehus*, StuW 2017, 27 (41 ff.); ähnlich bereits *R. W. Fasold*, StbJb 1970/1971 (1971), 183 (214 ff.); eine dritte Ansicht, die sich auf die sog. Markteinkommenstheorie stützt, sieht in der Hingabe von Gesellschaftsrechten keine am Markt realisierte Leistungssteigerung, sodass eine Umstrukturierung steuerneutral zu erfolgen habe (*L. A. Riedel*, Mitunternehmerschaft, 2018, S. 159 f.; dazu *U. Ley*, StuW 2019, 328 [329 ff.]). Zur „Markteinkommenstheorie", nach der das entscheidende „Kriterium für das Vorliegen von Einkommen sein Herkommen aus einer wirtschaftlichen Betätigung des Steuerpflichtigen ‚am Markt'" sei (*Ch. Thiemann*, Verluste, 2020, S. 14; ähnlich *M. Valta*, FR 2020, 586 [589]), etwa *J. Hey*, in: Tipke/Lang[25], 2024, Rn. 7.30 f., 8.52; *J. Lang*, DStJG 24 (2001), 49 (61 f.); *Ch. Lüninghöner*, Teilbetrieb, 2019, S. 47 f.; *Th. Rau*, Unternehmenssteuerrecht, 2007, S. 95 m. w. N.; *R. Roos*, Einbringungen, 2000, S. 28; grundlegend *H. G. Ruppe*, DStJG 1 (1979), 7 (16); mit ideengeschichtlichen Bezügen *R. Wittmann*, Das Markteinkommen, 1992, S. 5 ff.; dazu kritisch *A. Blischke*, Mitunternehmerschaft, 2020, S. 139 m. w. N.

[293] So explizit *S. Widmann*, DStJG 4 (1981), 163 (167 f.); ähnlich auch noch heute *S. Widmann*,

steuerung der stillen Reserven zur Folge; sie ist mithin geboten und die Steuerneutralität der Einbringung bzw. des Anteilstauschs ist rechtfertigungsbedürftig.[294]

Die Rechtfertigung der Förderungstatbestände erfolgt durch das außerfiskalische Förderziel, dass Umstrukturierungen steuerlich nicht schlechter gestellt werden sollen als eine Fortführung der bisherigen Rechts- und Kooperationsform.[295] Die zwecktaugliche Ausgestaltung dieses Förderziels wird durch zwei „Kontinuitätsbedingungen" erreicht, nämlich erstens, dass durch die geregelte Buchwertfortführung die Besteuerung der stillen Reserven gesichert bleibt, und zweitens, dass durch die gesetzlich vorgesehene Gewährung von Anteilen bzw. Gesellschaftsrechten die wirtschaftliche Verbundenheit zwischen dem Übertragungsobjekt und zumindest einem Steuersubjekt fortbesteht, es sich also letztlich als eine Fortführung der bisherigen Rechts- und Kooperationsform darstellt.[296] Der Normsetzer ist verfassungsrechtlich hingegen nicht verpflichtet, die zwei aufgeführten „Kontinuitätsbedingungen" bei den verschiedenen Umstrukturierungstatbeständen zielgenau aufeinander abzustimmen, auch wenn dies i. S. einer konsistenten einfach-gesetzlichen Systematik rechtspolitisch wünschenswert wäre.[297] Im Übrigen liegt es im Gestaltungsspielraum des Normsetzers, qualifizierte Anforderungen an die erhaltene Beteiligung zu stellen, so etwa, andere Gegenleistungen als Gesellschaftsrechte zu untersagen (§ 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3, § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UmwStG) bzw. zu beschränken, oder etwa hinsichtlich der Höhe der nach der Einbringung bzw. dem Anteilstausch zu haltenden Beteiligung (§ 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 UmwStG).[298]

Diesen Gestaltungsspielraum hat der Normsetzer dergestalt ausgenutzt, dass es für alle drei Einbringungstatbestände ausreichend ist, dass (überhaupt) eine Beteiligung gewährt wird, die Gegenleistung allerdings nicht ausschließlich in Gesellschaftsrechten bzw. Anteilen bestehen muss.[299] Zwar stellt eine nicht in Gesellschaftsrechten bestehende Zusatzleistung grundsätzlich eine „Vergütung" dar, die, anders als die erhaltene Beteiligung, ihre Begründung nicht darin finden kann, dass das unternehmerische Engagement fortgeführt wird, sondern sie sich vielmehr als

in: Widmann/Mayer, Vorbemerkung § 1 UmwStG Rn. 47 (93. EL, Februar 2007).

[294] *M. Desens*, DStJG 43 (2020), 73 (98, 110 ff.); a. A. etwa *J. Hennrichs*, DStJG 43 (2020), 145 (146, 161), unter Zugrundelegung der sog. Organistaionsakttheorie (oben in Fn. 292).

[295] *M. Desens*, DStJG 43 (2020), 73 (123 f.); siehe auch oben § 1 I 1.

[296] *M. Desens*, DStJG 43 (2020), 73 (125 ff.), auch zum Begriff „Kontinuitätsbedingungen"; gleichsinnig *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Vor §§ 20–23 UmwStG Rn. 16 ff. (103. EL, September 2021). Dass das unternehmerische Engagement fortzuführen sei, lässt sich bzgl. der Einbringungen und des Anteilstauschs rechtshistorisch seit den ersten einschlägigen Entscheidungen des RFH bis hin zu den heutigen §§ 20, 21 und 24 UmwStG nachvollziehen (unten § 5 bis § 10).

[297] *M. Desens*, DStJG 43 (2020), 73 (128) m. w. N.

[298] *M. Desens*, DStJG 43 (2020), 73 (127).

[299] *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Vor §§ 20–23 UmwStG Rn. 27 (103. EL, September 2021); hinsichtlich § 24 UmwStG insbesondere BFH, Urteil vom 18.9.2013, X R 42/10, BStBl. II

realisationserheischend darstellt. Jedoch soll nach der normsetzerischen Intention nicht jede Zusatzleistung die (grundsätzlich rechtfertigungsbedürftige) Steuerneutralität einer Einbringung bzw. eines Anteilstauschs ausschließen.[300] Vielmehr soll eine Steuerbelastung nur dann eintreten, soweit die „spezifische[n] Belange des Steuerrechts" dies zwingend erfordern.[301] Dies war bspw. für die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft seit dem UmwStG 1969 und bis zum StÄndG 2015 erst dann der Fall, wenn der Wert der Zusatzleistung für die Einbringung höher als der Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens war, da dann die gemäß § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG erfolgende Minderung der Anschaffungskosten der erhaltenen Beteiligung um den gemeinen Wert der Zusatzleistung nicht in vollem Umfang erfolgt und der „Überhang" zu einem Besteuerungsausfall geführt hätte.[302] Bereits diese gesetzlich seit dem UmwStG 1969 und bis zum StÄndG 2015 geregelte Beschränkung der Höhe einer anderen, nicht in Gesellschaftsrechten bestehenden Gegenleistungen auf den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens[303] und auch die mit dem StÄndG 2015 eingeführte höhenmäßige Begrenzung in den hier betrachtungsgegenständlichen Tatbeständen der § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2, § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG ist eine im Gestaltungsspielraum des Normsetzers liegende Entscheidung, auch wenn rechtspolitisch eine konsistentere Systematik wünschenswert sein mag – etwa wenn man, wie *L. A. Riedel*[304], die von der sog. Markteinkommenstheorie ausgeht, den § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2, § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG einen „Fremdcharakter" zuschreibt, da i. H. der Zusatzleistung eine Veräußerung vorliege und nur i. H. der Gewährung der Gesellschaftsrechte das Markteinkommensprinzip verwirklicht werde.

Die die „sonstige Gegenleistungen" regelnden Vorschriften – und ihre Vorgängerregelungen – sehen also nicht eine „Erlaubnis" vor, trotz Gewährung einer Zusatzleistung steuerneutral Betriebsvermögen in eine Kapital- bzw. Personengesellschaft einzubringen bzw. Anteile zu tauschen, sondern sie bestimmen (nur) eine wertmäßige Begrenzung für die Vermeidung einer Gewinnrealisierung bei Gewäh-

2016, 639 (642), bestätigt durch BFH, Urteil vom 23.3.2023, IV R 27/19, BStBl. II 2023, 1112 (1115); weitere Nachweise bzgl. der einzelnen Einbringungstatbestände unten in Fn. 1049, 1390, 1463.

[300] *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Vor §§ 20–23 UmwStG Rn. 27 (103. EL, September 2021).

[301] BT-Drs. 12/6885, S. 14, zum Entwurf des UmwStG 1995 (dazu noch ausf. unten § 8; zur Darstellung, dass die „Begründung" bis heute durchschlägt, Abb. 29); siehe auch *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Vor §§ 20–23 UmwStG Rn. 27 (103. EL, September 2021).

[302] *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Vor §§ 20–23 UmwStG Rn. 27 (103. EL, September 2021). Für den Anteilstausch gilt dies ebenso, da § 21 Abs. 2 Satz 6 UmwStG auf § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG verweist. Für die Einbringung in eine Personengesellschaft entschied BFH, Urteil vom 18.9.2013, X R 42/10, BStBl. II 2016, 639 (642 f.), dass bis zur Höhe des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens Zusatzleistungen gewährt werden dürfen.

[303] Zur rechtshistorischen Entwicklung dieser Regelung unten § 5 bis § 10.

[304] *L. A. Riedel*, StuW 2019, 225 (231); siehe auch *M. Desens*, DStJG 43 (2020), 73 (127 Fn. 198).

rung „sonstiger Gegenleistungen“, was voraussetzt, dass trotz Gewährung einer Zusatzleistung grundsätzlich keine Gewinnrealisierung eintritt.[305]

Angesichts dessen, dass der Normsetzer nur für die ab dem UmwStG 1969 als „andere Wirtschaftsgüter“ und mit dem StÄndG 2015 als „sonstige Gegenleistungen“ bezeichneten Zusatzleistungen eine Regelung dergestalt vorsah und -sieht, dass von ebendiesen Begriffen erfasste Vorteile nur dann die Steuerneutralität der Einbringungen bzw. des Anteilstauschs unberührt lassen soll(t)en, wenn sie eine bestimmte Höhe nicht überschreiten, ist m. E. der Schluss zu ziehen – und insoweit sei das Untersuchungsergebnis vorweggenommen –, dass andere, nicht vom heutigen Begriff der „sonstigen Gegenleistung“ erfasste Vorteile die (grundsätzlich rechtfertigungsbedürftige) Steuerneutralität der Einbringungen bzw. des Anteilstauschs nicht ausschließen, d. h. sie „steuerunschädlich“ sind. Denn nur bezüglich der vom heutigen Begriff der „sonstigen Gegenleistung“ erfassten Vorteile sah der Normsetzer Handlungsbedarf, nur diese Vorteile ordnete der Normsetzer in gewissen Grenzen grundsätzlich als „steuerneutralitätsbeendend“ bzw. als „besteuerungsaufschubbeendend“ ein.[306] Daraus folgt insoweit ein Gleichlauf hinsichtlich der zwei oben aufgeworfenen Fragen[307], dass eine Buchwertfortführung bei Einbringungen und Anteilstausch möglich ist, wenn nicht vom Begriff der „sonstigen Gegenleistung“ erfasste Vorteile und solche Vorteile gewährt werden, die vom heutigen Begriff der „sonstigen Gegenleistung“ erfasst sind und die die höhenmäßige Begrenzung nicht überschreiten. Nur wenn vom heutigen Begriff der „sonstigen Gegenleistung“ erfasste Vorteile gewährt werden, die die höhenmäßige Begrenzung überschreiten, erfolgt eine (anteilige) Besteuerung. Eingedenk des Untersuchungsgegenstands ist daher zu ermitteln, welche gewährten Vorteile vom heutigen Begriff der „sonstigen Gegenleistung“ erfasst sind.

III. Zusammenfassung

Das Ziel jeder Auslegung ist das Erkennen des „gewollten“ objektiv geltenden Könnens oder Sollens. Dabei ist die einzige legitime ideelle Größe der vom kompetenten Normsetzer irgendwie geäußerte Wille (sog. subjektives Auslegungsziel). Da in einer sinnvollen Rechtsordnung das objektiv geltende Können oder Sollen sprachlich verkörpert wird und dies i. d. R. durch einen nicht mit der Rechtsnorm gleichzusetzenden Normtext erfolgt, der bloß als Platzhalter für den Rechtssinn figuriert, kann hieran angeknüpft werden. Der Normtext stellt aber kein vorrangiges, einziges oder (abschließend) eingrenzendes, sondern nur ein mögliches Indiz dar, zu

[305] Dazu bereits *G. Loos*, DB 1972, 403 (404); *M. Geissler*, FR 2014, 152 (158); siehe unten § 6 III 1 b bb und § 8 III 1 b.

[306] Dies ergibt sich aus der rechtshistorischen Betrachtung (dazu § 5 bis § 10), insbesondere zur Entstehungsgeschichte des § 17 UmwStG 1969 (dazu § 6 I).

[307] Oben § 2 I.

dem weitere Indizien – etwa die Historie – treten (können). Aufgrund ihrer Gegenstandsinadäquatheit ist die objektiv-teleologische Auslegung abzulehnen.

Die rechtsinhaltliche Ausgangslage knüpft daran an, ob die Steuerneutralität von Einbringungen bzw. des Anteilstauschs (verfassungsrechtlich) geboten oder rechtfertigungsbedürftig ist. Ausgangspunkt ist der bei dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG herangezogene Maßstab des „Leistungsfähigkeitsprinzips". Die „Leistungsfähigkeit" ist dabei eine Maßgröße, um zu messen, wann Steuerpflichtige gleich steuerwürdig sind. Sie ist im verwirklichten Einkommen zu sehen, wobei bei der Frage, was Einkommen ist und wann Einkommen als verwirklicht anzusehen ist, m. E. der Reinvermögenszugangstheorie zu folgen ist, sodass bereits stille Reserven die „Leistungsfähigkeit" steigern. Stille Reserven sind subjektbezogen, sodass sich die als Veräußerung darstellende Einbringung bzw. sich der als Veräußerung darstellende Anteilstausch zu deren Aufdeckung führt. Die Steuerneutralität der Einbringung bzw. des Anteilstauschs ist daher rechtfertigungsbedürftig. Die Rechtfertigung gelingt, da nach geltendem Recht die Besteuerung der stillen Reserven gesichert ist und das ursprüngliche unternehmerische Engagement fortgeführt wird. Darüber hinaus hat der Normsetzer einen Gestaltungsspielraum, qualifizierte Anforderungen an die erhaltene Beteiligung zu stellen. Dies hat der Normsetzer bei den Tatbeständen der Einbringungen und des Anteilstauschs dergestalt umgesetzt, dass andere Gegenleistungen als Gesellschaftsrechte nur in gewissen Grenzen steuerunschädlich sind.

Zweiter Teil:

Rechtshistorische Entwicklung der die „sonstige Gegenleistung“ regelnden Vorschriften des UmwStG

Für das bessere Verständnis der nachfolgenden Untersuchung werden zunächst die historischen Eckpunkte des UmwStG dargestellt (dazu § 4). Ein Zeitstrahl veranschaulicht die Änderungsgeschichte (Abb. 6). Es folgt die vertiefte rechtshistorische Betrachtung der Reglungen, nach denen eine Einbringung in eine Kapital- und Personengesellschaft und der Anteilstausch auch dann steuerneutral erfolgte, wenn der Einbringende neben den Gesellschaftsrechten Zusatzleistungen erhielt (dazu § 5 bis § 10).

§ 4 Überblick über die Geschichte des geltenden UmwStG

Ein als solches bezeichnetes „Umwandlungssteuergesetz“ gab es vor dem Jahre 1934 nicht. Eine erste in einem Einzelsteuergesetz platzierte Regelung, die die Umwandlung von Gesellschaften in steuerrechtlicher Hinsicht gesondert regelte,[308] fand sich in § 17 Abs. 1 Satz 2 KStG 1920[309]. Die Vorschrift stellte die echte Fusion der Liquidation gleich.[310] Bereits mit § 14 Abs. 2 KStG 1922[311] änderte man

[308] Handelsrechtlich sah bereits §§ 305 f. Handelsgesetzbuch vom 10.5.1897 (RGBl. 1897 S. 219) die Verschmelzung vor (dazu *H. F. Hügel*, Verschmelzung und Einbringung, 1993, S. 451).

[309] Körperschaftssteuergesetz vom 30.3.1920 (RGBl. 1920 S. 393 [398]); Abkürzung samt Jahresangabe nicht amtlich.

[310] *K. Mohr*, StuW 1972, 140 (140). Zum Begriff der echten Fusion oben § 1 II 4. Überblickt man die dem KStG 1920 vorangegangenen EStG der Bundesstaaten des Deutschen (Kaiser-)Reichs (1871–1918) kursorisch, regelten diese ebenso eine „Einkommen-Körperschaftsteuer“ (Nachweise oben in Fn. 17), allerdings fehlte es an einer dem § 17 Abs. 1 Satz 2 KStG 1920 vergleichbaren Vorschrift (siehe etwa § 4 Nr. 2, § 20 säschsisches EStG von 1874 [Gesetz- und Verordnungsblatt für das Königreich Sachsen 1874 S. 471]/§ 4 Nr. 2, § 21 sächsisches EStG von 1878 [Gesetz- und Verordnungsblatt für das Königreich Sachsen 1878 S. 129]; § 1 Abs. 4, §§ 16 ff. preußisches EStG von 1891 [Gesetzsammlung für die Königlich-Preußischen Staaten 1891 S. 175]; Art. 5, Art. 14 badisches EStG von 1884 [Gesetzes- und Verordnungsblatt für das Großherzogtum Baden 1884 S. 321]); Art. 4, Art. 15 Abs. 2 hessisches EStG von 1884 (Großherzoglich Hessisches Regierungsblatt 1884 S. 67); Art. 1a, Art. 15 hessisches EStG von 1895 (Großherzoglich Hessisches Regierungsblatt 1895 S. 107) i. d. F. des Gesetzes, die Abänderung des Einkommensteuergesetzes vom 25. Juni 1895 betreffend (Großherzoglich Hessisches Regierungsblatt 1899 S. 461); Art. 2, Art. 13 württembergisches EStG von 1903 (Regierungsblatt für das Königreich Württemberg 1903 S. 261; FinanzArchiv 21 [1903], S. 115).

[311] Ausdrücklich wurde § 17 Abs. 2 KStG 1920 bereits mit § 2 Nr. 3 Anlage 3 Art. I Nr. 8 des Gesetzes über Änderungen im Finanzwesen vom 8.4.1922 (RGBl. I 1922 S. 335 [352]), dessen Anlage 3

die Rechtslage dahingehend, dass der Übergang des Vermögens einer Erwerbsgesellschaft als Ganzes von der Liquidationsbesteuerung ausgenommen wurde. Auf dieser Vorschrift baute die Nachfolgeregelung des § 18 Abs. 3 KStG 1925[312] auf.[313] Nach § 18 Abs. 3 KStG 1925 erfolgte keine Gewinnbesteuerung, wenn das Vermögen bspw. einer Erwerbsgesellschaft als Ganzes mit oder ohne Liquidation etwa auf eine andere inländische Erwerbsgesellschaft übertragen wurde.[314] Sie betraf also nur die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften.[315]

Gut ein Jahr später ergingen mit Art. III Steuermilderungsgesetz 1926[316] – überschrieben mit „Steuerliche Erleichterungen wirtschaftlich gebotener Betriebszusammenschlüsse" – zeitlich begrenzte Vorschriften, die insbesondere die Steuerermäßigung für die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften regelten.[317] Hervorzuheben ist, dass ebendieses Gesetz bei der Verschmelzung von Kapitalgesellschaften von einem „eingebrachte[n] Betrieb" (§ 11 Nr. 1) sprach und davon, dass Grundstücke „eingebracht" wurden (§ 8 Abs. 2 Satz 1 Hs. 1); eine Wendung, die zeitlich weder zuvor in § 17 Abs. 1 Satz 2 KStG 1920, § 14 Abs. 2 KStG 1922 und § 18 Abs. 3 KStG 1925 noch unmittelbar danach in der sog. Aufteilungsverordnung sowie dem UmwStG 1934 verwendet wurde.[318] Erst im UmwStG 1969[319] wurde der Begriff der Einbringung wieder aufgegriffen. Bezeichnend ist auch das

---

mit „Gesetz zur Änderung des Körperschaftssteuergesetzes" überschrieben war, geändert. Gleichzeitig wurde allerdings u. a. § 14 KStG 1920 gestrichen (§ 2 Nr. 3 Anlage 3 Art. I Nr. 7 des Gesetzes über Änderungen im Finanzwesen vom 8.4.1922). Aufgrund des § 2 Nr. 3 Anlage 3 Art. IV Abs. 6 des Gesetzes über Änderungen im Finanzwesen vom 8.4.1922 war der Reichsfinanzminister ermächtigt, den Text des KStG unter Beachtung der Änderungen in fortlaufender Nummernfolge der Paragrafen im RGBl. bekanntzumachen. Hiervon machte der Reichsfinanzminister mit der Bekanntmachung des Textes des Körperschaftssteuergesetzes vom 2.5.1922 (RGBl. I 1922 S. 472) Gebrauch. Diese textliche Fassung wurde, wie auch hier im Haupttext, als KStG 1922 abgekürzt.

[312] Körperschaftsteuergesetz vom 10.8.1925 (RGBl. I 1925 S. 208 [212]); Abkürzung samt Jahresangabe nicht amtlich.

[313] So ausdrücklich *K. Mohr*, StuW 1972, 140 (140); siehe auch *J. Schmitt*, Grundlagen, 2009, S. 19, 84 ff.; ungenaue Darstellung bei *M. Desens*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht[2], 2022, Einführung UmwStG Rn. 8.

[314] Dazu auch *J. Schmitt*, Grundlagen, 2009, S. 85; ebenso *D. Wernicke*, in: Lademann[3], 2022, § 1 UmwStG Rn. 4; *I. Wunsch*, Verschmelzung, 2003, S. 137.

[315] *D. Wernicke*, in: Lademann[3], 2022, § 1 UmwStG Rn. 4; zu diesen Anfängen der „Fusionsbesteuerung" *K. Mohr*, StuW 1972, 140 (140 ff.).

[316] Gesetz über Steuermilderungen zur Erleichterung der Wirtschaftslage vom 31.3.1926 (RGBl. I 1926 S. 185). In einer „Bemerkung" des Reichsfinanzministers *P. P. Reinhold*, DNotZ 1926, 285, wird dieses Gesetz mit „Steuermilderungsgesetz" abgekürzt (so auch *H. Brönner*, Umwandlung, 1936, S. 63). Dieses Gesetz wird in historischen Zusammenfassungen des Umwandlungssteuerrechts bzw. -gesetzes meist nicht genannt.

[317] Dazu *M. Lion*, Umwandlung, 1935, S. 9 ff.; ebenso *H. Brönner*, Umwandlung, 1936, S. 63 f.

[318] Zu den KStG der Jahre 1920, 1922 und 1925 oben bei und in Fn. 309, 311 312; zur sog. Aufteilungsverordnung unten bei und in Fn. 323; zum UmwStG 1934 unten bei und in Fn. 325.

[319] Dazu unten bei und in Fn. 338.

vom Reichsfinanzminister *P. P. Reinhold*[320] vorgebrachte Beispiel zum Steuermilderungsgesetz 1926, das sich kaum von der heute so verstandenen Einbringung unterscheidet: „Die Aktiengesellschaft A. mit einem Grundkapital von 3 000 000 RM und die Aktiengesellschaft B. mit einem Grundkapital von 2 000 000 RM schließen Teile ihrer Betriebe in der Weise zusammen, daß sie eine neue Aktiengesellschaft mit einem Grundkapital von 4 000 000 RM errichten, in welche von beiden Seiten die zum Zusammenschluß bestimmten Teilbetriebe eingebracht werden. Bestimmte Teile des Vermögens beider Gesellschaften sind von der Einbringung ausgeschlossen. An der neuen Gesellschaft ist die Aktiengesellschaft A. mit 2 500 000 RM, die Aktiengesellschaft B. mit 1 500 000 RM beteiligt. Unter der Voraussetzung, daß der Wert des Vermögens der neuen Gesellschaft den Nennbetrag des Aktienkapitals nicht übersteigt, können bei Berechnung der Gesellschaftsteuer 2 500 000 RM, entsprechend dem Werte des von der Aktiengesellschaft A. eingebrachten Vermögens, außer Betracht bleiben, während die Steuer nur auf 1 v. H von 1 500 000 RM = 150 000 RM zu berechnen wäre. Dagegen ist es nicht zulässig, den vollen Betrag des Stammkapitals der Gesellschaft A. mit 3 000 000 RM außer Ansatz zu lassen." *H. Brönner*[321] bemerkte zu dieser Möglichkeit der Umwandlung, dass das Steuermilderungsgesetz 1926 eine „Zunahme der Großbetriebe und Konzerne [und] vor allem eine Unübersichtlichkeit und Verschachtelung in der Wirtschaft" bewirkt habe.

Die sog. Aufteilungsverordnung 1931 – amtlich im Vierten Teil, Kapital 1 Vierte Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen und zum Schutze des inneren Friedens vom 8. Dezember 1931[322] überschrieben mit „Steuerliche Erleichterung für die Aufteilung von Gesellschaften" – war zeitlich befristet und regelte im Vergleich zum Steuermilderungsgesetz 1926 nicht den Zusammenschluss, sondern umgekehrt die Trennung von Betrieben und die Auflösung von Gesellschaften.[323] Unter anderem wurden Steuererleichterung bei der Grunderwerb- und der Wertzuwachssteuer vorgesehen.[324]

Mit dem Gesetz über Steuererleichterungen bei Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften vom 5. Juli 1934[325] wurde erstmals ein eigenständiges Re-

[320] *P. P. Reinhold*, DNotZ 1926, 285 (289 f.).

[321] *H. Brönner*, Umwandlung, 1936, S. 63.

[322] RGBl. I 1931 S. 699 (714).

[323] *M. Lion*, Umwandlung, 1935, S. 10 f. Auch diese Verordnung wird in historischen Untersuchungen zum Umwandlungssteuergesetz und -recht regelmäßig nicht genannt.

[324] Dazu ausf. *M. Lion*, Umwandlung, 1935, S. 11.

[325] RGBl. I 1934 S. 572 i. V. m. den insgesamt fünf Durchführungsverordnungen (RGBl. I 1934 S. 595; RGBl. I 1935 S. 354; RGBl. I 1935 S. 744; RGBl. I 1936 S. 1006; RGBl. I 1937 S. 662). Erst die zweite Durchführungsverordung bezeichnete das Gesetz als „Umwandlungs-Steuergesetz" und legte daher die Abkürzung „UmwStG" nahe, auch wenn sie letztere selbst nicht bestimmte.

gelungswerk normiert.[326] Dieses gewährte bei der Umwandlung bzw. Auflösung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft Steuererleichterungen bei bestimmten in § 1 UmwStG 1934 aufgezählten Steuern.[327] Die Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine andere Kapitalgesellschaft war weiterhin im KStG, nunmehr im § 15 KStG 1934[328] geregelt[329] (diese Regelung blieb bis zum UmwStG 1977[330] im KStG normiert)[331].

Es folgte im Jahre 1950 das sog. DM-BilG 1950[332] und sieben Jahre später das UmwStG 1957[333]. Beide Gesetze regelten wiederum nur die Umwandlung i. e. S. von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften, nicht aber die Ein-

---

[326] *F. Haase*, in: Haase/Hofacker[3], 2021, Einleitung UmwStG Rn. 75; *R. Möhlenbrock*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Einführung UmwStG Rn. 83 (73. EL, Dezember 2011); *R. Thiel*, in: FS W. Flume, 1978, S. 281 (287 f.); *I. Wunsch*, Verschmelzung, 2003, S. 137; *R. Würdinger/R. Eder*, Steuererleichterungen[2], 1979, Rn. 15.

[327] Dazu auch *M. Desens*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht[2], 2022, Einführung UmwStG Rn. 7; *F. Haase*, in: Haase/Hofacker[3], 2021, Einleitung UmwStG Rn. 82; gleichsinnig *R. Möhlenbrock*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Einführung UmwStG Rn. 83 (73. EL, Dezember 2011); *S. Widmann*, in: Widmann/Mayer, Vorbemerkung zu § 1 UmwStG Rn. 67 (93. EL, Februar 2007); zeitgenössisch etwa *H. Brönner*, Umwandlung, 1936, S. 65. Hintergrund für die Steuererleichterungen des Wechsels einer Kapital- in eine Personengesellschaft war die vom NS-Regime beabsichtigte Bekämpfung der „anonymen Kapitalgesellschaften" bzw. des „anonymen Kapitals" (*R. Banken*, Hitlers Steuerstaat, 2018, S. 212, 283 f., 286, 406; *R. E. Schauer*, Steuergesetzgebung, 2003, 94 f., 104; *M. Tanzer*, Steuerrecht, 1990, S. 331 [337 ⟨auch in Fn. 28⟩]; *R. Voß*, Steuern, 1995, S. 66, 89 f.; zeitgenössisch *H. Brönner*, Umwandlung, 1936, S. 9 ff.; *H. Kempf*, Nationalsozialistisches Steuerwesen, 1933, S. 18 f.; *F. Reinhardt*, RStBl. 1934, 753 [754, 763]; ebenso *O. Bühler*, ZfhF 1941, 81 [89 ff.], der auch aufzeigt, welche Wirkung das UmwStG 1934 zeitigte); beabsichtigt war aber keine ganz allgemeine Abkehr von der Kapitalgesellschaft, wie etwa mit der Präambel des UmwStG 1934 deutlich wird: „[. . .] um in geeigneten Fällen die Abkehr von anonymen Kapitalformen zur Eigenverantwortung des Unternehmers zu erleichtern" (hierauf wiesen bereits *H. Brönner*, Umwandlung, 1936, S. 11 f.; *M. Lion*, Umwandlung, 1935, S. 12, hin). Eine Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft sollte hingegen verhindert werden (*F. Reinhardt*, RStBl. 1934, 753 [754]; *R. Banken*, Hitlers Steuerstaat, 2018, S. 297; *R. E. Schauer*, Steuergesetzgebung, 2003, S. 116 f.; so zeitgenössisch auch *H. Brönner*, Umwandlung, 1936, S. 13, 66, der allerdings ebenso darauf hinwies, dass es keine Bestimmungen gegeben habe, die die Umwandlung von der Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft steuerlich erschwert hätten).

[328] Körperschaftsteuergesetz (KStG) vom 16.10.1934 (RGBl. I 1934 S. 1031 [1033]); Abkürzung amtlich, Jahresangabe hinzugefügt.

[329] *F. Haase*, in: Haase/Hofacker[3], 2021, Einleitung UmwStG Rn. 83; gleichsinnig *J. Schmitt*, Grundlagen, 2009, S. 89 ff.; *I. Wunsch*, Verschmelzung, 2003, S. 138.

[330] Dazu sogleich bei und in Fn. 346.

[331] Dazu ausf. unten § 13 II 2 b.

[332] Gesetz zur Änderung und Ergänzung des D-Markbilanzgesetzes (D-Markbilanzergänzungsgesetz) vom 28.12.1950 (BGBl. I 1950 S. 811 [818 f.]); Abkürzung samt Jahresangabe nicht amtlich.

[333] Gesetz über Steuererleichterungen bei Umwandlung von Kapitalgesellschaften und bergrechtlichen Gewerkschaften (Umwandlungs-Steuergesetz) vom 11.10.1957 (BGBl. I 1957 S. 1713); Abkürzung samt Jahresangabe nicht amtlich.

bringung.[334] Die nur besondere Bereiche betreffenden Gesetze zur Förderung der Rationalisierung im Steinkohlebergbau vom 29. Juli 1963[335], darin insbesondere §§ 30–36, und über steuerliche Maßnahmen bei der Stillegung von Steinkohlebergwerken vom 11. April 1967[336] seien hier nur der Vollständigkeit halber erwähnt, sie regelten weder die Einbringung noch den Anteilstausch.

Mit dem – unbefristeten[337] – UmwStG 1969[338] wurde dann ein Gesetz geschaffen, worin die Umwandlungs- und Einbringungsmöglichkeiten steuerlich umfassender geregelt wurden.[339] Dieses bestimmte nunmehr erstmals die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen in Kapitalgesellschaften (§ 17 UmwStG 1969) und in Personengesellschaften (§ 22 UmwStG 1969); für den Anteilstausch verwies § 17 Abs. 6 UmwStG 1969 auf die Abs. 1–5 des § 17 UmwStG 1969.[340] Die systematische Stellung der Einbringungsvorschriften lässt sich dadurch erklären, dass sie erstmals 1969 und damit zeitlich später als das zuvor befristet geltende UmwStG 1957 geregelt wurden; sie wurden den die Umwandlung von Kapital- in Personengesellschaften regelnden Vorschriften des zuvor befristet geltenden UmwStG 1957 angehängt. Dies ergibt sich auch daraus, dass in einem frühen Gesetzentwurf eines UmwStG 1969 des BMF zunächst das UmwStG 1957 „abgeschrieben" wurde, ohne Einbringungsvorschriften vorzusehen.[341] Der Gesetzgebungsgeschichte des UmwStG 1969 lässt sich zudem entnehmen, dass nach

[334] *F. Haase*, in: Haase/Hofacker[3], 2021, Einleitung UmwStG Rn. 82; *H. Jacobsen*, FR 2011, 973 (974); *S. Widmann*, in: Widmann/Mayer, Vorbemerkung zu § 1 UmwStG Rn. 68 (93. EL, Februar 2007); gleichsinnig *R. Möhlenbrock*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Einführung UmwStG Rn. 83 (73. EL, Dezember 2011); *R. Würdinger/R. Eder*, Steuererleichterungen[2], 1979, Rn. 15; ebenso *H. Meyer*, Übertragung, 2005, S. 47.

[335] BGBl. I 1963 S. 549.

[336] BGBl. I 1967 S. 403.

[337] Das Steuermilderungsgesetz 1926, das UmwStG 1934 (zusammen mit den Durchführungsverordnungen), das DM-BilG 1950 und das UmwStG 1957 waren allesamt befristet. Auch das UmwStG 1969 sollte zunächst befristet werden (unten Fn. 541), in das Gesetzgebungsverfahren im engeren, verfassungsrechtsdogmatischen Sinne wurde allerdings ein Entwurf eingebracht, der keine Befristung vorsah (BR-Drs. 292/68; BT-Drs. 5/3186). Es trat auch ohne Befristung in Kraft (BGBl. I 1969 S. 1163). Das UmwStG 1969 ist damit das erste unbefristete UmwStG.

[338] Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform vom 14.8.1969 (BGBl. I 1969 S. 1163); Abkürzung samt Jahresangabe nicht amtlich.

[339] So bereits *G. Däther*, Unternehmensformwechsel, 1973, S. 87; *D. Haaß*, DB 1969, 275 (275); *L. Hübl*, DStZ A 1969, 233 (233); *H.-G. Rau*, DB 1969, 1421 (1421); *R. Würdinger/R. Eder*, Steuererleichterungen[2], 1979, Rn. 16.

[340] *F. Haase*, in: Haase/Hofacker[3], 2021, Einleitung UmwStG Rn. 85; gleichsinnig *R. Möhlenbrock*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Einführung UmwStG Rn. 83 f. (73. EL, Dezember 2011); ebenso *D. Jäschke*, in: Lademann[3], 2022, § 20 UmwStG Rn. 1; *Th. Lange*, Anteilstausch, 1994, S. 27; *H. Meyer*, Übertragung, 2005, S. 47; *P. Möllmann*, in: *A. Benecke/P. Möllmann*, FR 2016, 741 (743); *J. Schmitt*, Grundlagen, 2009, S. 417 ff.; zeitgenössisch *D. Haaß*, DB 1969, 275 (276); *G. Schmidt*, GmbHR 1968, 184 (189).

[341] Dazu ausf. unten § 6 I 2.

dem ersten Gesetzentwurf der Bundesregierung nur die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft geregelt werden sollte.[342] Erst der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags fügte dann die Einbringung in eine Personengesellschaft an,[343] sodass diese der Einbringung in die Kapitalgesellschaft nachfolgte. Dass sich die Regelung der Einbringung in eine Personengesellschaft derjenigen der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft anschloss, lässt sich daraus erklären, dass der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags für die Einbringung in Personengesellschaften beabsichtigte, § 17 UmwStG 1969 nachzuempfinden, soweit die Besonderheiten der unterschiedlichen Besteuerungskonzeptionen von Personen- und Kapitalgesellschaft nicht entgegenstünden.[344] Diese Systematisierung der Einbringung in eine Kapital- und in eine Personengesellschaft in den dritten und vierten Teil des UmwStG 1969 ist letztendlich willkürlich; nichts hätte den Normsetzer daran gehindert, die Einbringung an eine andere Stelle des UmwStG zu setzen.[345]

Eine weitere Gesetzesneufassung war das UmwStG 1977[346], welches durch das StÄndG 1992[347] an europäische Vorgaben u. a. durch die sog. Fusionsrichtlinie[348] angepasst wurde.[349] Im UmwStG 1977 wurde in § 14 Abs. 2 Satz 1 die „Fusionsbesteuerung" von Kapitalgesellschaften, zuvor ab dem KStG 1934 in § 15 Abs. 2 KStG geregelt, übernommen.[350] Zum 1. Januar 1995 trat das UmwStG 1995[351] in Kraft. Die Einbringungsvorschriften des UmwStG 1969 wurden im Wesentlichen

[342] BT-Drs. 5/3186, S. 5 ff.; darauf, dass die Einbringung in eine Personengesellschaft nicht vom Entwurf erfasst war, wies auch *R. Curtius-Hartung*, BB 1968, 964 (964), hin. Dazu auch unten § 6.

[343] BT-Drs. 5/4245, S. 7, 14 ff.; dazu ausf. unten § 6.

[344] BT-Drs. 5/4245, S. 7.

[345] Dies zeigt sich auch in den Beratungen des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags, in dessen 119. und 120. Sitzung am 15. und 16. Januar 1969, die erste Lesung des von der Bundesregierung eingebrachten Gesetzentwurfs (BT-Drs. 5/3186) betreffend, bemerkt wurde, dass „[n]ur aus *gesetzestechnischen* Gründen [. . .] an erster Stelle die Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften geregelt" worden sei (PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 119, S. 2 [Aufzeichnung] [Hervorhebung angepasst; ein zu viel gesetzter Trennstrich stillschweigend weggelassen]).

[346] Im Einführungsgesetz zum Körperschaftsteuerreformgesetz (EGKStRG) vom 6.9.1976 (BGBl. I 1976 S. 2641) lautete Art. 1: Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform. Abkürzung samt Jahresangabe amtlich.

[347] Gesetz zur Entlastung der Familien und zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze (Steueränderungsgesetz 1992 – StÄndG 1992) vom 25.2.1992 (BGBl. I 1992 S. 297 [325 f.]). Abkürzung samt Jahresangabe amtlich.

[348] Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaft vom 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (90/434/EWG), abrufbar in verschiedenen sprachlichen Fassungen unter https://eur-lex.europa.eu/legal-content/de/ALL/?uri=CELEX:31990L0434 (besucht am 31.12.2024).

[349] Etwa *H. Langheim*, Einbringung, 2008, S. 91.

[350] BT-Drs. 7/4803, S. 28. Dazu ausf. unten § 7 I.

[351] Gesetz zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts vom 28.10.1994 (BGBl. I 1994 S. 3267),

im UmwStG 1977 und im UmwStG 1995 übernommen.[352] Die UmwStG der Jahre 1969, 1977 und 1995 werden hinsichtlich der Gesetzgebungsgeschichte und -materialien noch näher betrachtet werden.[353]

Bei der Bekanntmachung der Neufassung des Umwandlungssteuergesetzes vom 15. Oktober 2002 (UmwStG 2002)[354] handelt es sich ausweislich der in § 28 UmwStG 1995 eingefügten[355] „Ermächtigung" des BMF um eine aktualisierte bzw. redaktionelle[356] Reinschrift des UmwStG 1995. Zwar unterlag das UmwStG 1995 zahlreichen Änderungen,[357] allerdings berührte keine dieser Änderungen die betrachtungsgegenständlichen Einbringungsvorschriften. Das UmwStG 2002 kann für die nachfolgende Untersuchung also unbeachtet bleiben; soweit hingegen etwa die Rechtsprechung oder Literatur auf das UmwStG 2002 Bezug nimmt, ist hinsichtlich der Einbringungsvorschriften zu bedenken, dass sie unverändert vom UmwStG 1995 übernommen wurden.

Die letzte große Neufassung erfolgte dann mit dem SEStEG[358], mit dem das UmwStG 2006 geregelt wurde und das bereits mehrfach geändert worden ist. Eine

---

dort dann Art. 1: Umwandlungssteuergesetz (UmwStG). Abkürzung amtlich, Jahresangabe hinzugefügt. Art. 7 Abs. 1 bestimmte, dass das Art. 1 des Gesetzes zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts vom 28.10.1994 am 1.1.1995 in Kraft treten soll. Zu dem UmwStG 1977 und dem UmwStG 1995 etwa auch *F. Haase*, in: Haase/Hofacker[3], 2021, Einleitung UmwStG Rn. 86 ff.; *R. Möhlenbrock*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Einführung UmwStG Rn. 85 ff. (73. EL, Dezember 2011); *S. Widmann*, in: Widmann/Mayer, Vorbemerkung zu § 1 UmwStG Rn. 84 ff. (93. EL, Februar 2007).

[352] Für UmwStG 1977: *F. Haase*, in: Haase/Hofacker[3], 2021, Einleitung UmwStG Rn. 87; *R. Würdinger/R. Eder*, Steuererleichterungen[2], 1979, Rn. 17; für UmwStG 1995: *H. Dehmer*, UmwR/UmwStR[2], 1996, Vor §§ 20–23 UmwStG 1995 Rn. 1; *Harald Schaumburg/Th. Rödder*, UmwG/UmwStG, 1995, Vor §§ 20 ff. UmwStG 1995 Rn. 11, § 24 UmwStG 1995 Rn. 7.

[353] Unten § 6 bis § 8.

[354] BGBl. I 2002 S. 4133; Abkürzung samt Jahresangabe amtlich.

[355] Art. 4 Nr. 4 Fünftes Gesetz zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen vom 23.7.2002 (BGBl. I 2002 S. 2715 [2720]).

[356] Dass die „Ermächtigung" des BMF nur redaktionelle Änderungen erfasst, sagen (aus heutiger Sicht) etwa *D. Nitzschke*, in: Brandis/Heuermann, § 28 UmwStG Rn. 1 ff. (171. EL, März 2024); *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 28 UmwStG Rn. 1 f. Ähnliche Vorschriften finden sich etwa in § 51 Abs. 4 Nr. 2 EStG, § 33 Abs. 2 Nr. 2 KStG.

[357] Siehe die Aufzählung in BGBl. I 2002 S. 4133 (4133).

[358] Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 7.12.2006, dort Art. 6: Umwandlungssteuergesetz (BGBl. I 2006 S. 2782). Abkürzung samt Jahresangabe nicht amtlich. Dazu auch *F. Haase*, in: Haase/Hofacker[3], 2021, Einleitung UmwStG Rn. 94; *T. Werner*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Einführung UmwStG Rn. 96 ff. (116. EL, Dezember 2024); *D. Wernicke*, in: Lademann[3], 2022, § 1 UmwStG Rn. 6; *S. Widmann*, in: Widmann/Mayer, Vorbemerkung zu § 1 UmwStG Rn. 61 ff., 99 (93. EL, Februar 2007).

der Änderungen ist durch das StÄndG 2015[359] vorgenommen worden, mit dem die Einbringungsvorschriften ergänzt wurden.[360]

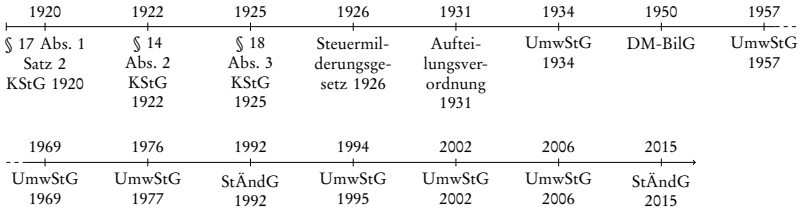

Abb. 6: Zeitstrahl des geschichtlichen Überblicks umwandlungssteuerrechtlicher Regelungen/ Regelungswerke

§ 5 Die Zusatzleistung vor dem UmwStG 1969

Startet man seine historische Reise zeitlich vor dem UmwStG 1969, dann fehlte es an positivierten die Einbringung in eine Kapital- oder Personengesellschaft bzw. den Anteilstausch betreffenden Regelungen.[361] Mangels entsprechender Vorschriften schuf die Rechtsprechung des RFH und des BFH daher eigene Grundsätze der Besteuerung von Einbringungen in Kapitalgesellschaften (dazu I) und in Personengesellschaften (dazu III). Auch der Anteilstausch war von den Entscheidungen der Rechtsprechung geprägt (dazu II).

I. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft

Nachdem zunächst die Rechtsprechungsgrundsätze dargestellt werden (dazu 1), soll ein besonderer Blick auf BFH, Urteil vom 17. Juli 1965, I 167/59 U[362], geworfen werden (dazu 2), und zwar aus zwei Gründen. Zum einen entschied der BFH in diesem Fall, dass eine bei einer Einbringung in eine Kapitalgesellschaft gewährte zusätzliche Leistung nicht die Buchwertfortführung des eingebrachten Betriebsvermögens beeinträchtige. Zum anderen nahm der Normsetzer des UmwStG 1969, jedenfalls laut Begründung des Gesetzentwurfs, diese Entscheidung zum Anlass,

[359] Oben Fn. 41.

[360] Unten § 9. Eine weitere neuere Änderung erfolgte durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vom 25.6.2021 (BGBl. I 2021 S. 2050), mit dem die Einbringungsvorschriften allerdings nicht erweitert wurden (dazu auch etwa *N. Schneider/A. Pung*, StbJb 2021/2022 [2022], 233). Zur neuerlichen Änderung durch das StÄndG 2024 siehe oben in Fn. 44.

[361] Oben § 4.

[362] BFH, Urteil vom 13.7.1965, I 167/59 U, BStBl. III 1965, 640.

auch die Frage der Zusatzleistung bei Einbringungen in eine Kapitalgesellschaft zu regeln.[363]

1. Rechtsprechungsgrundsätze

Die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze der Besteuerung von Einbringungen in Kapitalgesellschaften sahen vor, dass „die Einbringung der wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Einzelunternehmens oder des Unternehmens einer Personengesellschaft im Rahmen eines einheitlichen Vorgangs in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nicht zur Realisierung der in dem übertragenen Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven führte, wenn die Kapitalgesellschaft an Stelle der Teilwerte oder der Zwischenwerte die Buchwerte der eingebrachten Wirtschaftsgüter fortführte und der Einbringende auch nach der Einbringung im wesentlichen Herr des Betriebs blieb".[364] Zusätzlich durfte das deutsche Besteuerungsrecht nicht ausgeschlossen sein.[365] Uneinigkeit bestand darüber, ob es sich bei diesen Grundsätzen um richterliche Rechtsfortbildungen handelte oder sie keine von der Rechtsprechung entwickelten Vergünstigungen oder Billigkeitsmaßnahmen seien, da sie vielmehr exakt aus dem EStG abgeleitet werden könnten.[366]

---

[363] Dazu ausf. § 6 I.

[364] So zusammenfassend *J. Schmitt*, Grundlagen, 2009, S. 417 f. m. w. N.; siehe auch *H. Jacobsen*, FR 2011, 973 (974); *B. Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht[9], 1993, S. 821, 825; eine Auflistung der wesentlichen RFH- und BFH-Entscheidungen findet sich bei *S. Widmann*, in: Widmann/Mayer, Vorbemerkung zu §§ 20 ff. UmwStG Rn. 1 (o. A., Oktober 2009), u. a. genannt sind: RFH, Urteil vom 9.5.1933, VI A 434/30, RStBl. 1933, 999; RFH, Urteil vom 31.10.1934, VI A 848/33, Mrozek-Kartei, Nr. 1 zu § 16 Abs. 1 Ziff. 1 EStG 1934 (unter Punkt II 2); BFH, Urteil vom 13.7.1965, I 167/59 U, BStBl. III 1965, 640. Dazu ebenso *R. W. Fasold*, DB 1968, 1771 (1771 f.); *M. Lion*, Umwandlung, 1935, S. 17 f., 220 ff., insbesondere 251 f.; *G. Loos*, StKongrR 1968, 96 (122); *H.-G. Rau*, DB 1968, 1087 (1091); *L. A. Riedel*, Mitunternehmerschaft, 2018, S. 92 f.; *R. Thiel*, StbJb 1966/1967 (1967), 247 (254 f.); *H. v. Wallis*, BB 1968, 1477 (1478). Die vom BFH in Bezug genommene und übernommene Rechtsprechung des RFH erscheint mit Blick auf „Unrechtsurteile" in der NS-Zeit (*S. Kempny*, in: FS 100 Jahre BFH, Band I, 2018, S. 39 [43 ff.]) unproblematisch, denn insoweit weisen die veröffentlichten RFH-Entscheidungen kein nationalsozialistisches Gedankengut auf, zumal die (veröffentlichten) Sachverhalte für derartige Gedankengänge keinen Anlass gaben. Dies gilt ebenso für die weiteren in dieser Arbeit zitierten RFH-Entscheidungen (etwa unten Fn. 365, 446–467, 491).

[365] RFH, Urteil vom 30.4.1935, I A 58/34, RFHE 38, 99 (101 f.). Später entschied der BFH, Urteil vom 30.4.1975, I R 41/73, BStBl. II 1975, 706 (707), dass die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt sein müsse.

[366] Im erstgenannten Sinne *H.-G. Rau*, DB 1969, 1421 (1431), und *H.-G. Rau*, DB 1968, 1087 (1091): „reines Richterrecht" (Hervorhebung weggelassen); ähnlich bayerisches Finanzministerium (unten § 6 I 2 a); im zweitgenannten Sinne *H. v. Wallis*, BB 1968, 1477 (1478) m. w. N.; in diese Richtung wohl auch *G. Loos*, StKongrR 1968, 96 (122); uneindeutig *R. W. Fasold*, DB 1968, 1771 (1771 f.). *B. Knobbe-Keuk*, in: FS 75 Jahre RFH/BFH, 1993, S. 303 (316), sprach von „gelungener richterlicher Rechtsfortbildung". Dazu, dass „Richterrecht" kein geltendes (abstrakt-generelles) Recht ist,

Als erste, grundlegende Entscheidung wird vielfach RFH, Urteil vom 9. Mai 1930, VI A 434/30[367], angeführt, worin es heißt, dass im Falle der Übernahme einer Einzelfirma durch eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten der bisherige Betriebsinhaber „mit der weiteren Fortentwicklung des nunmehr durch die Kapitalgesellschaft betriebenen Unternehmens durch seine Beteiligung verknüpft [bleibt], das durch den Betrieb des Einzelunternehmens eingegangene Engagement wird in einer anderen Form fortgeführt". Der Gedanke der Fortführung des unternehmerischen Engagements kam aber bereits früher auf, nämlich bei den Vorschriften des Steuermilderungsgesetzes 1926, denn der Reichsfinanzminister *P. P. Reinhold*[368] formulierte in seiner dieses Gesetz betreffenden „Bemerkung", dass eine Steuervergünstigung nur dann möglich sei, „wenn als Entgelt Gesellschaftsrechte der aufnehmenden Gesellschaft gewährt werden. Sie [sei] daher z. B. ausgeschlossen, wenn es sich um ein gewöhnliches Veräußerungsgeschäft (Kauf usw.) handel[e]". Er machte bereits deutlich, dass eine Umwandlung nur dann steuerbegünstigt werden solle, wenn nicht (nur) der Erwerbscharakter im Vordergrund stehe. Auch *J. Flechtheim*[369] formulierte im Jahre 1928: „Realisiert ist ein Gewinn, wenn das geschäftliche Engagement abgewickelt ist. Das ist weder beim Tausch noch bei der Einbringung der Fall. Es setzt sich in anderer Form fort. Gerade deshalb würde die Ausschüttung eines solchen Gewinnes die Verteilung eines reinen Buchgewinnes sein und deshalb verbietet das Gesetz die Ausweitung und damit auch die Verteilung solcher Gewinne. Wenn man mit [der anderen Ansicht] im Tauschfalle einen realisierten und deshalb steuerpflichtigen Gewinn annimmt, so muß man folgerichtig diesen Gewinn auch für verteilungsfähig halten. Aber nicht nur für verteilungsfähig, sondern sogar für verteilungspflichtig (§§ 213, 215, 271 HGB[370]). Die Verteidiger dieser Ansicht müssen sich klar darüber sein, daß sie damit einen der wichtigsten Eckpfeiler unseres Aktienrechts erschüttern. Es gäbe kaum eine größere Gefahr für die Solidität unserer Wirtschaftsführung, als wenn in diesem Punkte laxere Auffassungen Platz griffen. Gerade die Vorschriften des § 261 [HGB a. F.] über die zufällige Höchstbewertung sind, wie kein anderer

---

etwa *M. Jestaedt*, Richterliche Rechtsetzung, 2012, S. 49 (64, 69); *M. Jestaedt*, Grundrechtsentfaltung, 1999, S. 374 Rn. 48; ebenso *M. Jachmann-Michel*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Art. 95 GG Rn. 15 (86.Lfg., Januar 2019); *M. Jachmann*, in: FS G. Frotscher, 2013, S. 259 (269 f.); so wohl auch *E. Picker*, Disziplinierung, 2012, S. 85 (115 f.); *Ph. Reimer*, Rechtstheorie, 2022, § 9 Rn. 11 m. w. N.; gleichsinnig *M. Payandeh*, Judikative Rechtserzeugung, 2017, S. 50 f.; a. A. *H. W. Kruse*, Richterrecht, 1971, S. 6 f., 10; wohl auch *F. Kirchhof*, Akteure, 2019, S. 161 (162 ff.).

[367] RFH, Urteil vom 9.5.1933, VI A 434/30, RStBl. 1933, 999 (1002).

[368] *P. P. Reinhold*, DNotZ 1926, 285 (290).

[369] *J. Flechtheim*, DStZ 1928, 292 (295) (Fußnotenzeichen hinzugefügt); dazu auch *H. Bredeek*, Gewinnverwirklichung, 1965, S. 98.

[370] Handelsgesetzbuch vom 10.5.1897 (RGBl. 1897 S. 219). Die in diesem Aufsatz aus dem Jahre 1928 genannten Paragrafen des HGB unterlagen bis dahin keiner Änderung (zur Änderungsgeschichte des HGB bis zum Jahre 1981 *D. Brüggemann*, in: Staub[4], Band 1, 1995, Einleitung Rn. 21).

Satz des Bilanzrechts, der Handelswelt in Fleisch und Blut übergegangen. Es besteht nach meiner Erfahrung in diesen Kreisen ein starkes und gesundes Gefühl für das, was man als realisierten Gewinn verteilen darf und was noch von der unbekannten Entwicklung der Zukunft abhängt und deshalb unverteilt bleiben muß. Nach dieser Tradition gilt aber die Einbringung von Gegenständen gegen Aktien ebenso wie der Tausch von Gegenständen nicht als eine das geschäftliche Engagement beendigende Realisation."

Zudem entschied der RFH, dass, wenn Gesellschafter einer Personengesellschaft das Vermögen der Gesellschaft in eine Kapitalgesellschaft einbrachten und soweit Gesellschafter mit Geld abgefunden wurden, nur für die insoweit abgefundenen Gesellschafter eine Gewinnverwirklichung vorlag, während für die übrigen Gesellschafter die Gewinnverwirklichung vermieden wurde, soweit die Kapitalgesellschaft die eingebrachten Gegenstände mit den Buchwerten, jedoch erhöht um die anteiligen Veräußerungsgewinne der abgefundenen Gesellschafter, fortführte.[371] Anfang der 1960er Jahre fasste *R. Grieger*[372] die Rechtsprechung so zusammen, dass nur insoweit auf eine Gewinnrealisierung verzichtet werden könne, als für das übertragene Vermögen Gesellschaftsrechte gewährt worden seien. Im Umkehrschluss trat insoweit eine Gewinnrealisierung ein, wie andere Leistungen gewährt wurden, die nicht in Gesellschaftsrechten bestanden. Dies ähnelte dem erwähnten § 15 Abs. 2 KStG 1934 – heute § 11 UmwStG –, wonach die Gegenleistung für die Übertragung des Vermögens von einer auf eine andere Kapitalgesellschaft nur zum Teil in Gesellschaftsrechten der übernehmenden Gesellschaft bestehen musste und zum Teil auch andere Sachwerte gewährt werden durften; in diesem Falle war der Veräußerungsgewinn um den Teil von der Besteuerung auszuscheiden, der dem Verhältnis des Werts der übernommenen Gesellschaftsrechte zum Werte des sonstigen Entgelts entsprach.[373]

---

[371] RFH, Urteil vom 31.10.1934, VI A 848/33, Mrozek-Kartei, Nr. 1 zu § 16 Abs. 1 Ziff. 1 EStG 1934 (unter Punkt II 3 a und b); so zusammenfassend *M. Groh*, StuW 1963, 449 (452); ähnlich bereits RFH, Urteil vom 17.6.1931, VI A 151/30, StuW 1931 Nr. 796, 1352 (1360), für den Fall, dass ein Gesellschafter einer GmbH das Geschäft mit allen Aktiva und Passiva übernahm und den anderen Gesellschaftern eine Abfindung gezahlt wurde; weitergehend *W. Friedrich*, StuW 1960, 115 (118): „Es ist nach der Rechtsprechung und der Verwaltungsübung auch gleichgültig, ob der Einbringende ausschließlich Gesellschaftsrechte erhält oder ob die aufnehmende Kapitalgesellschaft ihm als Spitzenausgleich noch einen Barbetrag zahlt oder ein Darlehen einräumt. Auch in diesen Fällen wird keine Realisierung der stillen Reserven angenommen, es wird vielmehr so angesehen, als ob dieses Darlehen oder dieser Barbetrag schon vorher vorhanden gewesen und zurückbehalten worden wäre. [. . .]".

[372] *R. Grieger*, StbJb 1962/1963 (1963), 99 (137); a. A. etwa *W. Friedrich*, DB 1962, 313 (315); dazu und insbesondere zu der diese Rechtslage ändernden Entscheidung des BFH unten § 5 I 2.

[373] Zum § 15 Abs. 2 KStG 1934 und seiner Regelungsgeschichte bis zum heutigen § 11 UmwStG unten § 13 II 2. Zum heutigen § 11 UmwStG etwa BMF, UmwStE 2025, Rn. 11.10 i. V. m. Rn. 03.23; *Th. Rödder*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 11 UmwStG Rn. 312, der auch ausdrück-

2. BFH, Urteil vom 13. Juli 1965, I 167/59 U

Diese Rechtsprechung führte der BFH, Urteil vom 17. Juli 1965, I 167/59 U[374], fort, und zwar hinsichtlich der Frage, ob die Gewährung von Zusatzleistungen zu einer Gewinnrealisierung führe. Der der Entscheidung des BFH zugrunde liegende Sachverhalt (dazu a) und die in Streit stehende Frage (dazu b) boten zunächst kaum Anlass, darüber zu entscheiden, ob mit einer bei einer Einbringung in eine Kapitalgesellschaft gewährten Zusatzleistung bereits gewinnrealisierend stille Reserven aufzudecken waren. Dies wurde vom Finanzamt nicht beanstandet. Erst die Entscheidung des durch Sprungberufung[375] angerufenen FG Karlsruhe brachte eine derartige Gewinnrealisierung ins Spiel (dazu c), sodass der BFH nach Einlegung der Rechts- und Anschlussbeschwerde[376] (dazu d) letztlich auch hierüber entscheiden musste (dazu e).

Bei der nachfolgenden Darstellung[377] werden solche Stellen ausgelassen, die insbesondere dem Prozessrecht zuzuordnen sind oder solche (rechts-)inhaltlichen Äußerungen darstellen, die die untersuchungsgegenständliche Frage nicht tangieren.

a) Sachverhalt

An der X-KG war (der später verstorbene) A mit 880.000 DM (88 %) sowie seine Ehefrau E und seine beiden Söhne S1 und S2 jeweils mit 40.000 DM (je 4 %) beteiligt (Abb. 7 und 8).

Die X-KG wurde am 18. Oktober 1948 rückwirkend zum 22. Juni 1948 in eine GmbH umgewandelt, deren auf 310.000 DM festgesetztes Stammkapital A mit

---

lich davon spricht, dass die (strenge) Trennungstheorie (dazu unten § 5 I 2 f bb) gelte.

[374] BFH, Urteil vom 13.7.1965, I 167/59 U, BStBl. III 1965, 640.

[375] Nach § 261 RAO 1931 (Reichsabgabenordnung vom 22.5.1931 [RGBl. I 1931 S. 161]; Abkürzung samt Jahresangabe nicht amtlich) konnte der Steuerpflichtige gegen Bescheide, gegen die nach § 259 Abs. 1 RAO 1931 der Einspruch gegeben war, statt des Einspruchs Berufung einlegen, wenn der Vorsteher des Finanzamts seine Einwilligung hierzu bis zum Ablauf der Rechtsmittelfrist erklärt. Die Sprungberufung gilt als der Vorläufer der Sprungklage gemäß § 45 Abs. 1 FGO (*H.-J. v. Beckerath*, in: Gosch/Hoyer, § 45 FGO Rn. 2 [173. EL, März 2023]; *D. Steinhauff*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 45 FGO Rn. 2 [258. Lfg., Juli 2020]).

[376] Die Rechtsbeschwerde richtete sich nach §§ 285 ff. RAO 1931. Sie findet ihre heutige Entsprechung in der Revision gemäß §§ 115 ff. FGO (etwa *H.-F. Lange*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 115 FGO Rn. 1 ff. [275. Lfg., August 2023]). Die Anschlussbeschwerde fand sich in § 293 Sätze 2–4 RAO 1931, ohne dass sie näher umschrieben wurde. Es handelte sich dabei um eine Beschwerde, die zeitlich nach einer anderen Beschwerde eingelegt wurde; die formellen Voraussetzungen für eine solche nachgelagerte selbständige Beschwerde mussten ebenso wie bei der ersten, von einem anderen Beteiligten erhobenen Beschwerde vorliegen (etwa *H. Ziemer/H. Haarmann*, Einspruch, Beschwerde und Klage in Steuersachen, Band II, 1971, Rn. 4827). Heutzutage erachtet man eine solche Anschlussbeschwerde gemäß § 155 FGO i. V. m. 567 Abs. 3 ZPO für möglich (etwa *R. Rüsken*, in: Gosch/Hoyer, § 128 FGO Rn. 79 f. [146. EL, Mai 2019]).

[377] Soweit nicht zusätzlich oder gesondert Nachweise angegeben werden, beruhen die nachfol-

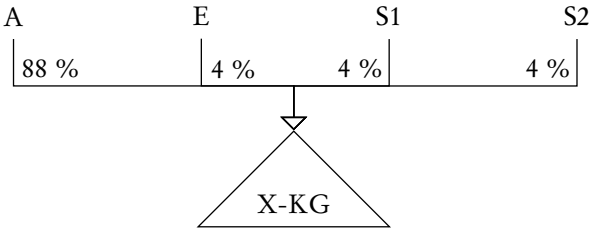

Abb. 7: BFH, I 167/59 U – Ursprüngliche Gesellschaftsstruktur

Bilanz X-KG (vor der Einbringung)

Aktiva	1.000.000 DM	Kapital A	880.000 DM
		Kapital E	40.000 DM
		Kapital S1	40.000 DM
		Kapital S1	40.000 DM
Bilanzsumme	1.000.000 DM	Bilanzsumme	1.000.000 DM

Abb. 8: BFH, I 167/59 U – Bilanz X-KG vor der Einbringung

291.000 DM, E mit 8.000 DM, S1 mit 4.000 DM und S2 mit 7.000 DM übernahmen. Die Aktiva und Passiva der X-KG wurden dazu in die GmbH als Sacheinlage eingebracht.[378] Der Restbetrag – also insgesamt 690.000 DM (= 1.000.000 DM ./. 310.000 DM) – des auf die GmbH übergegangenen Betriebsvermögens der X-KG wurde durch Darlehensforderungen der Gesellschafter gegen die GmbH belegt (Abb. 9 und 10).[379] Die Darlehensforderungen gegen die sowie alle Anteile an der GmbH wurden im Gesellschaftsvermögen einer von den Gesellschaftern gebildeten GbR gehalten. In der Bilanz der GbR wurde auf der Passivseite ein Kapital von 1.000.000 DM ausgewiesen; dieser Betrag war auf die Gesellschafter aber nicht nach der Höhe ihrer Beteiligung an der GmbH, sondern nach der Höhe ihrer früheren Beteiligung an der X-KG aufgeteilt.[380]

genden Ausführungen auf der veröffentlichten Entscheidung des BFH, Urteil vom 13.7.1965, I 167/59 U, BStBl. III 1965, 640.

[378] FG Karlsruhe, Urteil vom 13.5.1959, II 345/58, nv, mit archiviert in BArch, B 200/653, Bl. 2v.

[379] Zur Höhe der Darlehen siehe in Abb. 9.

[380] FG Karlsruhe, Urteil vom 13.5.1959, II 345/58, nv, mit archiviert in BArch, B 200/653, Bl. 3r. Aufgrund der sog. Bilanzbündeltheorie (dazu unten Fn. 383) wurde der einzelne Gesellschafter als Einzelunternehmer angesehen und der Betrieb der Gesellschaft wurde steuerlich nicht anerkannt. Die „zwischengeschaltete" GbR wurde also steuerlich nicht beachtet. In diesem Sinne sind dann auch die gestrichelten, die Darlehen abbildenden Pfeile in Abb. 9 zu verstehen.

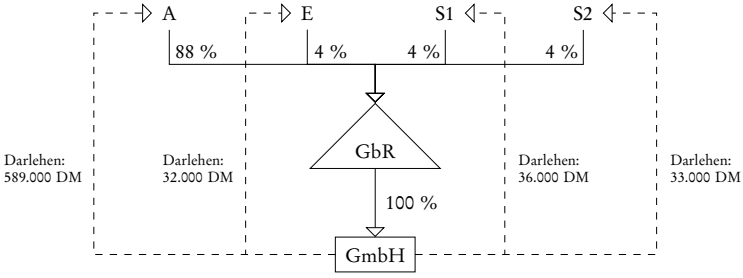

Abb. 9: BFH, I 167/59 U – Gesellschaftsstruktur nach der Umwandlung

Bilanz GmbH (nach der Einbringung)

Aktiva	1.000.000 DM	Eigenkapital	310.000 DM
		davon A	*291.000 DM*
		davon E	*8.000 DM*
		davon S1	*4.000 DM*
		davon S2	*7.000 DM*
		Darlehen	690.000 DM
		davon A	*589.000 DM*
		davon E	*32.000 DM*
		davon S1	*36.000 DM*
		davon S2	*33.000 DM*
Bilanzsumme	1.000.000 DM	Bilanzsumme	1.000.000 DM

Abb. 10: BFH, I 167/59 U – Bilanz GmbH nach der Einbringung

Durch Gesellschafterbeschluss vom 18. Dezember 1950 wurde das Stammkapital der GmbH um 690.000 DM auf 1.000.000 DM in der Weise erhöht, dass die den Gesellschaftern zustehenden Darlehensforderungen zur Erfüllung ihrer durch Übernahme des Erhöhungsbetrags entstandenen Einzahlungsverpflichtungen verwendet wurden. Diese GmbH-Anteile i. H. von 690.000 DM wurden zunächst treuhänderisch von A gehalten. Durch weiteren Gesellschafterbeschluss vom 8. Dezember 1952[381] wurden die von A treuhänderisch gehaltenen GmbH-Anteile i. H. von 690.000 DM so auf die Gesellschafter aufgeteilt, dass das Beteiligungsverhältnis der Gesellschafter an der GmbH mit dem früheren Beteiligungsverhältnis der Gesellschafter an der X-KG übereinstimmte; A erhielt weitere Anteile i. H. von

[381] FG Karlsruhe, Urteil vom 13.5.1959, II 345/58, nv, mit archiviert in BArch, B 200/653, Bl. 3r.

589.000 DM, E i. H. von 32.000 DM, S1 i. H. von 36.000 DM und S2 i. H. von 33.000 DM (Abb. 11).

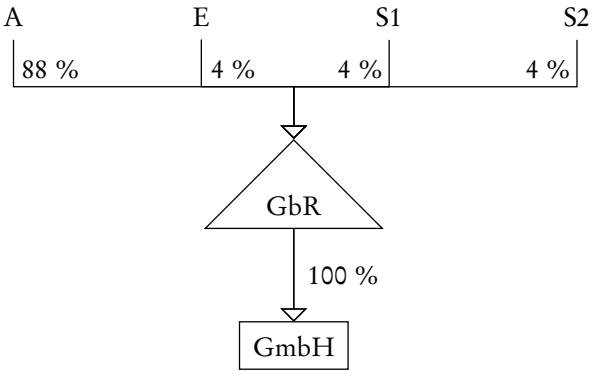

Abb. 11: BFH, I 167/59 U – Gesellschaftsstruktur nach Kapitalerhöhung

Gleichzeitig übertrug A seine Anteile (Nennwert: 291.000 DM + 589.000 DM = 880.000 DM) unentgeltlich i. H. von 400.000 DM auf E und Anteile je i. H. von 240.000 DM auf S1 und S2. Später, am 29. Dezember 1952[382], schenkte die E ihren Anteil i. H. von 400.000 DM je zur Hälfte S1 und S2. Am 31. Dezember 1952 waren am Stammkapital der GmbH von 1.000.000 DM, bedenkt man die sog. Bilanzbündeltheorie[383] hinsichtlich der GbR, die E zu 4 % (entspricht einem Nennwert von 40.000 DM [= 8.000 DM + 32.000 DM]), S1 zu 48 % (entspricht einem Nennwert von 480.000 DM [= 4.000 DM + 36.000 DM + 240.000 DM + 200.000 DM]) und S2 zu 48 % (entspricht ebenso einem Nennwert von 480.000 DM [= 7.000 DM + 33.000 DM + 240.000 DM + 200.000 DM]) beteiligt (Abb. 12). Das Finanzamt stellte den gemeinen Wert der Anteile für den 31. Dezember 1952 auf 100 v. H. und für den 1. Januar 1953 auf 40 v. H. fest.

[382] FG Karlsruhe, Urteil vom 13.5.1959, II 345/58, nv, mit archiviert in BArch, B 200/653, Bl. 3r.

[383] Nach der zur Zeit der Entscheidung vorherrschenden sog. Bilanzbündeltheorie wurde der einzelne Gesellschafter „letztlich in allen Beziehungen als Einzelunternehmer seines eigenen Betriebs behandelt, der aus einem Teil des – jedenfalls steuerrechtlich als solchen nicht (mehr) anerkannten – Betriebs der Gesellschaft bestand" (*A. Blischke*, Mitunternehmerschaft, 2020, S. 48 m. w. N.; ebenso *J. Hennrichs*, in: Tipke/Lang[25], 2024, Rn. 10.11; *A. Raupach*, DStJG 2 [1979], 87 [89 f.]; *L. A. Riedel*, Mitunternehmerschaft, 2018, S. 163 ff. m. w. N.; *R. Seer*, StuW 2023, 30 [32 f.] m. w. N.; *B. Weitemeyer/T. Maciejewski*, Unternehmensteuerrecht[2], 2024, Rn. 506 m. w. N.; zeitgenössisch *E. Becker*, Einkommensteuer, 1940, S. 103 ff.; exemplarisch aus der damaligen Rechtsprechung RFH, Urteil

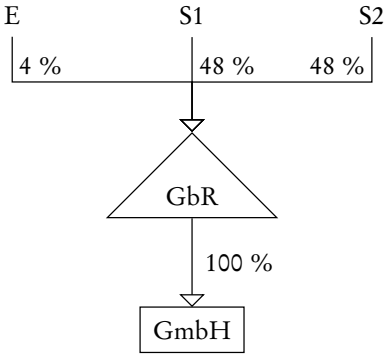

Abb. 12: BFH, I 167/59 U – Endgültige Gesellschaftsstruktur

b) Streitgegenständliche Frage

Die GbR stellte Bilanzen auf, worin sie die bis zur Kapitalerhöhung vorhandenen Darlehensforderungen und die Beteiligungen an der GmbH auf der Aktivseite auswies. Streitgegenständlich war der einheitlich festzustellende Gewinn der GbR für das Jahr 1952. Es galt die Frage zu klären, ob die durch A vorgenommene Schenkung von Anteilen an einer GmbH, die durch Umwandlung einer KG unter Beibehaltung der Buchwerte entstanden waren, zu einem bei der Einkommensteuer zu berücksichtigenden Veräußerungsverlust führte.

Wenn es in der betrachtungsgegenständlichen Entscheidung heißt, dass die einheitliche Gewinnfeststellung der GbR streitig gewesen sei, dann erklärt sich dies daraus, dass die einzelnen Bilanzen der Mitunternehmer aus Vereinfachungsgründen in einer einzigen einheitlichen Bilanz dargestellt werden durften.[384]

c) Erstinstanzliches Verfahren

Die GbR war mit dem Steuerbescheid vom 10. März 1958, worin ausgeführt wurde, dass die Entnahme der GmbH-Anteile keine steuerlichen Folgen auslöse, nicht einverstanden, da sie einen Veräußerungsverlust berücksichtigt wissen wollte.[385] Sie legte jedoch keinen Einspruch[386], sondern mit Einwilligung des Vorstehers des Fi-

vom 17.9.1941, VI 12/41, RStBl. 1941, 842 [843]).

[384] *A. Blischke*, Mitunternehmerschaft, 2020, S. 47; siehe auch RFH, Urteil vom 17.9.1941, VI 12/41, RStBl. 1941, 842 (843 f.).

[385] FG Karlsruhe, Urteil vom 13.5.1959, II 345/58, nv, mit archiviert in BArch, B 200/653, Bl. 4r.

[386] § 228, § 259 RAO 1931.

nanzamts eine Sprungberufung[387] beim FG Karlsruhe ein (dazu cc). Hierzu brachten die GbR (dazu aa) und das Finanzamt (dazu bb) ihre Ansichten vor.

aa) Klägerisches Vorbringen

Die GbR war der Auffassung, dass die GmbH-Anteile ihr gewerbliches Vermögen geworden seien und sich deshalb bei der einheitlichen Gewinnfeststellung 1952 dadurch ein Verlust ergebe, dass A seine Anteile im Dezember 1952 aus dem Betriebsvermögen entnommen und zu einer in der Privatsphäre liegenden Schenkung benutzt habe. Bei der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft werde nach der Rechtsprechung[388] die aus der Umwandlung hervorgegangene Beteiligung an der Kapitalgesellschaft zwecks Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven als gewerbliches Betriebsvermögen behandelt. Dies habe Ähnlichkeit mit der Behandlung des durch Verpachtung ruhenden Gewerbebetriebs. Ebenso wie beim ruhenden Gewerbebetrieb könne der Verpächter sowohl bei der Verpachtung als auch in jedem von ihm später bestimmten Zeitpunkt die bei der Verpachtung vorhandenen stillen Reserven versteuern und damit das verpachtete Betriebsvermögen zur Grundlage von Einkünften aus Verpachtung machen.[389] Es stehe im Belieben der Anteilsbesitzer, die Nachversteuerung der bei der Umwandlung noch nicht erfassten stillen Reserven herbeizuführen. Das sei hier dadurch geschehen, dass A sich entschlossen habe, seine Beteiligung ins Privatvermögen zu überführen und zu verschenken. Es komme deshalb nicht darauf an, ob in anderen Fällen die Schenkung eines Anteils einer Veräußerung gleichstehe. Da die zum Betriebsvermögen gehörende Beteiligung nach der oben genannten Rechtsprechung im Fall der Veräußerung (ihr stehe hier die Übernahme ins Privatvermögen gleich) zu einem nach § 16 EStG 1951[390] steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn führe, müsse auch ein Veräußerungsverlust anerkannt werden, weil es sich nicht um eine unter § 17 EStG 1951 fallende Versteuerung handele. Da das Finanzamt den gemeinen Wert der Anteile auf den 1. Januar 1953 auf 40 v. H. des Nennbetrags festgestellt habe, ergebe sich durch die Schenkung der Anteile von 880.000 DM ein in der angefochtenen einheitlichen Gewinnfeststellung festzustellender Veräußerungsverlust i. H. von 60 v. H. von 880.000 DM, also 528.000 DM.

bb) Vorbringen des Finanzamts

Das Finanzamt blieb dabei, dass die Schenkung der Anteile kein Vorgang sei, der zu einer Realisierung der bei der Umwandlung vorhandenen stillen Reserven füh-

[387] Oben Fn. 375.
[388] Unter anderem zitiert: RFH, Urteil vom 9.5.1933, VI A 434/30, RStBl. 1933, 999.
[389] Zitiert: BFH, Urteil vom 1.9.1959, I 201/58 U, BStBl. III 1959, 482.
[390] Bekanntmachung der Neufassung des Einkommengesetzes vom 17.1.1952 (BGBl. I 1952

re; deshalb könne auch kein Verlust festgestellt werden. Außerdem richte sich die nachträgliche Versteuerung nicht nach § 16 EStG 1951, sondern nach § 17 EStG 1951, sodass ein steuerlich relevanter Verlust nicht anerkannt werden könne.

cc) Entscheidung in der Sprungberufung

Die Sprungberufung der GbR hatte zum Teil Erfolg. Nach der Auffassung des FG Karlsruhe ergebe sich aus der Fiktion, dass die Beteiligung zur späteren Erfassung der stillen Reserven Betriebsvermögen bleibe, die Folgerung, dass der frühere Betrieb der KG, wenn auch in veränderter Form, fortgeführt werde. Trete ein die spätere Gewinnrealisierung herbeiführendes Ereignis ein, so müsse sich die steuerliche Behandlung nach denselben Vorschriften richten, die bei der Realisierung von stillen Reserven im Zeitpunkt der Umwandlung gegolten hätten. Das sei § 16 EStG 1951 und nicht § 17 EStG 1951. Daraus, dass der ursprüngliche Betrieb in der Form der Beteiligung als fortbestehend gelte, ergebe sich, dass bei der Ermittlung des späteren Veräußerungsgewinns oder -verlusts die in die Zeit zwischen der Umwandlung und der Realisierung fallenden Werterhöhungen und -minderungen der Beteiligung berücksichtigt werden müssten.

Die vorliegende Umwandlung werde dadurch gekennzeichnet, dass ein Teil des Eigenkapitals der Personengesellschaft bei der Umwandlung als Darlehen der Gesellschafter gegen die GmbH ausgewiesen worden sei. Entscheidend sei, ob die Ausgabe der Darlehen eine zu einer Gewinnverwirklichung führende Entnahme sei. Die Umwandlung einer Einzelfirma oder einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft bringe „nicht zwangsläufig eine Entnahme mit sich".[391] Nach ständiger Rechtsprechung stelle die Umwandlung einer Einzelfirma in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten keine Gewinnverwirklichung dar; diese Rechtsprechung müsse davon ausgehen, dass keine (gewinnverwirklichende) Entnahme vorliege, denn anderenfalls stünden einkommensteuerrechtliche Bewertungsregelungen entgegen.[392] Denn man könne eine Entnahme nicht bejahen, während man eine Gewinnverwirklichung ausschließe.[393] Angesichts dieser Rechtsprechung müssten zur Umwandlung noch besondere Umstände hinzutreten, die eine gewinnverwirklichende Entnahme auslösen würden.[394]

S. 33); Abkürzung samt Jahresangabe amtlich.

[391] FG Karlsruhe, Urteil vom 13.5.1959, II 345/58, nv, mit archiviert in BArch, B 200/653, Bl. 6r.

[392] BFH, Urteil vom 4.2.1954, IV 347/53 S, BStBl. III 1954, 112 (113). Auf diese Entscheidung weist FG Karlsruhe, Urteil vom 13.5.1959, II 345/58, nv, mit archiviert in BArch, B 200/653, Bl. 7r, hin.

[393] FG Karlsruhe, Urteil vom 13.5.1959, II 345/58, nv, mit archiviert in BArch, B 200/653, Bl. 6r, 7r; BFH, Urteil vom 4.2.1954, IV 347/53 S, BStBl. III 1954, 112 (113). So auch *F. Bubenzer*, StuW 1956, 73 (75) m. w. N.

[394] FG Karlsruhe, Urteil vom 13.5.1959, II 345/58, nv, mit archiviert in BArch, B 200/653, Bl. 7r.

Im Streitfall liege eine Entnahme nicht vor, wenn das Darlehen als verdecktes Stammkapital behandelt würde: Ein Gesellschafterdarlehen stelle nur dann verdecktes Stammkapital dar, wenn nach den Feststellungen der Finanzbehörden die Zuführung weiterer Mittel objektiv notwendig und das Einspringen eines Gesellschafters deshalb zwingend wäre, weil das erforderliche Eigenkapital durch Fremdkapital nach den Umständen des Einzelfalls nicht hätte beschafft werden können.[395] Dass diese strengen Voraussetzungen gegeben seien, sei nicht dargelegt worden; es bestehe auch im Übrigen keinen Anlass, das Stammkapital der GmbH bereits im Zeitpunkt der Umwandlung durch die Annahme verdeckten Stammkapitals auf 1.000.000 DM zu erhöhen.[396] Da also kein verdecktes Stammkapital angenommen werden könne, liege in der Umwandlung eines Teils des Eigenkapitals in Fremdkapital steuerlich eine gewinnverwirklichende Entnahme vor.[397]

Soweit deshalb die verschenkten Anteile aus der erst im Dezember 1950 durch Verwendung von Darlehen durchgeführten Kapitalerhöhung stammten, seien spätere Wertveränderungen oder -veräußerungen unerheblich. Die Schenkung habe deshalb den seit der Umwandlung bestehenden Schwebezustand nur hinsichtlich des Teils der Beteiligung beseitigt, den A seit der Gründung der GmbH besessen habe. Der auf § 5 EStDV 1951[398] gestützten Auffassung des Finanzamts, die unentgeltliche Übertragung der Anteile stelle keine Entnahme zu betriebsfremden Zwecken[399] und deshalb auch keinen zur Gewinn- und Verlustrealisierung führenden Vorgang dar, könne nicht gefolgt werden. Die GbR habe demnach einen gewerblichen Veräußerungsverlust von 60 v. H. von 291.000 DM, also 174.600 DM erlitten, der bei der einheitlichen Gewinnfeststellung allein A zuzurechnen sei.

---

[395] FG Karlsruhe, Urteil vom 13.5.1959, II 345/58, nv, mit archiviert in BArch, B 200/653, Bl. 7r; BFH, Urteil vom 20.3.1956, I 178/55 U, BStBl. III 1956, 179 (180).

[396] FG Karlsruhe, Urteil vom 13.5.1959, II 345/58, nv, mit archiviert in BArch, B 200/653, Bl. 7r, 8r.

[397] FG Karlsruhe, Urteil vom 13.5.1959, II 345/58, nv, mit archiviert in BArch, B 200/653, Bl. 8r, das auf BFH, Urteil vom 15.9.1955, IV 158/54 U, BStBl. III 1955, 345, verweist. Es entschied ohne Begründung zudem, dass es der Auffassung (u. a.) des FG Düsseldorf, Urteil vom 6.7.1950, I 3/50, BB 1950, 612, nach dem die Umwandlung eines Teils des Eigenkapitals in Fremdkapital in einem solchen Fall steuerlich unbeachtlich sei, nicht folgen könne.

[398] Einkommensteuer-Durchführungsverordnung i. d. F. der Verordnung zur Änderung einkommensteuerlicher Durchführungsvorschriften vom 10.12.1951 (BGBl. 1951 S. 943); Abkürzung amtlich (§ 2 der soeben genannten Änderungsverordnung [BGBl. 1951 S. 943 ⟨947⟩]). Im Wesentlichen entspricht § 5 EStDV 1951 dem § 7 EStDV 1990 (Einkommensteuer-Durchführungsverordnung 1990 (EStDV 1990) vom 28.7.1992 [BGBl. 1992, S. 1418]) und dem heutigen § 6 Abs. 3 EStG. Dazu auch *L. Uhl-Ludäscher*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rn. 1201 (329. Lfg., November 2024).

[399] BFH, Urteil vom 24.10.1951, IV 233/51 U, BStBl. III 1952, 5.

d) Rechts- und Anschlussbeschwerde

Die GbR vertrat in der von ihr eingelegten Rechtsbeschwerde im Wesentlichen ihre bisherige Auffassung.[400] Im Schriftsatz vom 28. Januar 1960 schloss sich der Vorsteher des Finanzamts gemäß § 293 RAO 1931 der Rechtsbeschwerde der GbR an und vertrat nunmehr die Auffassung, dass die im Zeitpunkt der Umwandlung vorhandenen stillen Reserven durch die Schenkung der Anteile insoweit realisiert worden seien, als sie auf die Anteile des A entfielen.[401] Da von den insgesamt vorhandenen ursprünglichen Anteilen von 310.000 DM 291.000 DM auf A entfielen, betrügen die stillen Reserven $\frac{291}{310}$ von 210.000 DM, also 197.129 DM. Die dabei auf 210.000 DM geschätzte Höhe der stillen Reserven ergebe sich daraus, dass der Betriebsprüfer den Einheitswert des Betriebsvermögens auf den 22. Juni 1948 um diesen Betrag erhöht habe. Es müsse deshalb ein Veräußerungsgewinn von 197.129 DM festgestellt werden. Die GbR war der Auffassung, dass im Zeitpunkt der Umwandlung keine stillen Reserven vorhanden gewesen seien.

Das BMF trat dem Verfahren bei und führte unter anderem aus,[402] obwohl in der Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft an sich eine Betriebsveräußerung im Sinne des § 16 EStG 1951 liege, wobei der Veräußerungspreis der gemeine Wert der Anteile an der Kapitalgesellschaft sei, sei die RFH-Rechtsprechung[403] gerechtfertigt, dass eine Realisierung der stillen Reserven nicht eintrete; die Einbringung stelle die Vorbereitung der Realisierung des Veräußerungsgewinns dar, die bei einer späteren Veräußerung der Beteiligung vollendet werde. Der Veräußerungsgewinn werde nach den Verhältnissen vom Tag der Umwandlung endgültig fixiert, einerlei, ob dieser Gewinn bei einer späteren Veräußerung tatsächlich erzielt werde oder nicht. Alle nachher eintretenden Wertveränderungen müssten nach § 17 EStG 1951 beurteilt werden. Dadurch trete allerdings eine Verdopplung der stillen Reserven ein, von der aber nicht abgesehen werden könne. Gestatte man der Kapitalgesellschaft, in der Eröffnungsbilanz die Teilwerte anzusetzen, würde die Versteuerung der im eingebrachten Betrieb enthaltenen stillen Reserven praktisch verhindert werden, da die Beteiligung oft in überschaubarer Zeit nicht veräußert werde. Die Verdopplung der stillen Reserven lasse sich rechtfertigen, da die zweifache Besteuerung der Gewinne ein Prinzip der Besteuerung der Kapitalgesellschaft sei.[404]

[400] BArch, B 200/653, Bl. 12r ff.
[401] BArch, B 200/653, Bl. 40r ff.
[402] Stellungnahme des BMF vom 17.11.1962 (BArch, B 200/653, Bl. 113r ff.).
[403] RFH, Urteil vom 9.5.1933, VI A 434/30, RStBl. 1933, 999.
[404] Dazu, dass bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern zwei Steuerbeträge erhoben werden, (aus heutiger Sicht) *S. Kempny/S. Plesdonat*, StuW 2024, 33.

e) Entscheidung des BFH

Lässt man die verfahrensrechtlichen Ausführungen außen vor, entschied der BFH zunächst, und zwar in Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung[405], dass bei einer Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft, bei der die Vermögenswerte der Personengesellschaft zu Buchwerten in die Kapitalgesellschaft eingebracht werden, kein Gewinn realisiert werde, wenn auch die Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft an sich eine Betriebsveräußerung i. S. des § 16 EStG 1951 sei. Die Einbringung des Betriebs der Personengesellschaft sei nur die Fortführung des durch den Betrieb des Personenunternehmens eingegangenen Engagements in anderer Form.[406] Dies entspreche dem Gedanken des sog. Tauschgutachtens[407], dass es mit den wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht immer zu vereinbaren sei, beim Tausch eines Wirtschaftsguts gegen ein anderes eine Gewinnrealisierung hinsichtlich der im weggegebenen Wirtschaftsgut steckenden stillen Reserven anzunehmen. Hieraus folge, dass eine Realisierung der in dem Personenunternehmen zur Zeit der Umwandlung steckenden stillen Reserven für den bisherigen Betriebsinhaber regelmäßig erst in dem Zeitpunkt angenommen werden könne, in dem dieser die ihm als Entgelt für die Einbringung gewährte Beteiligung an der Kapitalgesellschaft veräußere.[408] Es sei aus wirtschaftlicher Sicht gerechtfertigt, anzunehmen, dass kein Gewinn bei der Umwandlung realisiert werde, da die sofortige Aufdeckung der stillen Reserven eine Veränderung der Rechtsform des Unternehmens erschweren würde.

Dann widmete sich der BFH der für diese Untersuchung maßgeblichen Frage zu, die das FG Karlsruhe in seiner Entscheidung aufwarf und bejahte: Werden stille Reserven bereits bei der Umwandlung (insoweit) aufgedeckt, wenn neben den Gesellschaftsanteilen auch noch Zusatzleistungen (etwa Darlehen) gewährt werden? Das FG Karlsruhe folgerte seine Ansicht aus einer früheren Entscheidung des BFH[409], worin die Belegung des Eigenkapitals durch Darlehen als eine Entnahme angesehen wurde. Der BFH folgte dem FG Karlsruhe allerdings nicht; die Auffassung des FG Karlsruhe, dass schon die Bildung von Gesellschafterdarlehen zu einer Teilrealisierung bei der Umwandlung führe (die bis zum gewinnauslösenden Moment der Veräußerung der erhaltenen Anteile – im Streitfall der Schenkung – in einem Schwebezustand verharre), sei nicht zutreffend. Das bezeichnete BFH-Urteil biete keinen Anhalt für die Annahme, dass die GmbH die Buchwerte der umgewandelten Personengesellschaft nur dann fortführen dürfe, wenn das gesamte eigene

[405] Dazu oben § 5 I 1.

[406] Unter anderem wird RFH, Urteil vom 9.5.1933, VI A 434/30, RStBl. 1933, 999 (1002), zitiert. Zur unbedenklichen Bezugnahme der RFH-Rechtsprechung oben Fn. 364.

[407] BFH, Gutachten vom 16.12.1958, I D 1/57 S, BStBl. III 1959, 30. Dazu unten § 5 II 2.

[408] So bereits RFH, Urteil vom 9.5.1933, VI A 434/30, RStBl. 1933, 999 (1002).

[409] BFH, Urteil vom 15.9.1955, IV 158/54 U, BStBl. III 1955, 345 (dazu unten § 5 I 2 f aa).

Vermögen der Personengesellschaft in Nennkapital umgewandelt werde. Eine solche Forderung würde zu einer wirtschaftlich nicht gerechtfertigten Einengung der Bewegungsfreiheit der Beteiligten bei der Gestaltung und Finanzierung der Kapitalgesellschaft führen, für die keine zwingenden steuerlichen Gründe ersichtlich seien. Der BFH habe deshalb in dem bezeichneten Urteil die Fortführung aller stillen Reserven in den Buchwerten der Kapitalgesellschaft nicht beanstandet und nur eine Entnahme in Höhe der Darlehen angenommen. Der BFH argumentierte, dass auch bei der Belegung eines Teils des Eigenkapitals durch Gesellschafterdarlehen es zur Sicherstellung der späteren Versteuerung der stillen Reserven genüge, die nachträgliche Versteuerung dadurch mit den bei der Umwandlung gebildeten Anteilen zu verbinden, dass man die Anteile insoweit als Betriebsvermögen behandele, als es das Nachholen der Versteuerung erfordere. Hiermit im Einklang betonte der BFH, dass insbesondere der RFH[410] nur die Sicherstellung der künftigen Erfassung der stillen Reserven im Auge gehabt habe, deren Realisierung durch die Umwandlung erst vorbereitet werde.

Auch die anschließende Kapitalerhöhung unter Verwendung der Gesellschafterdarlehen sei hier für die Versteuerung ohne Bedeutung. Man könnte, so der BFH, die Auffassung vertreten, dass die Versteuerung der stillen Reserven allein mit den bei der Umwandlung gebildeten Anteilen in Verbindung stehe und die sich aus der Kapitalerhöhung ergebenden neuen Anteile dabei außer Betracht blieben. Diese Würdigung der Kapitalerhöhung sei jedenfalls dann zutreffend, wenn die neuen Anteile nicht von den bisherigen Gesellschaftern übernommen würden. Erhielten aber die bei der Umwandlung vorhandenen Gesellschafter die neuen Anteile im Verhältnis ihrer bisherigen Beteiligungen, so sei es gerechtfertigt, an die Stelle der bisherigen Beteiligungen die sich nach der Kapitalerhöhung ergebenden Gesamtbeteiligungen zu setzen, weil bei der Veräußerung eines Teils der Anteile nicht festgestellt werden könne, ob der Gesellschafter seine alten Anteile oder die neuen Anteile veräußert habe.

f) Einordnung der Entscheidung insbesondere hinsichtlich der Zusatzleistung

Mit der Entscheidung aus dem Jahre 1965 bestätigte der BFH sein im Jahr 1955[411] gefälltes Urteil. Letzteres Urteil hatte das FG Karlsruhe so (miss-)verstanden, dass eine in einem Darlehen bestehende Entnahme (insgesamt) zu Realisierung der stillen Reserven durch den Einbringungsvorgang führte (dazu aa). Diesem (Miss-)Verständnis erteilte der BFH im Jahre 1965 eine Absage; deutlich wird das Rechtsver-

[410] Zitiert: RFH, Urteil vom 9.5.1933, VI A 434/30, RStBl. 1933, 999. Es sei zusätzlich auch RFH, Urteil vom 30.4.1935, I A 58/34, RFHE 38, 99 (101 f.), genannt (dazu oben bei und in Fn. 365).

[411] BFH, Urteil vom 15.9.1955, IV 158/54 U, BStBl. III 1955, 345.

ständnis des BFH auch durch eine Entscheidung aus dem Jahre 1971[412] (dazu cc). Bei allen Entscheidungen stand auch die Frage der getrennten oder einheitlichen Betrachtung der Einbringungsvorgänge im Raum (dazu bb).

aa) BFH, Urteil vom 15. September 1955, IV 158/54 U

Das FG Karlsruhe nahm für die Entscheidung, dass eine Entnahme zur Gewinnrealisierung führe, Bezug auf BFH, Urteil vom 15. September 1955, IV 158/54 U[413].

Der Entscheidung lag folgender Sachverhalt zugrunde: An einem Personenunternehmen waren M und T je zu 50 % beteiligt; die Schlussbilanz wies für M ein Kapitalkonto von 29.568 DM und für T von 12.800 DM aus (Abb. 13).

Bilanz Personenunternehmen (vor der Einbringung)

Aktiva	42.368 DM	Kapital M	29.568 DM
		Kapital T	12.800 DM
Bilanzsumme	42.368 DM	Bilanzsumme	42.368 DM

Abb. 13: BFH, IV 158/54 U – Bilanz M und T vor der Einbringung

Das Personenunternehmen wurde unter Buchwertfortführung in eine GmbH eingebracht. An dem Stammkapital der GmbH i. H. von 24.000 DM waren M und T hälftig beteiligt. Die Stammeinlage der M wurde mit dem eingebrachten Kapitalkonto i. H. von 12.000 DM bewirkt, der Restbetrag (17.568 DM) wurde als Darlehen verbucht. T bezahlte ihre Stammeinlage i. H. von 12.000 DM in bar; der Betrag des Kapitalkontos wurde vollumfänglich als Darlehen umgewandelt (Abb. 14). Streitig war (nur), ob die Ausgabe des Darlehens i. H. von 17.568 DM an M eine gewinnverwirklichende Entnahme darstellte oder sie Teil des (dann einheitlichen) steuerneutralen Einbringungsvorgangs war.

Der BFH verwies zunächst auf die bisherige Rechtsprechung (des erkennenden Senats), nach der eine Einbringung keine Entnahme darstellte: So entschied derselbe IV. Senat für den Fall, dass bei der Einbringung einer Einzelfirma in eine Kapitalgesellschaft unter Fortführung der Buchwerte gegen Gewährung ausschließlich von Anteilen an den Einzelunternehmer und seine Ehefrau keine (gewinnverwirklichende) Entnahme i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1949[414] vorliege.[415] Der nunmehr zu entscheidende Streitfall sei aber anders gelagert, da beachtet werden müsse, dass

[412] BFH, Urteil vom 8.12.1971, I R 219/69, BStBl. II 1972, 377.

[413] BFH, Urteil vom 15.9.1955, IV 158/54 U, BStBl. III 1955, 345.

[414] Einkommensteuergesetz in der Fassung vom 10. August 1949 (EStG 1949) (WiGBl. 1949 S. 266); Abkürzung samt Jahresangabe amtlich.

[415] BFH, Urteil vom 4.2.1954, IV 347/53 S, BStBl. III 1954, 112. So auch noch grundsätzlich FG Karlsruhe, Urteil vom 13.5.1959, II 345/58, nv, mit archiviert in BArch, B 200/653, Bl. 7r (oben

Bilanz GmbH (nach der Einbringung)			
Aktiva	54.368 DM	Eigenkapital	24.000 DM
		davon M	*12.000 DM*
		davon T	*12.000 DM*
		Darlehen	30.368 DM
		davon M	*17.568 DM*
		davon T	*12.800 DM*
Bilanzsumme	54.368 DM	Bilanzsumme	54.368 DM

Abb. 14: BFH, IV 158/54 U – Bilanz GmbH nach der Einbringung

ein Teil des Kapitals des bisherigen Unternehmens nicht in Gesellschaftsrechten, sondern in ein Darlehen umgewandelt worden sei. Missverständnisträchtig formulierte der BFH, dass „[d]iese Umwandlung [...] eine steuerschädliche Entnahme dar[stellt]".[416]

bb) Trennungs- oder Einheitstheorie?

Hinter dieser mit dieser Entscheidung beantworteten Frage steht die heute unter den Begriffen „Trennungstheorie" und „Einheitstheorie" geführte Diskussion, ob ein (Geschäfts-)Vorfall, bei dem mehrere Normen zur „Anwendung"[417] berufen sein könnten, weil der (Geschäfts-)Vorfall bspw. sowohl Elemente eines Kaufs als auch solche einer Schenkung aufweist, aufzuteilen und die einzelnen Teile den jeweils einschlägigen Normen zu unterwerfen sind oder er als einheitlicher Vorgang behandelt wird, und zwar entweder als entgeltlicher oder unentgeltlicher.[418] Nach

§ 5 I 2 c cc).

[416] BFH, Urteil vom 15.9.1955, IV 158/54 U, BStBl. III 1955, 345. Der BFH verwies auf BFH, Urteil vom 9.9.1954, IV 574/53 U, BStBl. III 1954, 317; siehe dazu auch *S. Widmann*, in: Widmann/Mayer, § 20 UmwStG Rn. 521 (o. A., November 1995).

[417] So die herkömmliche Umschreibung dafür, dass (negative) Voraussetzungen eines Tatbestands einer Rechtsnorm erfüllt sein könnten. Im Zusammenhang mit der Frage, welche von mehreren Rechtsnormen „eingreift", meint man mit dem „Anwendungsbereich" regelmäßig, ob der Tatbestand einer abschließenden Spezialregelung erfüllt ist. Dazu lesenswert *E. M. N. Reifegerste*, in: Kempny/Reifegerste, Verwaltungsrecht, 2022, 1. Teil Rn. 18 ff.

[418] Zum heutigen Verständnis und auch zur mittlerweile vorgenommenen Unterscheidung zwischen der strengen und der modifizierten Trennungstheorie jeweils m. w. N. etwa *Ch. Krüger*, Übertragung, 2019, S. 184 ff., 198 ff.; *Ch. Krüger*, FR 2016, 1031 (1036 ff.); *St. Kreutzer*, Ein- und Ausbringung, 2018, S. 141 ff.; *M. Reis*, Einbringung, 2019, S. 236 ff.; *L. A. Riedel*, Mitunternehmerschaft, 2018, S. 312 ff.; *H. Weber-Grellet*, DB 2019, 2201 (2204 f.); zuletzt zur „strengen Trennungstheorie" bzgl. § 6 Abs. 5 EStG FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 23.6.2023, 2 K 1826/20, BB 2023, 2289 (dazu *M. Hoheisel*, StuB 2023, 851).

der Trennungstheorie wird ein teilentgeltlicher[419] Vorgang in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Vorgang zerlegt; dabei realisiert sich stets ein Gewinn.[420] Nach der Einheitstheorie wird ein teilentgeltlicher Vorgang nicht aufgeteilt, sondern einheitlich beurteilt; soweit ein gewisser Schwellenwert nicht überschritten wird, entsteht kein Gewinn.[421] Die Einheitstheorie, so *N. Trossen*[422], sei dafür entwickelt worden, um den „Normenwiderstreit" zwischen § 16 EStG und (dem heutigen) § 6 Abs. 3 EStG[423] aufzulösen.

Übertragen auf die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft könnte man in Anlehnung an den BFH[424] die Frage stellen, ob eine solche Einbringung in ein (entgeltliches) Austauschgeschäft und in eine gesellschaftsrechtliche Einlage aufgespalten werden kann.[425] In Fortführung dessen könnte die Frage lauten: Ist die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zuzüglich anderer Wirtschaftsgüter ein – tauschähnlicher[426] und damit nicht unentgeltlicher – Vorgang, der aufgrund der Fortführung des unternehmerischen Engagements in Gänze zu Buchwerten erfolgen soll, oder ein solcher, der jedenfalls zu Teilen einen darüber hinausgehenden bzw. danebenstehenden und daher der Besteuerung zu unterwerfenden Entgeltcharakter besitzt?[427]

---

[419] Zum Begriff oben § 1 II 5.

[420] *L. A. Riedel*, Mitunternehmerschaft, 2018, S. 313 f.; *H. Weber-Grellet*, DB 2019, 2201 (2205), dort jeweils auch zur „modifizierten Trennungstheorie".

[421] *L. A. Riedel*, Mitunternehmerschaft, 2018, S. 316 ff.; *N. Trossen*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 16 EStG Rn. B 92 (284. Lfg., November 2017); *H. Weber-Grellet*, DB 2019, 2201 (2204). Im Zusammenhang mit der Einheitstheorie wird regelmäßig auf BFH, Urteil vom 10.7.1986, IV R 12/81, BStBl. II 1986, 811, verwiesen, wobei betont wird, dass die Rechtsprechung seit dem stets die Einheitstheorie für die Übertragung von Sachgesamtheiten vertrat (so etwa *M. Geissler*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 EStG Rn. 76 [313. Lfg., September 2022] m. w. N.; *M. Geissler*, FR 2014, 152 [153 f.]; *L. A. Riedel*, Mitunternehmerschaft, 2018, S. 316 m. w. N.; *C. F. Vees*, DStR 2013, 681 [683]; siehe auch *B. Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht[9], 1993, S. 786 f.; *L. Schmidt*, in: FS H. Clemm, 1996, S. 349 [351]).

[422] *N. Trossen*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 16 EStG Rn. B 92 (284. Lfg., November 2017).

[423] Zur Gesetzesgeschichte *L. Uhl-Ludäscher*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rn. 1201 (329. Lfg., November 2024).

[424] BFH, Urteil vom 17.7.1980, IV R 15/76, BStBl. II 1981, 11.

[425] So *M. Groh*, StuW 1984, 217 (228), in Bezug zu § 20 Abs. 2 Satz 5, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1977; so auch *H. Weber-Grellet*, DB 2019, 2201 (2204): „Eine teilentgeltliche Übertragung ist auf Übergeberseite teilweise Veräußerung und teilweise Entnahme und auf Empfängerseite teilweise Anschaffung und teilweise Einlage/Einbringung".

[426] So bereits nach dem Tauschgutachten des BFH, Gutachten vom 16.12.1958, I D 1/57 S, BStBl. III 1959, 30, das hinsichtlich des Anteilstauschs auch vom oben besprochenen Urteil des BFH, Urteil vom 13.7.1965, I 167/59 U, BStBl. III 1965, 640, in Bezug genommen wurde (zum Tauschgutachten unten § 5 II 2). Zur heutigen Sicht, dass die Umwandlung i. w. S. ein tauschähnlicher Vorgang sei, oben bei und in Fn. 292.

[427] Diese so formulierte Frage lässt sich auch aus der die Einbringung in eine Personengesellschaft gegen Mischentgelt betreffenden Entscheidung des BFH, Urteil vom 18.9.2013, X R 42/10, BStBl. II

cc) Die Präzisierung durch BFH, Urteil vom 13. Juni 1965, I 167/59 U

Der BFH präzisierte in der Entscheidung aus dem Jahre 1965[428] die Aussage des IV. Senats aus dem Jahre 1955 dahingehend, dass es für eine Buchwertfortführung des eingebrachten Betriebsvermögens nicht erforderlich sei, dass das „gesamte eigene Vermögen der Personengesellschaft in Nennkapital [und Kapitalrücklage] umgewandelt werde", solange die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt sei.[429] Noch deutlicher bringt dies eine weitere Entscheidung des BFH aus dem Jahre 1971 zum Ausdruck, die die beiden bisher genannten BFH-Urteile in Bezug nimmt: „Die Fortführung der Buchwerte durch die Kapitalgesellschaft mit der Folge, daß die Aufdeckung der stillen Reserven hinausgeschoben wird, setzt nicht notwendig voraus, daß das gesamte eingebrachte Vermögen der Personengesellschaft in Nennkapital [und Kapitalrücklage] umgewandelt wird. So kann bei der Einbringung einer Personengesellschaft in eine neu gegründete Kapitalgesellschaft ein Teil des Kapitals der Gesellschafter in ein Darlehen umgewandelt werden. Das schließt nicht aus, daß *insoweit* eine Entnahme vorliegt."[430] Dies deckt sich damit, dass der BFH in seiner missverständnisträchtigen Entscheidung aus dem Jahre 1955 nur den Betrag von 17.568 DM als Entnahme wertete und die steuerneutrale Einbringung nicht insgesamt versagte.[431] Es war also zulässig, für das eingebrachte Betriebsvermögen sowohl (zwingend) Gesellschaftsrechte als auch andere Wirtschaftsgüter, etwa ein Darlehen, zu erhalten, ohne dass das eingebrachte Betriebsvermögen nicht mit den Buchwerten fortgeführt werden durfte;[432] (nur) i. H. des Darlehens lag eine Ent-

2016, 639 (642), herleiten, denn dort heißt es: „Dem in § 24 Abs. 2 UmwStG 2002 enthaltenen Bewertungswahlrecht liegt der Gedanke zu Grunde, dass in der Personengesellschaft das unternehmerische Engagement in mitunternehmerischer Form fortgesetzt wird. Daran fehlt es, soweit der Gesellschafter für die Übernahme des Wirtschaftsguts ein über die Gewährung von Gesellschaftsrechten hinausgehendes Entgelt erhält. Insoweit erbringt der Gesellschafter seine Leistung nämlich nicht zur Stärkung der Gesellschaft oder seiner Gesellschafterstellung. In Gestalt der Gutschrift auf dem Darlehenskonto erhält der Einbringende vielmehr eine Vermögensposition als weiteren Gegenwert" (Nachweise stillschweigend weggelassen); dazu auch *J. Patt*, GmbH-StB 2011, 303 (305); ausf. unten § 8 III 1.

[428] Oben § 5 I 2 e.

[429] BFH, Urteil vom 13.7.1965, I 167/59 U, BStBl. III 1965, 640 (642); auf den Klammerzusatz weisen bereits *C. Ritzer/I. Stangl*, DStR 2015, 849 (852 f.), und *Th. Rödder*, Ubg 2015, 329 (329), hin.

[430] BFH, Urteil vom 8.12.1971, I R 219/69, BStBl. II 1972, 377 (379) (Nachweise nicht wiedergegeben; Hervorhebungen hinzugefügt).

[431] BFH, Urteil vom 15.9.1955, IV 158/54 U, BStBl. III 1955, 345. Hierauf weist auch BFH, Urteil vom 13.7.1965, I 167/59 U, BStBl. III 1965, 640 (642), hin.

[432] So dann auch *H. Brönner*, Besteuerung[13], 1974, Kap. VII Rn. 234; *R. Grieger*, StbJb 1962/1963 (1963), 99 (137); so wohl auch *R. Thiel*, WPg 1966, 11 (12); a. A. wohl *W. Friedrich*, DB 1962, 313 (315), allerdings mit Blick auf § 15 Abs. 2 KStG a. F., heute § 11 UmwStG.

nahme vor, die i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1949/§ 10a Abs. 2 EStG 1950[433] beachtlich war.[434]

Dass der BFH[435] auf wirtschaftliche Gesichtspunkte abhob, ist angesichts der Rechtsprechung des RFH nicht verwunderlich. In einem Urteil aus dem Jahre 1931 schien es dem „Senat [...] von Wert, die in dieser Beziehung [Einbringung von Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft] in kaufmännischen Kreisen herrschenden Anschauungen kennen zu lernen", und er hatte entsprechende Sachverständige angehört.[436] Der RFH nahm ausdrücklich diese Gutachten mit in seine Begründung des zu entscheidenden Streitfalls auf. Jedenfalls in der Zeit, in der keine Einbringungsvorschriften galten, orientierte sich die Rechtsprechung auch an der Wirtschaft.[437]

Im Ergebnis betrachtete der BFH die Entnahme in Gestalt des Darlehens und die im Übrigen zu Buchwerten erfolgende Einbringung nicht einheitlich, sondern getrennt. Nur i. H. der Entnahme trat eine Gewinnverwirklichung ein; im Übrigen konnten die Buchwerte fortgeführt werden. Dies entsprach nicht dem, was man heute unter der „Einheitstheorie" versteht, nämlich dass ein einheitlich zu betrachtender Vorgang nicht zerlegt wird, sondern entweder insgesamt erfolgsneutral oder in Teilen erfolgswirksam ist.[438]

3. Zusammenfassung

Nach der früheren Rechtsprechung erfolgte eine steuerneutrale Einbringung in eine Kapitalgesellschaft dann, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen im Rahmen eines einheitlichen Vorgangs in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht wurden, die übernehmende Kapitalgesellschaft die Buchwerte der eingebrachten Wirtschaftsgüter fortführte und der Einbringende auch nach der Einbringung im Wesentlichen Herr des Betriebs blieb. Hieran knüpfte auch das später vom Normsetzer aufgegriffene Urteil des BFH aus dem Jahre 1965 an, das in Weiterführung der BFH-Rechtsprechung aus dem Jahre 1955 die

[433] Bekanntmachung der Neufassung des Einkommensteuergesetzes vom 28.12.1950 (BGBl. I 1951 S. 1); Abkürzung samt Jahresangabe amtlich.

[434] Ob eine Entnahme i. S. der genannten Vorschrift vorlag, hatte der BFH mehrfach zu entscheiden, etwa: BFH, Urteil vom 24.10.1951, IV 233/51 U, BStBl. III 1952, 5; BFH, Urteil vom 3.7.1952, IV 48/52 U, BStBl. III 1952, 256; BFH, Urteil vom 4.2.1954, IV 347/53 S, BStBl. III 1954, 112; BFH, Urteil vom 9.9.1954, IV 574/53 U, BStBl. III 1954, 317; BFH, Urteil vom 15.9.1955, IV 158/54 U, BStBl. III 1955, 345; BFH, Urteil vom 8.12.1971, I R 219/69, BStBl. II 1972, 377.

[435] BFH, Urteil vom 13.7.1965, I 167/59 U, BStBl. III 1965, 640 (642).

[436] RFH, Urteil vom 17.6.1931, VI A 151/30, StuW 1931 Nr. 796, 1352 (1354 ff.).

[437] Dies war angesichts von § 9 RAO 1931 und des von 1920 bis 1935 am RFH tätigen *E. Becker*, der ein Verfechter der wirtschaftlichen Betrachtungsweise war und als Schöpfer der RAO gilt (dazu sowie zur Person *C. Döllefeld*, StuW 2022, 129), nicht verwunderlich.

[438] Dazu nur *L. A. Riedel*, Mitunternehmerschaft, 2018, S. 316 ff.; *H. Weber-Grellet*, DB 2019,

Grundsätze insoweit ausweitete, dass nicht das gesamte eingebrachte Betriebsvermögen in Nennkapital und Kapitalrücklage umgewandelt werde müsse, sondern auch Darlehen an Gesellschafter ausgegeben werden durften. Insoweit stellte die Darlehensgewährung eine steuerrechtlich relevante Entnahme dar. Für das restliche Betriebsvermögen, d. h. das eingebrachte Betriebsvermögen abzüglich der Entnahme konnten die Buchwerte (ohne anteilige Aufstockung) fortgeführt werden.

II. Anteilstausch

Mit § 15 Abs. 2 KStG 1934 ist seit 1934 (bis 1977, dann § 14 UmwStG 1977 und § 11 UmwStG 1995 bis heute[439]) die Besteuerung der echten Fusion geregelt. § 15 Abs. 2 KStG 1934 betraf allerdings nur den Gewinn der übertragenden Gesellschaft, wie mit den stillen Reserven in den Anteilen zu verfahren war, blieb der Rechtsprechung überlassen.[440] Die unechte Fusion war hingegen gesetzlich nicht geregelt.[441] Eine Fallgestaltung der unechten Fusion stellte der Anteilstausch dar.[442]

1. Der Anteilstausch in der Rechtsprechung des RFH

Der RFH schwankte in seinen Entscheidungen, ob bei einem Anteilstausch eine Gewinnverwirklichung eintrete.[443] Überwiegend nahm er aber an, dass kein Gewinn realisiert werde.[444] Herausgestellt seien einige wesentliche Entscheidungen des RFH. *J. Gebhardt*[445] betonte, dass es sich bei diesen Entscheidungen um Ausnahmen und Einzelfälle handelte, aus denen man keinen allgemeinen Rechtsgrundsatz ableiten könne.

In einer Entscheidung aus dem Jahre 1933[446] ging es um eine Kapitalerhöhung einer AG. Den Gegenwert der neu entstandenen Anteile brachte die Anteilseignerin nicht in bar, sondern durch Hingabe von (anderen) Aktien auf. Fraglich war, wie die neu entstandenen Anteile beim Anteilseigner zu bewerten waren, insbe-

2201 (2204).

[439] Dazu unten § 13 II 2.

[440] *K. Mohr*, StuW 1972, 140 (140).

[441] *K. Mohr*, StuW 1972, 140 (141). Zu den Begriffen der echten und unechten Fusion oben § 1 II 4.

[442] *K. Mohr*, StuW 1972, 140 (145 f.).

[443] So *F. Zitzlaff*, StuW 1943, 247 (255).

[444] So *K. Mohr*, StuW 1972, 140 (140, 141); ebenso *R. Grieger*, DStZ A 1959, 33 (36); *F. Zitzlaff*, StuW 1943, 247 (255 ff.).

[445] *J. Gebhardt*, DStZ 1942, 513 (514); so ausdrücklich auch RFH, Urteil vom 16.8.1934, VI A 387/33, RStBl. 1935, 155 (156); ähnlich fasste es *H. Brönner,* Besteuerung[11], 1965, Kap. VIII Rn. 164, zusammen.

[446] RFH, Urteil vom 1.3.1933, I A 384/32, RStBl. 1933, 427; so dann ein Jahr später auch RFH, Urteil vom 16.8.1934, VI A 387/33, RStBl. 1935, 155. Zur erstgenannten Entscheidung auch *H. Brönner,* Besteuerung[11], 1965, Kap. VIII Rn. 165; *R. Grieger*, DStZ A 1959, 33 (37); *K. Mohr*, StuW 1972, 140 (141); *F. Zitzlaff*, StuW 1943, 247 (256); zur zweitgenannten Entscheidung etwa *H. Brön-*

sondere ob ein Gewinn realisiert worden war. Der RFH entschied, dass in diesem Fall keine Gewinnrealisierung vorlag. Da die Einbringende nach dem Anteilstausch mehr als die Hälfte des Aktienkapitals besessen habe, war sie weiterhin „Herrin von den Besitztümern" der übernehmenden Kapitalgesellschaft und somit auch an ihren früheren, nunmehr in die übernehmende Kapitalgesellschaft eingebrachten Aktien. In einem vom RFH zur Veranschaulichung seiner Rechtsauffassung gebildeten Beispiel heißt es zudem, dass der ursprüngliche Gegenstand, die Aktien, wirtschaftlich im Wesentlichen in seiner ursprünglichen Bedeutung im Unternehmen der übernehmenden Kapitalgesellschaft weiterarbeite, wenn auch in veränderter Rechtsform. Der Einbringende sei „nach wie vor auf das engste mit Gedeih und Verderb" mit der Gesellschaft, deren Anteile eingebracht wurden, verknüpft.[447] Mit anderen Worten habe sich die Einbringende von ihren eingebrachten Aktien nicht völlig getrennt und besitze diese Aktien über ihre Beteiligung an der übernehmenden Kapitalgesellschaft mittelbar weiter.[448] In einem späteren Urteil fasste der RFH zusammen, „daß mit einem Aktientausch eine Gewinnverwirklichung dann nicht verbunden ist, wenn in dem Unternehmen trotz der Weggabe der Aktien die in ihnen verkörperte Beteiligung im wesentlichen in ihrer bisherigen wirtschaftlichen Zwecksetzung – also nur in veränderter Rechtsform – weiterarbeitet".[449]

Erwähnenswert sind außerdem zwei Entscheidungen des RFH, die erste, frühere betrifft eine echte Fusion, die zweite, spätere und auf das erste Urteil Bezug nehmende Entscheidung eine unechte Fusion. Zunächst entschied der RFH im Jahre 1932, dass bei einer echten Fusion ein Austausch von Gesellschaftsanteilen stattfindet.[450] Die Hergabe der alten und der Erhalt der neuen Beteiligung stelle einen „tauschartige[n]" Vorgang dar, der wirtschaftlich als eine Veräußerung anzusehen sei.[451] Eine Gewinnverwirklichung durch Aufdeckung von stillen Reserven liege bei einer echten Fusion aber nicht vor, da „das aufgenommene Unternehmen durch die übernehmende Gesellschaft fortgeführt w[e]rd[e] und die Gesellschafter des erloschenen Unternehmens an der neuen Gesellschaft beteiligt bl[ie]ben[. . .]; das eine Risiko [sei] durch ein anderes gleichwertiges ersetzt worden. Das eingegangene Engagement w[e]rd[e] in anderer Form fortgeführt und erst bei dessen Abwicklung, d. h. bei der mit einer Beteiligungsaufgabe verbundenen Veräußerung der Aktien zeig[e] sich, ob Gewinne oder Verluste entstanden [seien]".[452] Im streitgegenständlichen Sachverhalt wurden je drei Aktien des Einbringenden gegen vier neue Aktien der übernehmenden Gesellschaft eingetauscht. Fraglich war daher auch, ob die

ner, Besteuerung[11], 1965, Kap. VIII Rn. 165; *F. Hoffmann*, StuW 1960, 137 (152).

[447] RFH, Urteil vom 1.3.1933, I A 384/32, RStBl. 1933, 427 (428).

[448] *R. Grieger*, DStZ A 1959, 33 (37).

[449] RFH, Urteil vom 27.10.1942, I 17/42, RStBl. 1942, 1131 (1132).

[450] RFH, Urteil vom 3.2.1932, VI A 805/31, RStBl. 1932, 464 (465).

[451] RFH, Urteil vom 3.2.1932, VI A 805/31, RStBl. 1932, 464 (464 f.).

[452] RFH, Urteil vom 3.2.1932, VI A 805/31, RStBl. 1932, 464 (465); dazu auch *H. F. Hügel*, Ver-

vierte Aktie als eine „Gratisaktie" zu Kapitaleinkommen führte.[453] Dies schied nach dem RFH aus, „weil davon auszugehen ist, daß bei der echten Fusion der Wert der erworbenen Aktien gleich dem der hingegebenen ist und, soweit Aktien über den Nennwert der hingegebenen erworben werden, dies im Hinblick auf das Vorhandensein von stillen Reserven im Vermögen der aufgenommenen Gesellschaft geschieht".[454] Mit anderen Worten durfte der Einbringende bei einer *echten* Fusion mehr Anteile (zurück-)erhalten, als er hergegeben hatte, wenn und soweit dies dem Ausgleich der in den hergegebenen Anteilen steckenden stillen Reserven diente. Ob diese Wertungen allerdings auch auf die *unechte* Fusion übertragen werden konnte, ließ der RFH offen.[455] Die zweite Entscheidung betraf eine unechte Fusion. Der RFH entschied, dass es nicht nur, aber auch bei der unechten Fusion darauf ankomme, ob der Anteilstausch als Erwerbsgeschäft anzusehen sei mit der Folge, dass Gewinne realisiert würden, oder eine Gewinnverwirklichung nur vorbereitet werde, sodass der Anteilstausch selbst keinen Gewinn auslöse.[456] Wenn der Einbringende nach dem Anteilstausch an der übernehmenden Gesellschaft noch zu einem gewissen Grad beteiligt sei, mithin der Einbringende noch in diesem Maße als Besitzer der früheren Anteile zu betrachten sei, liege keine oder zumindest keine vollständige Loslösung des Einbringenden von seinem bisherigen Anteilsbesitz vor.[457] Auch im Falle der unechten Fusion habe der Einbringende das wirtschaftliche Interesse und den Einfluss an der früheren Beteiligung nicht aufgegeben, sondern mittelbar erhalten.[458] Der Einbringende „bleib[e] in etwa dem gleichen Maße wie früher mit Gedeih und Verderb an der [übergegangenen Gesellschaft] verbunden".[459] Die früheren Anteile „arbeite[te]n in veränderter Rechtsform wirtschaftlich in ihrer ursprünglichen Bedeutung weiter".[460]

Der RFH weitete seine Rechtsprechung mit dem sog. Kammgarnurteil aus.[461] Das Urteil betraf den Fall, dass die Steuerpflichtige ihrem Lieferanten X Aktien an der Gesellschaft K – einer Kammgarnspinnerei – verkaufte. Von dem Erlös erwarb die Steuerpflichtige zum gleichen Nominalbetrag, zu dem die Aktien der Gesellschaft K an den Lieferanten X übergingen, fast gleichzeitig Aktien an der Gesell-

schmelzung und Einbringung, 1993, S. 486.

[453] RFH, Urteil vom 3.2.1932, VI A 805/31, RStBl. 1932, 464 (465).

[454] RFH, Urteil vom 3.2.1932, VI A 805/31, RStBl. 1932, 464 (465).

[455] RFH, Urteil vom 3.2.1932, VI A 805/31, RStBl. 1932, 464 (465).

[456] RFH, Urteil vom 16.8.1934, VI A 387/33, RStBl. 1935, 155 (156); dazu auch *H. F. Hügel*, Verschmelzung und Einbringung, 1993, S. 487.

[457] RFH, Urteil vom 16.8.1934, VI A 387/33, RStBl. 1935, 155 (156).

[458] RFH, Urteil vom 16.8.1934, VI A 387/33, RStBl. 1935, 155 (156).

[459] RFH, Urteil vom 16.8.1934, VI A 387/33, RStBl. 1935, 155 (156).

[460] RFH, Urteil vom 16.8.1934, VI A 387/33, RStBl. 1935, 155 (156).

[461] RFH, Entscheidung vom 10.4.1940, VI 754/39, RStBl. 1940, 595; dazu auch *H. Bredeek*, Gewinnverwirklichung, 1965, S. 47 f.; *H. Brönner,* Besteuerung[11], 1965, Kap. VIII Rn. 165; *J. Gebhardt*, DStZ 1942, 513 (513 f.); *R. Grieger*, DStZ A 1959, 33 (37); *F. Zitzlaff*, StuW 1943, 247 (256 f.).

schaft A, einer Zwirnerei. Das Finanzamt erblickte in dem Verkauf der K-Aktien an X eine Veräußerung, die zur Aufdeckung der stillen Reserven führte. Der RFH entschied, dass in diesem Fall kein Gewinn verwirklicht worden sei. Der Steuerpflichtigen sei es bei der Hingabe der K-Aktien nicht darauf angekommen, Gewinn zu erzielen, sondern sie habe die Aktien aus Gefälligkeit an X abgegeben. Mit anderen Worten, die der RFH in einem späteren Urteil verwendete, sei entscheidend, ob in dem Anteilstausch ein Erwerbsgeschäft liege oder lediglich eine Umgestaltung der Rechtsform.[462] Die Steuerpflichtige habe die Aktien nur hergegeben, nachdem sie gleichwertige Aktien einer anderen in derselben Branche tätigen Lieferfirma erworben habe. „Bei dieser Art des Erwerbs von [Aktien], die nach ihrem Wert und ihrer wirtschaftlichen Bedeutung gleichartig waren, kann man daher wirtschaftlich von einem Umtausch sprechen, bei dem eine Gewinnverwirklichung nicht vorgelegen hat, zumal es sich auch nicht um eine Hergabe von Aktien aus einem Privatvermögen oder umgekehrt handelte."[463]

Zuletzt sei eine Entscheidung des RFH aus dem Jahre 1944 erwähnt, die deshalb interessant ist, weil sie nicht nur das sog. Kammgarnurteil einschränkte,[464] sondern auch, weil die Entscheidung ebenso zu „Gratisaktien" Stellung nahm. In dem oben genannten Urteil des RFH aus dem Jahre 1932 erhielt der Einbringende bei einer *echten* Fusion mehr Anteile (zurück), als er hergegeben hatte, ohne dass dies steuerschädlich gewesen war, wenn und soweit dies dem Ausgleich der in den hergegebenen Anteilen steckenden stillen Reserven diente.[465] In dem im Jahre 1944 entschiedenen Fall, bei dem der Einbringende das Dreifache an Anteilen zurückerhielt, als er hergab, nahm der RFH ausdrücklich auch deshalb eine Gewinnrealisierung an, weil eine hergegebene Aktie in etwa dem Wert einer erhaltenen Aktie entsprach und so das Wertverhältnis nicht gewahrt wurde, weil trotz des etwa gleichen Wertverhältnisses der Einbringende mehr Aktien zurückerhielt.[466] Nach dem RFH, so kann man seine (weiteren) Ausführungen[467] deuten, stand der Erwerbscharakter des Anteilstauschs im Vordergrund.[468] Die nicht zum Wertausgleich gewährten zusätzlichen Anteile führten dazu, dass der Anteilstausch eine gewinnverwirklichende Veräußerung darstellte.

Diese Entscheidung wurde regelmäßig als zu weitgehend kritisiert (etwa *F. Zitzlaff*, StuW 1943, 247 [256 f.]); einschränkend dann wieder RFH, Urteil vom 29.3.1944, VI 306/42, RStBl. 1945, 18 (dazu sogleich im Haupttext).

[462] RFH, Urteil vom 27.10.1943, VI 353/42, RStBl. 1944, 194 (196).

[463] RFH, Entscheidung vom 10.4.1940, VI 754/39, RStBl. 1940, 595 (596) (Hervorhebungen weggelassen).

[464] So *K. Mohr*, StuW 1972, 140 (141).

[465] RFH, Urteil vom 3.2.1932, VI A 805/31, RStBl. 1932, 464 (465).

[466] RFH, Urteil vom 29.3.1944, VI 306/42, RStBl. 1945, 18 (18).

[467] RFH, Urteil vom 29.3.1944, VI 306/42, RStBl. 1945, 18 (18 f.).

[468] *H. Bredeek*, Gewinnverwirklichung, 1965, S. 145 ff., betonte, dass es dabei nicht auf den Wil-

2. Sogenanntes Tauschgutachten des BFH

Das sog. Tauschgutachten des BFH knüpfte an die Rechtsprechung des RFH an, engte diese jedoch weiter ein.[469] Der BFH kam zu dem Ergebnis, dass der Tausch von Anteilsrechten an Kapitalgesellschaften grundsätzlich zur Verwirklichung der im Buchwert der hingegebenen Anteile enthaltenen stillen Reserven führe. Unter bestimmten Voraussetzungen sei allerdings ein steuerneutraler Tausch von Kapitalgesellschaftsanteilen dann möglich, wenn zwischen den hingegebenen und den im Gegenzug erhaltenen Anteilen eine sog. Nämlichkeit bestehe, d. h. die eingetauschten Anteile art-, funktions- und wertgleich seien. Es sei sowohl auf einen Anteilstausch anwendbar gewesen, der als Sacheinbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ausgestaltet wurde (sog. tauschähnliche Rechtsgeschäfte) – jedenfalls soweit man nicht der Ansicht folgte, dass sich dies als ein gesellschaftsrechtlicher Organisationsakt[470] darstelle – als auch auf einen solchen Anteilstausch, der auf rein schuldrechtlicher Grundlage vollzogen wurde (sog. Tausch von Anteilen im engeren Sinne).[471]

Die Begriffe der Art-, Funktions- und Wertgleichheit waren exakten juristischen Definitionen nicht zugänglich.[472] Annäherungsversuche umschrieben diese Begriffe wie folgt: „[Z]wei Gegenstände [sind] als wertgleich anzusehen, wenn ihre gemeinen Werte einander etwa entsprechen. Artgleich sind zwei Güter regelmäßig dann, wenn sie branchengleich sind, jedoch auch dann, wenn die Branchenverschiedenheit bedingt wird. Funktionsgleichheit schließlich liegt vor, wenn die eingetauschten Anteile bei objektiver Betrachtung die gleiche betriebliche Aufgabe wie die weggegebenen erfüllen oder bei wirtschaftlicher Ansehung die gleichen Wirtschaftsgüter repräsentieren, mithin der Austausch nur eine formelle Änderung im

---

len des Kaufmanns ankomme, Gewinn zu erzielen, sondern ob die objektiven Tatbestandsvoraussetzungen der Gewinnverwirklichung vorliegen.

[469] BFH, Gutachten vom 16.12.1958, I D 1/57 S, BStBl. III 1959, 30 (32). Zu den nachfolgenden Ausführungen *R. Dautel*, BB 2002, 1844 (1844); ebenso *E. Blümich*, Gewinnrealisierung, 1973, S. 67 f.; *B. Kindor*, Tausch, 1993, S. 160 ff.; *H.-G. Rau*, DB 1967, 794; zum Tauschgutachten auch *H. Brönner,* Besteuerung[11], 1965, Kap. VIII Rn. 167 ff.; *R. Grieger*, DStZ A 1959, 33; *F. Hoffmann*, StuW 1960, 137; *G. Wiesner*, Anteilstausch, 1995, S. 192 ff. m. w. N. Ob das Tauschgutachten als Gewohnheitsrecht anzusehen war, wurde unterschiedlich beurteilt (es als Gewohnheitsrecht ansehend *B. Fischer/M. Haedicke*, GmbHR 1992, 781 [781]; *B. Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht[9], 1993, S. 927 m. w. N.; *W. Kupka*, DB 1998, 229 [230]; *Th. Lange*, Anteilstausch, 1994, S. 27, die darauf hinwiesen, dass der Normsetzer die Grundsätze des sog. Tauschgutachtens in § 18 Abs. 1 Satz 4 UmwStG 1969/§ 21 Abs. 1 Satz 4 UmwStG 1977 aufgenommen habe; kritisch gegenüber der gewohnheitsrechtlichen Anerkennung *F. Wassermeyer*, DStJG 7 [1984], 169 [190]; *F. Wassermeyer*, DB 1990, 855; das Tauschgutachten als Gewohnheitsrecht lehnten *R. Donath/O. Zugmaier*, BB 1997, 2401 [2405 f.], ab).

[470] Dazu oben bei und in Fn. 292.

[471] *F. Wassermeyer*, DB 1990, 855 (855).

[472] BFH, Gutachten vom 16.12.1958, I D 1/57 S, BStBl. III 1959, 30 (32); *F. Hoffmann*, StuW

Betriebsvermögen bewirkt."[473] Zur Gleichwertigkeit führte der BFH[474] an, dass die gemeinen Werte der hingegebenen und eingetauschten Anteile in etwa einander entsprechen müssen. „Diese Voraussetzung liegt in der Regel vor, weil sich bei einem gegenseitigen Vertrag Leistung und Gegenleistung auszugleichen pflegen."[475] Sollte dennoch das Wertverhältnis nicht stimmen, was aufgrund des maßgeblichen gemeinen Werts durchaus vorkommen könne, könne „die Nämlichkeit schon mit Rücksicht auf den erheblichen Wertunterschied zu verneinen sein".[476] Anders als der RFH im Jahre 1932, aber im Einklang mit der RFH-Entscheidung aus dem Jahre 1944[477] schien der BFH ein „Mehr" an Anteilen zwecks Ausgleichs des Wertverhältnisses nicht zu akzeptieren.[478] Hinsichtlich der unechten Fusion ging der BFH[479] mit Blick auf § 15 Abs. 2 KStG 1957[480] davon aus, dass sie im allgemeinen zu einer Gewinnverwirklichung führe. „Eine Ausnahme kann nur für die Fälle gemacht werden, in denen die unechte Verschmelzung der Vorbereitung der echten Verschmelzung dient und die echte Verschmelzung in so engem zeitlichen Zusammenhang folgt, daß in beiden Vorgängen bei wirtschaftlicher Betrachtung ein einheitlicher Vorgang zu sehen ist."[481] Schaut man sich allerdings ein wenige Jahre nach dem sog. Tauschgutachten ergangenes BFH-Urteil an, weichte der BFH seine strengen Voraussetzungen wieder auf. Für die Hingabe von 25 % der Anteile reichte die Hergabe von 3–4 % an dem Aktienkapital an der übernehmenden Gesellschaft aus.[482] Nach den Voraussetzungen des Tauschgutachtens hätte man eine Gewinnrealisierung annehmen müssen.[483]

1960, 137 (139 f.); *B. Kindor*, Tausch, 1993, S. 161; ebenso *H. Bredeek*, Gewinnverwirklichung, 1965, S. 120 ff.; später auch *N. Herzig*, in: FS S. Widmann, 2000, S. 393 (395).

[473] *B. Kindor*, Tausch, 1993, S. 160 f. (Fußnotenzeichen weggelassen); ähnlich *E. Blümich*, Gewinnrealisierung, 1973, S. 42 ff.; *R. Dautel*, BB 2002, 1844 (1844 f.); *R. Grieger*, DStZ A 1959, 33 (36 ff.); *H.-G. Rau*, DB 1967, 794 (794); zur Funktionsgleichheit auch *F. Wassermeyer*, DB 1990, 855 (856); *A. Wetter*, DStBl 1930, 105 (113 f.).

[474] BFH, Gutachten vom 16.12.1958, I D 1/57 S, BStBl. III 1959, 30 (32).

[475] BFH, Gutachten vom 16.12.1958, I D 1/57 S, BStBl. III 1959, 30 (32); kritisch bereits *H. Bredeek*, Gewinnverwirklichung, 1965, S. 120 ff.

[476] BFH, Gutachten vom 16.12.1958, I D 1/57 S, BStBl. III 1959, 30 (32).

[477] RFH, Urteil vom 3.2.1932, VI A 805/31, RStBl. 1932, 464 (465); RFH, Urteil vom 29.3.1944, VI 306/42, RStBl. 1945, 18 (18 f.). Zu beiden Entscheidung oben § 5 II 1.

[478] In diesem Sinne dann auch *Harald Schaumburg/Th. Rödder*, UmwG/UmwStG, 1995, § 20 UmwStG Rn. 49 (tabellarischer Vergleich).

[479] BFH, Gutachten vom 16.12.1958, I D 1/57 S, BStBl. III 1959, 30 (38).

[480] Zu dieser im Vergleich zu § 15 Abs. 2 KStG 1934 textlich unveränderten (Neu-)Fassung unten bei und in Fn. 1139.

[481] BFH, Gutachten vom 16.12.1958, I D 1/57 S, BStBl. III 1959, 30 (38).

[482] BFH, Urteil vom 2.11.1965, I 169/63 U, BStBl. III 1966, 127 (128).

[483] So *K. Mohr*, StuW 1972, 140 (141). Anders *H.-G. Rau*, DB 1967, 794 (795), der davon ausging,

3. Zusammenfassung

Die Rechtsprechung des RFH ging grundsätzlich von einer Gewinnrealisierung aus, machte davon aber verschiedene Ausnahmen. Diese waren vor allem dadurch geprägt, dass sie – wie üblich für Rechtsprechungsentscheidungen – Einzelfälle entschieden, d. h. eine Verallgemeinerung der Voraussetzungen eines steuerneutralen Anteilstauschs nicht möglich war. Erkennbar ist allerdings trotzdem, dass der RFH in Anlehnung an seine Rechtsprechung zur Einbringung in eine Kapitalgesellschaft die Fortführung des unternehmerischen Engagements hohen Stellenwert genoss. Soweit ersichtlich, hatte der RFH jedoch keinen Fall zu entscheiden, bei der der Einbringende neben den neuen Gesellschaftsanteilen auch noch andere Wirtschaftsgüter erhielt. In der Rspr. des RFH wurde allerdings auch deutlich, dass es zur Wahrung des Wertverhältnisses nicht auf die Anzahl der hergegebenen und erhaltenen Anteile ankam; solange der Einbringende „mehr" Anteile erhielt, als er hergab, i. E. dadurch aber die Werte der Anteile ausgeglichen wurden, wurde eine steuerneutrale echte Fusion angenommen. Das Blatt wendete sich hingegen und der Erwerbscharakter nahm überhand mit der Folge, dass eine Gewinnrealisierung angenommen wurde, wenn der Einbringende mehr Anteile erhielt, als es dem Wertverhältnis entsprach. Diese Rechtsprechungsgrundsätze, soweit man von solchen beim Anteilstausch sprechen mag, wurden in der zeitgenössischen Literatur unterschiedlich aufgenommen.[484]

Nach dem sog. Tauschgutachten wird man wohl annehmen dürfen, dass die Gewährung einer Zusatzleistung beim Anteilstausch grundsätzlich zu einer (anteiligen) Gewinnrealisierung führte. Nur im Ausnahmefall sei eine Buchwertfortführung möglich gewesen. Der BFH betonte ebenso die Funktions-, Wert- und Artgleichheit. Diese „Gleichheiten" fasste man auch als (wirtschaftliche) Nämlichkeit oder Identität zusammen.[485] Insbesondere die Voraussetzung der Wertgleichheit legte es nahe, dass der BFH nur den Austausch von Anteilen akzeptierte; eine Zusatzleistung schien steuerschädlich zu sein.

Für diese Deutung könnte auch sprechen, dass der Anteilstausch als eine Fallgestaltung der unechten Fusion angesehen wurde. Bei der echten Fusion im Sinne des § 15 Abs. 2 KStG 1934 – heute § 11 UmwStG – trat insoweit eine Gewinnverwirklichung ein, wie andere Wirtschaftsgüter gewährt wurden.[486] Uneinigkeit bestand allerdings darüber, ob die unechte der echten Fusion gleichstehe. Der BFH hat dies

---

dass die Entscheidung sich in den Grenzen des Tauschgutachtens halte und es ergänze.

[484] Genannt seien nur *J. Gebhardt*, DStZ 1942, 513 (519), einer- und *F. Zitzlaff*, StuW 1943, 247, andererseits.

[485] BFH, Gutachten vom 16.12.1958, I D 1/57 S, BStBl. III 1959, 30 (32); RFH, Entscheidung vom 10.4.1940, VI 754/39, RStBl. 1940, 595 (596); *E. Blümich*, Gewinnrealisierung, 1973, S. 67; *B. Kindor*, Tausch, 1993, S. 160.

[486] Dazu unten § 13 II 2.

in seinem sog. Tauschgutachten verneint.[487] *F. Hoffmann*[488] argumentierte i. S. des BFH, er sah in beiden Varianten der Fusion tragende Unterschiede: „[Bei der unechten Fusion] besteht eben tatsächlich die Tochtergesellschaft als Kapitalgesellschaft weiter. Dies ist rechtlich und damit auch wirtschaftlich von erheblicher Tragweite. Es ist eben rechtlich und wirtschaftlich ein Unterschied zwischen fusionierten und nicht fusionierten Unternehmen. Des weiteren ist auch die Lage des Minderheitsaktionärs bei beiden Vorgängen ganz verschieden. Der Minderheitsaktionär tauscht auch wirtschaftlich betrachtet bei der unechten Verschmelzung ein neues Wirtschaftsgut ein, das sein bisheriges Wirtschaftsgut nicht als funktionsgleiches Wirtschaftsgut ersetzt. Er erhält eine Aktie an einer anderen Gesellschaft, nicht an einer Nachfolgegesellschaft." *K. Mohr*[489] hingegen führte – bereits unter Geltung des UmwStG 1969 – an, dass diese Betrachtung zu formal sei; er sehe sich in § 17 Abs. 6 UmwStG 1969[490] bestätigt, der in dieser Fallgestaltung die unechte der echten Fusion gleichstelle.

III. Einbringung in eine Personengesellschaft

Eine gewinnneutrale Übertragung von Einzelunternehmen in eine Personengesellschaft war ebenso möglich, wenn die Erfassung der stillen Reserven durch Fortführung der Buchwerte bei der Personengesellschaft gesichert blieb und der bisherige Inhaber des eingebrachten Betriebs nach der Einbringung bei der übernehmenden Mitunternehmerschaft eine beherrschende Stellung einnahm; der Einbringende musste die Buchwerte sogar fortführen, solange er keine ernsthaften Gründe für eine Erhöhung der Bilanzansätze, etwa um zu einem den Werten des/der eingebrachten Betriebsvermögen(s) passenden Verhältnis der Kapitalkonten zu gelangen, geltend machen konnte.[491] Hingegen nahm man bereits dann eine Gewinnverwirklichung an, wenn und soweit dem einbringenden Gesellschafter von anderen Gesellschaftern eine Abgeltung für die stillen Reserven gewährt wurde, die der einbringende Gesellschafter der Gesellschaft zugeführt hatte.[492] In Fällen, in denen ein anderer Gesellschafter eine Zusatzleistung in Gestalt einer Ausgleichszah-

[487] BFH, Gutachten vom 16.12.1958, I D 1/57 S, BStBl. III 1959, 30 (33).

[488] *F. Hoffmann*, StuW 1960, 137 (147), dort auch zum nachfolgenden Zitat.

[489] *K. Mohr*, StuW 1972, 140 (145 f.).

[490] Dazu unten § 6 II.

[491] RFH, Urteil vom 26.11.1931, VI A 1978/31, RStBl. 1932, 624 (624); RFH, Urteil vom 1.2.1934, VI A 1856/32, RFHE 35, 248 (250); RFH, Urteil vom 17.2.1937, VI A 83/37, StuW 1937 Nr. 196, 382; RFH, Urteil vom 29.10.1941, VI 36/41, RStBl. 1942, 1; *J. Schmitt*, Grundlagen, 2009, S. 532 m. w. N.; siehe auch *R. Geck*, Einbringung, 1986, S. 130 f.; ebenso *L. A. Riedel*, Mitunternehmerschaft, 2018, S. 93; zeitgenössisch *H. Brönner,* Besteuerung[11], 1965, Kap. VII Rn. 3; *E. Littmann*, DStR 1969, 559 (560); *R. Thiel*, DB 1973, 935 (935); *H. v. Wallis*, StuW 1970, 465 (480); zu den Gründen der Werterhöhung auch BFH, Urteil vom 19.1.1960, I 29/59, HFR 1961, 2 (3).

[492] *H. Brönner,* Besteuerung[11], 1965, Kap. VII Rn. 4a; *R. Thiel*, DB 1973, 935 (935).

lung dem einbringenden Gesellschafter gewährte, um so die vom einbringenden Gesellschafter eingebrachten stillen Reserven „abzukaufen", unterlag diese abgeltende Ausgleichszahlung beim einbringenden Gesellschafter sowohl im Falle, dass der einbringende Gesellschafter der übernehmenden Personengesellschaft die Ausgleichszahlung als Darlehen gewährte, als auch dann, wenn der einbringende Gesellschafter die Ausgleichszahlung etwa zu privaten Zwecken entnommen hatte, nicht der ermäßigten Besteuerung nach § 34 EStG 1967[493].[494] Um in einem solchen Fall die vom anderen Gesellschafter aufgrund seiner gewährten Ausgleichszahlung erhöhten Anschaffungskosten seiner Beteiligung gerecht zu werden, erstellte man ausschließlich für ihn eine positive Ergänzungsbilanz, in der die nicht in der Gesamtbilanz der Personengesellschaft zum Ausdruck kommenden stillen Reserven abgebildet wurden und die steuermindernd etwa im Falle der Veräußerung der Beteiligung berücksichtigt wurden.[495]

IV. Zwischenergebnis

Die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft und in eine Personengesellschaft sowie der Anteilstausch konnten auch ohne gesetzliche Regelungen nach den Grundsätzen der früheren Rechtsprechung steuerneutral vollzogen werden. In der Regel war hierfür erforderlich, dass der Einbringende weiterhin über das Betriebsvermögen jedenfalls mittelbar bestimmen konnte. Ein in allen drei Einbringungsmöglichkeiten auftretende Wendung war die, dass das unternehmerische Engagement in anderer Form fortgeführt werden musste.

Wenn der Einbringende neben den Gesellschaftsrechten auch noch weitere Wirtschaftsgüter erhielt, ging die Rechtsprechung im Falle der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft davon aus, dass zwar die Gewährung der Zusatzleistung eine Entnahme darstellte, im Übrigen konnten aber die Buchwerte angesetzt werden, ohne dass diese (anteilig) aufgestockt werden mussten. Andeutungsweise ging die Rechtsprechung so auch im Falle des Anteilstauschs vor: Ein „Mehr" an erhaltenen Anteilen gegenüber den hergegebenen Anteilen sei solange steuerunschädlich, wie sie zum Ausgleich des Wertverhältnisses gewährt wurden. Strikter ging sie allerdings bei der Einbringung in eine Personengesellschaft vor. Die (Ausgleichs-)Zahlungen der anderen zukünftigen (Mit-)Gesellschafter an den Einbringenden führten beim Einbringenden stets zur Besteuerung.

---

[493] Bekanntmachung der Neufassung des Einkommensteuergesetzes vom 27.2.1968 (BGBl. I 1968 S. 145); Abkürzung samt Jahresangabe amtlich. Der Verfasser wählte diese Fassung, da sie eine Gesetzesfassung unmittelbar vor Inkrafttreten des UmwStG 1969 war; eine ähnliche Regelung findet sich auch in früheren Fassung.

[494] *H. Brönner,* Besteuerung[11], 1965, Kap. VII Rn. 4a; *R. Thiel*, DB 1973, 935 (935 ff.).

[495] *H. Brönner,* Besteuerung[11], 1965, Kap. VII Rn. 4a; *R. Thiel*, DB 1973, 935 (936, 937); *R. Thiel*, StbJb 1966/1967 (1967), 247 (258).

§ 6 Die Zusatzleistung mit dem UmwStG 1969

Erst mit § 17 und § 22 UmwStG 1969 wurden Regelungen für die Einbringung in eine Kapital- und in eine Personengellschaft sowie für den Anteilstausch vorgesehen.[496] Für die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft regelte der Normsetzer bereits damals, unter welchen Bedingungen der Erhalt einer Zusatzleistung von dem (Förderungs-)Tatbestand des § 17 Abs. 2 UmwStG 1969 erfasst war (dazu I), nicht hingegen für die Einbringung in eine Personengesellschaft (dazu III). Für den Anteilstausch verwies § 17 Abs. 6 UmwStG 1969 auf die Abs. 1–5 des § 17 UmwStG 1969 (dazu II).

I. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft

Zunächst soll die Regelung in ihrer mit dem UmwStG 1969 in Kraft getretenen Fassung dargestellt werden (dazu 1). Anschließend soll der Frage nachgegangen werden, warum der Normsetzer diese Regelung so getroffen hat, wobei sowohl der vorparlamentarische Raum der Gesetzgebung (dazu 2) als auch das Gesetzgebungsverfahren im engeren, verfassungsrechtsdogmatischen Sinne (dazu 3) beleuchtet wird. Ein Zeitstrahl stellt das das UmwStG 1969 betreffende Gesetzgebungsverfahren im weiteren, politologischen Sinne anschaulich dar (dazu Abb. 15).

1. Die Regelung des § 17 Abs. 2 Satz 4, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1969

Unter den Voraussetzungen des § 17 Abs. 2 UmwStG 1969 konnten die Buchwerte des übernommenen Betriebsvermögens fortgeführt werden. Nach § 17 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1969 hatte die übernehmende Gesellschaft allerdings das eingebrachte Betriebsvermögen mindestens mit dem gemeinen Wert anzusetzen, wenn der Einbringende neben den Gesellschaftsanteilen auch noch andere Wirtschaftsgüter erhielt, deren gemeiner Wert den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens überstieg. Korrespondierend auf Seiten des Einbringenden sah § 17 Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1969 vor, dass sich die Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile um den gemeinen Wert der anderen Wirtschaftsgüter minderten. Solange der gemeine Wert der anderen Wirtschaftsgüter nicht den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens überstieg, mussten keine stillen Reserven aufgedeckt werden. Eine anteilige Aufdeckung der stillen Reserven war nur insoweit zwingend, wie der gemeine Wert der Zusatzleistung den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens überstieg. Denn „insoweit, wie der gemeine Wert der neben den Gesellschaftsanteilen gewährten anderen Wirtschaftsgüter den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigt, [kann] nicht mehr davon gesprochen werden [. . .], daß der Einbringende das bisherige betriebliche Engagement in der Beteiligung an der

[496] Oben § 4.

Kapitalgesellschaft fortführt".[497] Der betrachtungsgegenständliche Normtext lautete:[498]

> ***§ 17 – Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens und der Gesellschaftsanteile***
> *(1) Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft (§ 1 Abs. 1 Ziff. 1 des Körperschaftsteuergesetzes) eingebracht und erhält der Einbringende dafür neue Anteile an der Gesellschaft (Sacheinlage), so gelten für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens und der neuen Gesellschaftsanteile die Absätze 2 bis 7.*
> *(2) [. . .] [4]Erhält der Einbringende neben den Gesellschaftsanteilen auch andere Wirtschaftsgüter, deren gemeiner Wert den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigt, so hat die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mindestens mit dem gemeinen Wert der anderen Wirtschaftsgüter anzusetzen. [. . .]*
> *[. . .]*
> *(4) [1]Der Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile. [2]Soweit neben den Gesellschaftsanteilen auch andere Wirtschaftsgüter gewährt werden, ist deren gemeiner Wert bei der Bemessung der Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile von dem sich nach Satz 1 ergebenden Wert abzuziehen.*
> *[. . .]*

Der (normsetzerische) Sinn von § 17 Abs. 2 Satz 4, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1969 ist bis heute (§ 20 Abs. 2 Satz 4, Abs. 3 Satz 3 UmwStG) unverändert geblieben: Das Zusammenspiel der beiden Bestimmungen führt(e) dazu, dass die Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile nicht negativ sein können (konnten), denn der gemeine Wert der zusätzlichen Gegenleistung als Bewertungsmaßstab bedeutet(e) für die erhaltenen Anteile gemäß § 17 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1969/§ 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG die (vorläufigen) Anschaffungskosten und zugleich gemäß § 17 Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1969/§ 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG den Kürzungsbetrag von dem sich nach § 17 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1969/§ 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG erge-

[497] BT-Drs. 5/3186, S. 15; siehe auch *H. Brönner*, Umwandlungsteuergesetz, 1969, §§ 17–21 UmwStG 1969 Rn. 25; *R. W. Fasold*, WPg 1970, 219 (222 f.); *W. Grund*, DStZ A 1968, 217 (221); *L. Hübl*, DStZ A 1969, 233 (242); *G. Loos*, StKongrR 1968, 96 (124); *H.-G. Rau*, DB 1968, 1087 (1088); *H.-G. Rau*, DB 1969, 1421 (1432); *R. Schleicher*, DB 1972, 1503 (1504).

[498] BGBl. 1969 S. 1163 (1166 f.) (eigene Hervorhebungen; hochgestellte [Satz-]Zahlen hinzugefügt; Paragrafenüberschrift steht im Original unter der Paragrafenzahl).

benden Wert. Die Verminderung der Anschaffungskosten ermöglicht(e) eine vollständige gewinnneutrale Einbringung und gewährleistet(e) weiterhin die Erfassung der stillen Reserven.[499]

2. *Vorparlamentarischer Raum der Gesetzgebung*

Schaut man sich allerdings den vorparlamentarischen Raum der Gesetzgebung an, erkennt man, dass der im Regierungsentwurf angeführte Grund, man habe hinsichtlich der Gewährung anderer Wirtschaftsgüter die Rechtsprechung umsetzen wollen,[500] nicht der einzige Anlass für die Rechtsetzung war. Weder war das BFH-Urteil aus dem Jahre 1965[501] (alleiniger) „Anstoß" der Gesetzgebung (dazu a) noch nahm man sich (zunächst) diese Entscheidung als Vorbild für die Regelung der Zusatzleistung (dazu b–f).

a) „Anstoß" der Gesetzgebung

Jedes vom (bundesdeutschen) Parlament beschlossene Gesetz geht auf (irgend-)einen Impuls zur Rechtssetzung zurück.[502] Die Begründung des Regierungsentwurfs

[499] Zum § 17 UmwStG 1969 etwa BT-Drs. 5/3186, S. 16; *A. Glade/G. Steinfeld*, UmwStG 1969, 1970, Rn. 497 f.; *L. Hübl*, DStZ A 1969, 233 (242); *G. Loos*, UmwStG 1969, 1969, Rn. 980 ff., 1015; *H.-G. Rau*, DB 1969, 1421 (1433); *R. Schleicher*, DB 1972, 1503 (1504); *H. v. Wallis*, StuW 1970, 465 (478 f.) Aus heutiger Sicht: *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG Rn. 220 (88. EL, Januar 2017); ebenso *A. Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 20 UmwStG Rn. 392 ff.; *St. Menner*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 20 UmwStG Rn. 558; *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 20 UmwStG Rn. 396; siehe dazu auch oben § 3 II 3. Im das StÄndG 2015 betreffende Gesetzgebungsverfahren im weiteren, politologischen Sinn (dazu ausf. unten § 10 III) sah der Regierungsentwurf noch die Streichung von § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 2006 vor (BT-Drs. 18/4902, S. 50), was dazu geführt hätte, dass negative Anschaffungskosten hätten entstehen können (darauf wies insbesondere *J. F. Bron*, DB 2015, 940 [941], hin); der Normsetzer besserte aber nach und fügte den Satz 4 wieder an, sodass es mit der h. M. dabei bleibt, dass keine negativen Anschaffungskosten entstehen können (*D. Nitzschke*, in: Brandis/Heuermann, § 20 UmwStG Rn. 89a, 98 [168. EL, August 2023]; ebenso *M. Hofacker*, in: Haase/Hofacker[3], 2021, § 20 UmwStG Rn. 151; *St. Menner*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 20 UmwStG Rn. 558; *A. Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 20 UmwStG Rn. 393; *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG Rn. 220, 224 [88. EL, Januar 2017]; *S. Widmann*, in: Widmann/Mayer, § 20 UmwStG Rn. R 1148 [190. EL, März 2021]; a. A. *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 20 UmwStG Rn. 396). Hinsichtlich negativer Anschaffungskosten durch Entnahmen im Rückwirkungszeitraum und dem neuen § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG siehe oben in Fn. 44.

[500] Dazu noch unten § 6 I 3.

[501] BFH, Urteil vom 13.7.1965, I 167/59 U, BStBl. III 1965, 640.

[502] Teils auch mit anderen Begriffen wie „Initialzündung" verschlagwortet: *H. Hill*, DÖV 1981, 487 m. w. N.; *F. Ossenbühl* in: HStR[3], Band V, 2007, § 102 Rn. 8 ff. m. w. N.; *D. J. Piltz*, Steuergesetzgebung, 2023, S. 55; *H. Schneider*, Gesetzgebung[3], 2002, Rn. 92; *W. Zeh*, Impulse, 2000, S. 33 (33 ff.). Dazu auch *St. Bulk/S. Kempny*, KritV 2023, 137 (154 f.).

weckt die Vermutung, dass die Entscheidung des BFH aus dem Jahre 1965[503] der Grund war, warum man auch bei dem Erhalt einer Zusatzleistung eine steuerneutrale Einbringung ermöglichte. Untersucht man die Erarbeitung des Referentenentwurfs im BMF zeitlich-chronologisch, ergibt sich jedoch ein anderes Bild.

Erste allgemeine Überlegungen, ein neues[504] UmwStG zu erlassen, stellte man bereits im Jahre 1966 an. Im Oktober 1966 ging man auf natürliche und juristische Personen der Stahlindustrie zu, zu denen u. a. die Einzelfirma *Fried. Krupp*[505] zählte, die im Dezember 1966 einen gemeinsamen Vorschlag eines UmwStG an das BMF schickten, der dem UmwStG 1957 stark ähnelte und der noch keine Regelung für Einbringungen in eine Kapitalgesellschaft vorsah.[506] Kurz zuvor, am 22. November 1966, veröffentlichte die FAZ einen Artikel, worin eine Aussage des Staatssekretärs beim BMF, *W. Grund*, wiedergegeben wurde, wonach eine wachsende Konzentration von Einzelunternehmen erwartet werde und man daher mit Steuererleichterungen für die Umwandlung von Kapitalgesellschaften rechnen könne.[507] Hieran knüpfte eine Eingabe einer Kapitalgesellschaft an den Bundesminister der Finanzen vom 13. März 1967 an.[508] Die Überlegungen befeuerte zudem ein wirtschaftlicher Vorgang aus dem Jahre 1967, namentlich die Umwandlung der Einzelfirma *Fried. Krupp* in eine Kapitalgesellschaft.[509] Hintergrund war, dass die Einzelfirma *Fried. Krupp* in finanzielle Not geraten war und von dem Bund und den Banken finanzielle Unterstützung benötigte; im Gegenzug drängten v. a. die Banken auf die Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft, wodurch zum einen das haftende Kapital nachhaltig erhöht und zum anderen die für ein so großes Unternehmen notwendige Publizität geschaffen werden könne.[510] Die steuerlichen Folgen einer Umwandlung ohne Steuererleichterungen wurden bei der *Otto Wolff AG* ersichtlich, die aufgrund ihrer Umwandlung mit 5 Mio. DM Steuern belastet gewesen sei.[511] Erste interne Besprechungen beim BMF waren für den 5. April 1967 anberaumt.[512]

---

[503] BFH, Urteil vom 13.7.1965, I 167/59 U, BStBl. III 1965, 640.

[504] Zeitlich vor dem UmwStG 1969 galt das befristete UmwStG 1957 (oben § 4).

[505] Handelsregister beim Amtsgericht Essen, HRA 1811, Bl. 1 (HA Krupp, WA 130/1678).

[506] BArch, B 126/60406, Image 0007 ff.

[507] FAZ vom 22.11.1966, S. 23.

[508] BArch, B 126/60406, Image 0207.

[509] So nach FAZ vom 13.3.1967, S. 17.

[510] FAZ vom 7.3.1967, S. 14; ferner FAZ vom 30.12.1967, S. 8. Die Eintragung als „Fried. Krupp Gesellschaft mit beschränkter Haftung" mit einem Stammkapital von 500.000.000 DM und die Löschung der Einzelfirma *Fried. Krupp* erfolgte am 2.1.1968 (Handelsregister beim Amtsgericht Essen, HRA 1811, Bl. 7, sowie Handelsregister beim Amtsgericht Essen, HRB 833, Bl. 2 [HA Krupp, WA 130/1678]; ebenso FAZ vom 4.1.1968, S. 11; zuvor FAZ vom 30.12.1967, S. 8).

[511] So berichtete die FAZ vom 11.7.1967, S. 16.

[512] Zunächst erging eine Einladung für den 23.3.1967, dieses Treffen wurde jedoch auf den 5.4.1967 verschoben. Dazu BArch, B 126/60406, Image 0073, 0089.

Einen weiteren Impuls lieferte die Eingabe eines Bürgers an den Bundesminister der Finanzen vom 5. Juni 1967.[513] Darin wurde darum gebeten, dass geprüft werden solle, welche Möglichkeiten bestünden, steuerliche Barrieren abzubauen, die insbesondere Einzelunternehmer und Personengesellschaften daran hinderten, eine Rechtsform anzunehmen, die der technischen und wirtschaftlichen Entwicklung angepasst sei. Im Laufe der Zeit kamen weitere Eingaben aus der Wirtschaft hinzu, die aber i. d. R. steuerliche Erleichterungen bei der Umwandlung im Allgemeinen und nicht bei der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft im Besonderen forderten.[514]

Wenig später, am 26. Juni 1967, war es zunächst eine kleine Anfrage u. a. des Abgeordneten *A. Deringer* (CDU) und der CDU/CSU-Fraktion an die Bundesregierung, mit der die Fragen gestellt wurden, ob die Bundesregierung der Meinung sei, dass Umwandlungen auch steuerlich erleichtert werden sollten und dass ein entsprechender Gesetzentwurf, der sowohl die zivil- als auch die steuerrechtlichen Aspekte, insbesondere das Problem der stillen Reserven, regeln würde, beschleunigt verabschiedet werden könne.[515] Zwei Tage später, am 28. Juni 1967, stellte die FDP-Fraktion im Bundestag einen Entschließungsantrag, der Bundestag möge beschließen, dass die Bundesregierung ersucht werde, einen „Entwurf zur Änderung verschiedener Steuergesetze vorzulegen mit dem Ziel, daß Änderungen der Unternehmensform steuerneutral vollzogen werden können, sofern der größte Teil der Anteile bei den bisherigen Eigentümern verbleib[e]."[516] Dabei sei sicherzustellen, dass Umwandlungs- und Verschmelzungsvorgänge von der Grunderwerb- und Gesellschaftsteuer freigestellt und dass bei Umwandlungen und Verschmelzungen die stillen Reserven ertragsteuerfrei übertragen würden. Erst am 10. November 1967 wurde über den Antrag im Plenum nach kurzer Aussprache entschieden und an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags überwiesen.[517] Zwischenzeitlich, nämlich am 23. August 1967, beantwortete die Bundesregierung die kleine Anfrage der CDU/CSU-Fraktion u. a. dahingehend, dass bei Umwandlungsvorgängen steuerliche Erleichterungen in der Art angezeigt seien, dass nicht nur die stillen Reserven nicht aufgedeckt würden, sondern diese (weiterhin) einer Besteuerung unterliegen müssten, auch wenn die bisherige Beteiligung untergehe.[518] Man

[513] BArch, B 126/46391, Image 0049 ff.

[514] Siehe nur BArch, B 126/60406, Image 0007, 0069, 0207, 0215, 0325, 0397, 0443.

[515] BT-Drs. 5/1945; dazu auch *G. Loos*, StKongrR 1968, 96 (97). Auf die Bemühungen *A. Deringers*, auch steuerlich erleichterte Umwandlungen gesetzlich zu regeln, wies bereits die FAZ vom 13.3.1967, S. 17, hin. Zur Person *A. Deringers*, der erst seit Juli 1968 ordentliches Mitglied des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags war, R. Vierhaus/L. Herbst (Hrsg.), Biographisches Hdb MdB, Band 1, 2002, S. 39 f., 142.

[516] BT-Drs. 5/1994; dazu auch *G. Loos*, StKongrR 1968, 96 (97); FAZ vom 29.6.1967, S. 15.

[517] BT-Plenarprotokoll 5/133, S. 6742D ff.

[518] BT-Drs. 5/2082, S. 3 f.

kündigte zudem einen Gesetzentwurf an.[519] Die steuerliche Erfassung der Einbringung wurde nicht thematisiert; dies betonte auch der Bundestagsabgeordnete *H.-W. Staratzke* (FDP).[520]

Letztlich waren diese parlamentarischen Vorstöße nicht unbegründet, denn auch wenn am 16. Juli 1967 ein Entwurf eines (zivilrechtlichen) Gesetzes über die Umwandlung von Personenhandelsgesellschaften und von Unternehmen eines Einzelkaufmanns sowie von Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts in den Bundestag eingebracht wurde,[521] sah das BMF zunächst keine Veranlassung, Änderung des (Umwandlungs-)Steuerrechts vorzunehmen; man müsse noch weitere Überprüfungen anstellen.[522] Eine Besprechung auf ministerieller Ebene zusammen mit den Leitern der Steuerabteilungen der Finanzministerien der Länder Bayern, Hamburg, Niedersachsen und Nordrhein-Westfalen zum Thema der steuerlichen Erleichterung für die Änderung der Organisationsform von Unternehmen fand am 27. September 1967 statt.[523] Ein Protokoll oder eine anderweitige Anmerkung von der Besprechung selbst ist, soweit ersichtlich, nicht überliefert. Über die im Anschluss an diese Besprechung von den Finanzministerien Bayern (9. Oktober 1967) und Nordrhein-Westfalen (25. Oktober 1967) dem BMF übersandten Stellungnahmen[524] können allerdings Rückschlüsse über den Inhalt der Besprechung geschlossen werden. Denn ausweislich der Stellungnahme Bayerns galt es zu untersuchen, ob überhaupt eine gesetzliche Regelung erforderlich sei und wie diese aussehen könne.[525] Ersteres bejahte man aufgrund unterschiedlicher Aspekte, etwa dass die bisherige Rechtsprechung auf keiner sauberen dogmatischen Grundlage beruhe und dass es Einzelfragen zu klären gebe, die mangels Regelung bisher offen seien.[526] Das bayerische Finanzministerium wies dabei auf das BFH-Urteil aus dem Jahre 1965[527] hin, allerdings nur in Bezug darauf, ob eine Wertveränderung in der Zeit zwischen Umwandlung und Veräußerung der erhaltenen Anteile zu berücksichtigen sei;[528] die Frage einer Zusatzleistung und deren Behandlung wird in der Stellungnahme überhaupt nicht angesprochen. Hinsichtlich der Aus-

[519] BT-Drs. 5/2082, S. 4; dazu auch *G. Loos*, StKongrR 1968, 96 (97); FAZ vom 7.9.1967, S. 15.

[520] BT-Plenarprotokoll 5/133, S. 6742D f. Zur Person *H.-W. Staratzkes* R. Vierhaus/L. Herbst (Hrsg.), Biographisches Hdb MdB, Band 2, 2002, S. 836.

[521] BT-Drs. 5/3165.

[522] So einer „Niederschrift über die Sitzung vom 18. Juli 1967 im Bundesministerium der Justiz über den Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Unternehmensform", datierend auf den 21.7.1967, zu entnehmen (BArch, B 126/46391, Image 0061, 0065 [Hervorhebungen weggelassen]).

[523] BArch, B 126/60406, Image 0339, 0349; dies ergibt sich auch aus BArch, B 126/46391, Image 0115, 0117.

[524] BArch, B 126/46391, Image 0113 f., 0117 ff.

[525] BArch, B 126/46391, Image 0117.

[526] BArch, B 126/46391, Image 0118, 0119.

[527] BFH, Urteil vom 13.7.1965, I 167/59 U, BStBl. III 1965, 640. Dazu oben § 5 I 2.

[528] BArch, B 126/46391, Image 0119.

gestaltung wies das bayerische Finanzministerium bereits darauf hin, dass die „von der Rechtsprechung praeter legem entwickelten Grundsätze über die Umwandlung eines Personenunternehmens in eine Kapitalgesellschaft, insbesondere das Prinzip der Buchwertverknüpfung auch die Grundlage einer gesetzlichen Grundlage des Themas bilden" sollte.[529] Denn eine ausreichende Legitimation einer steuerlichen Erleichterung der Umwandlung von Personenunternehmen in Kapitalgesellschaften sei darin zu sehen, dass dem früheren Inhaber des Personenunternehmens erst bei späterer Veräußerung der Anteilsrechte die zur Zahlung der durch Aufdeckung der stillen Reserven entstehenden Steuern erforderlichen Zahlungsmitteln zuflössen.[530]

Deutlich geworden ist, dass viele Aspekte hineinspielten, die zum Anlass genommen wurden, ein neues UmwStG zu erarbeiten, worin auch die Einbringung in Kapitalgesellschaften geregelt sein sollte. Es wurde zwar bereits früh auf das BFH-Urteil aus dem Jahre 1965[531] Bezug genommen, allerdings nicht hinsichtlich der Zusatzleistung. Wie sich sogleich noch zeigen wird (dazu b), war in einem ersten Entwurf des BMF auch noch keine dem späteren § 17 Abs. 2 Satz 4, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1969 entsprechende Regelung vorgesehen.

b) Erste Entwürfe

Die Regelung der Gewährung einer Zusatzleistung bei Einbringungen in Kapitalgesellschaften stand zunächst nicht im Vordergrund. Dies bestätigt sich durch einen Entwurf der Privatperson *K. Kuhn* in einem Schreiben an das BMF vom 19. Juli 1967, den er nach einem Gespräch mit dem Ministerialrat *L. Hübl* (BMF) ebendiesem überreichte.[532]

> ***§ 14 – Einbringungen von Unternehmen oder Teilbetrieben in ein inländisches Unternehmen***
> *(1) Wird ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb (Teilbetrieb) als Ganzes in eine inländische Kapitalgesellschaft oder inländische Personengesellschaft als Sacheinlage eingebracht, so gelten die §§ 15 – 20.*
>
> ***§ 15 – Vermeidung der Gewinnrealisierung bei Fortführung der Buchwerte***
> *(1) Der Unternehmer (Einzelunternehmer, Personengesellschaft, Kapitalgesellschaft) ist berechtigt, das Unternehmen oder den Teilbetrieb mit den steuerlichen Buchwerten in die Kapitalgesellschaft oder*

[529] BArch, B 126/46391, Image 0122.
[530] BArch, B 126/46391, Image 0122.
[531] BFH, Urteil vom 13.7.1965, I 167/59 U, BStBl. III 1965, 640. Dazu oben § 5 I 2.
[532] Hierzu sowie zum nachfolgenden Ausführungen und Wiedergabe des Entwurfstexts BArch,

> *Personengesellschaft einzubringen, wenn diese die Buchwerte fortführt.*
> *(2) Der Unternehmer hat die übernommenen Gesellschaftsanteile mit dem bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft eingebuchten Wert der eingebrachten Vermögensgegenstände abzüglich der übernommenen Schulden zu bewerten.*
> *[...]*

Zwar sollte im Gegensatz zum zuvor befristet geltenden UmwStG 1957[533] die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft und sogar in eine Personengesellschaft geregelt werden. Wie mit Zusatzleistungen verfahren sollte, wurde nicht vorgesehen.

Bezeichnend für die untergeordnete Rolle der Einbringungsvorschriften im Allgemeinen und der Zusatzleistung im Besonderen ist auch ein Entwurf von Ministerialdirigent *R. Thiel* (Finanzministerium Nordrhein-Westfalen) vom 14. November 1967, den dieser nach einer Besprechung der „Abteilungsleiter (Steuer) der Herren Finanzminister (Finanzsenatoren)" der Länder am 7. November 1967[534] formulierte, und zwar, nach eigener Aussage, unter Beachtung der in dieser Besprechung vereinbarten Konzeption.[535] Dieser an das BMF geschickte Entwurf sah überhaupt keine Regelung für die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft vor. Das Fehlen von Einbringungsvorschriften relativiert sich allerdings dadurch, dass es in einem Dokument des BMF vom 25. Oktober 1967 heißt, dass man zur Vorbereitung auf jene Abteilungsleiterbesprechung einen ersten Entwurf übersende.[536] Handschriftlich mit Bleistift ist ans Ende des Dokuments hinzugefügt worden, dass der besagte Entwurf nur die Umwandlung und Verschmelzung von Personengesellschaften betreffe und ein Entwurf der Vorschriften für die Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft nachgereicht werde.[537] Bedauerlicherweise ist diesem Dokument kein Entwurf beigelegt. Es ist daher davon auszugehen, dass nur die Umwandlung i. e. S. besprochen wurde.

Ein unter dem 17. November 1967 vom BMF erarbeiteter und für eine Besprechung am 27. November 1967 vorgesehener Entwurf enthielt dann eine Vorschrift, die die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft regelte.[538] Der Erhalt von Zusatzleistungen in Gestalt von anderen Wirtschaftsgütern wurde nicht geregelt.

B 126/60406, Image 0215, 0255 ff. (eigene Hervorhebungen; Paragrafenüberschrift stehen im Original teils über, teils unter der Pragrafenzahl).

[533] Oben § 4.

[534] BArch, B 126/60406, Image 0389.

[535] BArch, B 126/60406, Image 0447.

[536] BArch, B 126/60406, Image 0395.

[537] BArch, B 126/60406, Image 0395.

[538] BArch, B 126/60406, Image 0471, 0480 (eigene Hervorhebungen; hochgestellte [Satz-]Zahlen hinzugefügt; Paragrafenüberschrift steht im Original unter der Pragrafenzahl). Handschriftliche Anmerkungen oder Änderungen im Original stillschweigend weggelassen.

> ***§ 13 – Bewertung der eingebrachten Wirtschaftsgüter und der Gesellschaftsrechte***
> *(1) [1]Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb eines Einzelunternehmers oder einer Personengesellschaft oder ein Mitunternehmeranteil gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine Kapitalgesellschaft eingebracht (Sacheinlage), so kann der Einbringende als Veräußerungspreis im Sinne des § 16 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes und als Anschaffungskosten der Gesellschaftsrechte die Summe der Werte ansetzen, die sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung für die eingebrachten Wirtschaftsgüter ergeben (Buchwerte), wenn die Kapitalgesellschaft die Wirtschaftsgüter mit diesen Werten ansetzt. [2]Die Kapitalgesellschaft ist zu diesem Wertansatz berechtigt.*
> *(2) Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gilt nicht als Teilbetrieb im Sinne des Absatzes 1.*
> *(3) Absatz 1 ist nur anzuwenden, wenn der Einzelunternehmer, die Gesellschafter der Personengesellschaft oder der Mitunternehmer unbeschränkt einkommensteuerpflichtig oder unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind und die Kapitalgesellschaft unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist.*

Diesen Entwurf griff das BMF in einem „Arbeitsentwurf“[539] vom 1. Dezember 1967 auf, der wiederum den Erhalt von sonstigen Gegenleistungen nicht regelte.[540]

> ***§ 15 – Bewertung der eingebrachten Wirtschaftsgüter und der Gesellschaftsrechte***
> *(1) Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb eines Einzelunternehmers oder einer Personengesellschaft oder ein Mitunternehmeranteil gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine Kapitalgesellschaft eingebracht (Sacheinlage), so hat der Einbringende als Veräußerungspreis im Sinne des § 16 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes und als Anschaffungskosten der Gesellschaftsrechte die Summe der Werte ansetzen, die sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung für die eingebrachten Wirtschaftsgüter ergeben (Buchwerte), wenn die Kapitalgesellschaft die Wirtschaftsgüter mit diesen Werten ansetzt.*

[539] BArch, B 126/60406, Image 0529.
[540] BArch, B 126/60406, Image 0499, 0507 (eigene Hervorhebungen; hochgestellte [Satz-]Zahlen hinzugefügt; Paragrafenüberschrift steht im Original unter der Pragrafenzahl).

> *(2) [1]Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist kein Teilbetrieb im Sinne des Absatzes 1. [2]Kapitalgesellschaft im Sinne des Absatzes 1 ist die Aktiengesellschaft, die Kommanditgesellschaft auf Aktien und die Gesellschaft mit beschränkter Haftung.*
> *(3) Absatz 1 ist nur anzuwenden, wenn der Einzelunternehmer, die Gesellschafter der Personengesellschaft oder der Mitunternehmer unbeschränkt einkommensteuerpflichtig oder unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind und die Kapitalgesellschaft unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist.*

Ein weiterer Entwurf des BMF, datierend auf den 14. Dezember 1967, der den Finanzministern und -senatoren Bayerns, Bremens, Hamburgs, Niedersachsens und Nordrhein-Westfalens zur Vorbereitung auf eine Besprechung am 20. und 21. Dezember 1967 zugeleitet wurde,[541] sah im § 15 ebenso keine besondere Regelung hinsichtlich einer Zusatzleistung bei der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft vor.[542] Im Einzelnen lautete dieser Entwurf des § 15:[543]

> ***§ 15 – Bewertung der eingebrachten Wirtschaftsgüter und der Gesellschaftsrechte***
> *(1) Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine Kapitalgesellschaft (§ 1 Abs. 1 Ziff. 1 Körperschaftsteuergesetz) eingebracht (Sacheinlage) und setzt die Kapitalgesellschaft die eingebrachten Wirtschaftsgüter mit den Werten an, mit denen sie beim Einbringenden nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung im Zeitpunkt der Einbringung anzusetzen wären (Buchwerte), so hat der Einbringende die Summe dieser Buchwerte als Veräußerungspreis*

---

[541] BArch, B 126/46391, Image 0135; BArch, B 126/60406, Image 0621. *G. Loos*, StKongrR 1968, 96 (97), sprach nur davon, dass „um die Jahreswende" der Jahre 1967 und 1968 intensive Vorarbeiten für einen Gesetzentwurf angestellt worden seien.

[542] BArch, B 126/46391, Image 0147 ff.; BArch, B 126/60406, Image 0635. Gemäß § 1 dieses Entwurfs sollte das Gesetz befristet sein vom Inkrafttreten des Gesetzes bis zum 31.12.1971 (BArch, B 126/46391, Image 0139); dies deckt sich allerdings nicht mit der am 7.12.1967 (und damit vor dem Entwurfsdatum) auf einer Konferenz der Finanzminister und -senatoren von Bund und Ländern beschlossenen Entscheidung, dass die Befristung fünf Jahre gelten solle (so in einer kritischen Stellungnahme des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen zu lesen, per Schnellbrief am 16.2.1968 an das BMF versendet [BArch, B 126/46391, Image 0423]); hierauf wies auch der Abgeordnete *G. Koch* (SPD) in der 119. Sitzung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags am 15.1.1969 hin (PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 119, S. 10 [Kurzprotokoll]; zur Person *G. Kochs* R. Vierhaus/L. Herbst [Hrsg.], Biographisches Hdb MdB, Band 1, 2002, S. 434).

[543] BArch, B 126/46391, Image 0147 (eigene Hervorhebungen; Paragrafenüberschrift steht im Original unter der Pragrafenzahl). Einer Einladung zufolge, datierend auf den 23.11.1967, sollten Vertreter der Wirtschaft zum 1.12.1967 ins BMF eingeladen werden, um über den Stand der Vorarbeiten zum neuen UmwStG informiert zu werden (BArch, B 126/46391, Image 0127, 0129). Ein

im Sinne des § 16 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes und als Anschaffungskosten der Gesellschaftsrechte anzusetzen.
(2) Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist kein Teilbetrieb im Sinne des Absatzes 1.
(3) Absatz 1 ist nur anzuwenden, wenn der Einbringende unbeschränkt einkommensteuerpflichtig oder unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist und die Kapitalgesellschaft unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist.

In einem auf dem 15. Dezember 1967 datierten Vermerk des offenbar in den (weiteren) Gesetzgebungsprozess einbezogenen *K. Kuhn* an den im BMF tätigen Ministerialrat *L. Hübl* kritisiert *K. Kuhn* (allein) den § 15 Abs. 2 des Entwurfs.[544] Die fehlende Regelung zur Gewährung zusätzlicher Wirtschaftsgüter wurde nicht bemängelt. Nichtsdestotrotz wurde vom BMF unter dem 21.[545] bzw. 22.[546] Dezember 1967 „[a]n die Herren Bundesminister" – um welche es sich genau handelte, ist den Quellen nicht zu entnehmen – ein (auf dem 22. Dezember 1967 datierender) Entwurf eines Gesetzes über Steuererleichterungen bei Änderung der Unternehmensform zur Unterrichtung versandt, worin ein neugestalteter § 15 Eingang fand.[547] Dessen Normtext lautete:

§ 15 – Bewertung der eingebrachten Wirtschaftsgüter und der Gesellschaftsanteile
(1) [1]Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in der Zeit vom Inkrafttreten dieses Gesetzes bis zum 31. Dezember 1971 in eine Kapitalgesellschaft (§ 1 Abs. 1 Ziff. 1 des Körperschaftsteuergesetzes) eingebracht und erhält der Einbringende dafür Anteile an der Gesellschaft (Sacheinlage), so hat die Kapitalgesellschaft die eingebrachten Wirtschaftsgüter mindestens mit den Werten anzusetzen, mit denen sie der Einbringende nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung im Zeitpunkt der Einbringung zu bewerten hat (Buchwerte). [2]Erhält der Einbringende neben Anteilen an der Gesellschaft auch andere Wirtschaftsgüter, deren Wert den zehnten Teil des Werts der Gesellschaftsanteile übersteigt, so hat die Kapitalgesellschaft die Buchwerte der einzelnen eingebrachten Wirtschafstgüter im Verhältnis des Wertes der anderen Wirtschaftsgüter zum Wert der Geselllschaftsanteile, höchstens jedoch

dieser Einladung vermutlich angehängter Entwurf ähnelte dem Entwurf im Haupttext.

[544] BArch, B 126/46391, Image 0166; BArch, B 126/60406, Image 0659. Dazu noch unten bei und in Fn. 666.

[545] So nach BArch, B 126/46391, Image 0173.

[546] So nach BArch, B 126/60406, Image 0691.

[547] BArch, B 126/46391, Image 0183 f. (eigene Hervorhebungen; hochgestellte [Satz-]Zahlen hin-

bis zu den Teilwerten zu erhöhen. [3] Die Kapitalgesellschaft kann die eingebrachten Wirtschaftsgüter mit höheren Werten ansetzen, als sie sich nach den Sätzen 1 und 2 ergeben, höchstens jedoch mit den Teilwerten. [4] Die Werte, mit denen die Kapitalgesellschaft die eingebrachten Wirtschaftsgüter nach den Sätzen 1 und 2 anzusetzen hat oder nach Satz 3 ansetzt, gelten für den Einbringenden als Veräußerungspreis im Sinne des § 16 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes und – soweit andere Wirtschaftsgüter gewährt worden sind, vermindert um den Wert dieser Wirtschaftsgüter – als Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile. [5] § 16 Abs. 4 und § 34 des Einkommensteuergesetzes sind nur anzuwenden, wenn die Kapitalgesellschaft die eingebrachten Wirtschaftsgüter mit ihren Teilwerten ansetzt.
(2) Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist kein Teilbetrieb im Sinne des Absatzes 1.
(3) Absatz 1 ist nur anzuwenden, wenn im Zeitpunkt der Sacheinlage der Einbringende unbeschränkt einkommensteuerpflichtig oder unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig und die Kapitalgesellschaft unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind, und das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland nicht durch ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eingeschränkt wird.

Dieser Entwurf des § 15 hat bereits große Ähnlichkeit mit dem späteren Regierungsentwurf. Hervorzuheben sind die Sätze 2 und 4 des § 15 Abs. 1 dieses Entwurfs. Dort war zum ersten Mal eine Regelung für die Gewährung anderer Wirtschaftsgüter vorgesehen. Interessanterweise war eine relative Begrenzung von 10 % angedacht. Die anzusetzenden Werte der Wirtschaftsgüter des eingebrachten Betriebsvermögens wären in dem Verhältnis des Werts der anderen Wirtschaftsgüter zum Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen, wenn die 10-%-Grenze überschritten worden wäre. Zu betonen ist, dass der (einzige) Vergleichspunkt der Wert der Gesellschaftsanteile war – später wird man dies anders vorschlagen. Soweit die 10-%-Grenze überschritten worden wäre, wären insoweit zwingend stille Reserven realisiert worden, die nach Satz 5 des § 15 Abs. 1 auch nicht steuerbegünstigt gewesen wären; entsprechend hätte sich dann allerdings die Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile erhöht. In dieser Höhe wäre die Besteuerung der stillen Reserven also nicht in die Zukunft verlagert worden, sondern es hätte insoweit eine Besteuerung im Zeitpunkt der Einbringung stattgefunden. § 15 Abs. 1 Satz 4 des Entwurfs sah zudem vor, dass der Wertansatz bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft u. a. als Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile gegolten hätte, die

zugefügt; Paragrafenüberschrift steht im Original unter der Paragrafenzahl; Leerzeichen zwischen „Ziff." und „1" in Abs. 1 Satz 1 stillschweigend hinzugefügt); siehe auch BArch, B 126/60406, Image 0709 f.

um den (gemeinen) Wert der anderen Wirtschaftsgüter zu mindern gewesen wären, soweit diese gewährt worden wären. Demnach hätte die Aufdeckung von stillen Reserven im Falle der Wahrung der 10-%-Grenze teils in die Zukunft verlagert werden können, und zwar auch dann, wenn andere Wirtschaftsgüter gewährt worden wären. Der Entwurf wich allerdings von den Grundsätzen der Rechtsprechung ab, als letztere i. H. der anderen Wirtschaftsgüter eine Realisierung der stillen Reserven annahm und im Übrigen eine Buchwertfortführung in Gänze, d. h. ohne anteilige Aufstockung der Buchwerte möglich war und sie keine relative Grenze vorsah.

Warum diese Regelung in dieser Weise in den Entwurf aufgenommen wurde, lässt sich den Quellen nicht entnehmen. Ein Entwurf einer Begründung ist diesem Normtextentwurf nicht beigefügt. Aber auch dem späteren unter dem 29. Januar 1968 datierenden Entwurf einer Begründung des Gesetzentwurfs ist diesbezüglich nicht viel zu entnehmen. Es wird allerdings betont, dass die Grenze von 10 % dem Spitzenausgleich diene.[548] Man kann daher wohl vermuten, dass ein Gleichlauf mit den zivilrechtlichen Vorschriften erzielt werden sollte. Denn bereits § 238 Abs. 2 AktG 1937[549] sah (wohl erstmals[550]) vor, dass, wenn die übernehmende Gesellschaft bare Zuzahlungen leiste, diese nicht den zehnten Teil des Gesamtnennbetrags der gewährten Aktien der übernehmenden Gesellschaft übersteigen durften.[551] Die Ähnlichkeit mit § 15 Abs. 1 Satz 2 des Entwurfs ist unverkennbar. In der Begründung zu den §§ 233 ff. AktG 1937 hieß es dann, dass eine Verschmelzung „nur dann vor[liegt], wenn die Gegenleistung der übernehmenden Gesellschaft in Gewährung von Aktien besteht. Der Entwurf folgt damit der herrschenden Lehre, die von jeher die Gewährung von Aktien als Wesenserfordernis der Verschmelzung ansah. Nur in dem beschränkten Umfang des § 238 Abs. 2 dürfen zu den Aktien bare Zuzahlungen, in der Hauptsache zum Ausgleich von Spitzenbeträgen, geleistet werden".[552]

---

[548] Dazu ausf. unten § 6 I 2 c.

[549] Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien (Aktiengesetz) vom 30.1.1937 (RGBl. I 1937 S. 107 [155]); Abkürzung samt Jahresangabe nicht amtlich.

[550] Dazu *H. F. Hügel*, Verschmelzung und Einbringung, 1993, S. 49 ff., 498.

[551] Dazu sowie zu weiteren baren Zuzahlungen *H. F. Hügel*, Verschmelzung und Einbringung, 1993, S. 47, 434 ff.

[552] Deutscher Reichsanzeiger und Preußischer Staatsanzeiger vom 4.2.1937, 2. Beilage zu Nr. 28, S. 2. Auf § 238 Abs. 2 AktG 1937 nahm auch RFH, Urteil vom 6.7.1943, I 134/42, RFHE 53, 175 (176) Bezug. Als Beispiel der vor dem AktG 1937 herrschenden Lehre dient etwa *M. Lion*, Umwandlung, 1935, S. 15: „Zunächst ist an den Fall zu denken, daß eine Aktiengesellschaft neu gegründet wird und daß das Geschäft der bisherigen Unternehmung in die Aktiengesellschaft eingebracht wird. Dann liegt eine Einlage im Sinne des § 186 HGB. vor; sie bedeutet Übertragung von Substanz gegen Erwerb von Mitgliedschaftsrechten bei der juristischen Person. Dasselbe gilt, wenn das Geschäft in eine schon bestehende Aktiengesellschaft unter Kapitalerhöhung und Gewährung junger Aktien eingebracht wird. [. . .] Unerheblich ist es, wenn neben der Aktiengewährung teilweise Barzahlung erfolgt".

Auch das AktG 1965[553], das wenige Jahre vor der Erarbeitung des UmwStG 1969 neu erlassen wurde, sah in § 344 Abs. 2 Gleichsinniges vor: „Leistet die übernehmende Gesellschaft bare Zuzahlungen, so dürfen diese nicht den zehnten Teil des Gesamtnennbetrags der gewährten Aktien der übernehmenden Gesellschaft übersteigen." – Auch heute noch findet sich eine ganz ähnliche Gesetzesformulierung in § 54 Abs. 4, § 68 Abs. 3 und § 87 Abs. 2 Satz 2 UmwG. – Bestätigt werden könnte dies dadurch, dass das BMF zur gleichen Zeit, als es an dem UmwStG 1969 arbeitete, auch in der Erarbeitung eines Entwurfs eines Gesetzes beteiligt war, durch das das (zivilrechtliche) Gesetz über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften und bergrechtlichen Gewerkschaften geändert werden sollte, und bei dieser Erarbeitung u. a. auf das AktG 1965 Bezug genommen wurde.[554]

Dass in dem Entwurf eine Sonderregelung für den Spitzenausgleich vorgesehen wurde, und zwar (nur) in Gestalt von zusätzlichen Wirtschaftsgütern, legt die Vermutung nahe, dass das BMF annahm, dass nur Wirtschaftsgüter grundsätzlich „steuerneutralitätsverhindernd" waren. Denn nur bezüglich der vom Begriff der „anderen Wirtschaftsgüter" erfassten Vorteile sah das BMF Handlungsbedarf, nur diese Vorteile ordnete man in gewissen Grenzen grundsätzlich als „steuerneutralitätsbeendend" bzw. als „besteuerungsaufschubbeendend" ein. Wenn man sich für einen Begriff wie den des Wirtschaftsguts entschied, grenzte man andere Vorteile aus. Diese anderen Vorteile sah man augenscheinlich nicht als (grundsätzlich) „steuerschädlich" an, da man diesbezüglich eine Regelung für nicht nötig erachtete.

c) Fortschreiten des Entwurfsprozesses

Am 10. Januar 1968 sollte eine Ressortbesprechung und am 11. Januar 1968 eine Besprechung mit den Vertretern der Wirtschaftsverbände stattfinden; zu diesem Zwecke ist den Einladungen ein Gesetzentwurf datierend auf den 22. Dezember 1967 beigefügt worden.[555] Dessen § 15 gleicht dem des Entwurfs vom 14. Dezember 1967.[556]

Im Januar des Jahres 1968 wurden insbesondere die Einbringungsvorschriften weiter bearbeitet und neue Normtexte entworfen sowie eine erste Begründung des Gesetzentwurfs für die Einbringungsvorschriften erarbeitet (ohne dass man sie anhand des Quellenmaterials einem bestimmten Vorgang [im BMF] zuordnen könnte); zudem wurden externe Stellungnahmen eingeholt.[557] Auf zweierlei ist hinzuweisen.

---

[553] Aktiengesetz vom 6.9.1965 (BGBl. I 1965 S. 1089); Abkürzung samt Jahresangabe nicht amtlich.

[554] BArch, B 126/46391, Image 0007 ff., 0073.

[555] BArch, B 126/60406, Image 0669 ff.

[556] BArch, B 126/60406, Image 0709, 0710.

[557] Normtextentwürfe: BArch, B 126/46391, Image 0199 (vom 10.1.1968), Image 0207, 0209,

Erstens: Unter Bezugnahme eines Gesprächs mit dem BMF am 19. Januar 1968 nahm *W. Schürmann* (Rechtsanwalt, Notar, Steuerberater) unter dem 26. Januar 1968 Stellung zu dem soeben zuletzt dargestellten Entwurf eines § 15 und stellte einen eigenen Entwurf vor.[558] In dessen § 15 Abs. 2 verzichtete *W. Schürmann* ausdrücklich auf die 10-%-Grenze für die Gewährung von anderen Wirtschaftsgütern, da diese zu eng sei; vielmehr solle, wie er in seiner Begründung zum Ausdruck bringt, nur in Höhe des die Buchwerte des eingebrachten Vermögens überschießenden Werts der anderen Wirtschaftsgüter eine Realisation der stillen Reserven eintreten.[559] Sein Vorschlag des § 15 Abs. 2 lautete:[560]

> *(2) [1] Werden dem Einbringenden neben Gesellschaftsanteilen andere Wirtschaftsgüter (insbesondere Barzuwendungen) gewährt und überschreiten diese Zuwendungen den Buchwert des eingebrachten Vermögens nicht, so findet Absatz 1 vollinhaltlich Anwendung. [2] Überschreiten die Zuwendungen den Buchwert des eingebrachten Vermögens, so hat der Einbringende nur die Wahl, die in Höhe des überschiessenden Betrages realisierten stillen Reserven nach § 16 EStG zum vollen Tarif zu versteuern oder alle stillen Reserven (einschliesslich good will) aufzulösen und unter Anwendung der Tarifbegünstigung des § 34 EStG zu versteuern.*

W. Schürmann rückte mit seinem Entwurf von einer relativen Grenze ab. Es enthält insbesondere eine Regelung, die vorsieht, wie der Teil der „andere[n] Wirtschaftsgüter" steuerlich zu erfassen ist, die der Einbringende neben den Gesellschaftsrechten erhält. Mit der (wahlweisen) steuerlichen Erfassung der stillen Reserven nur in Höhe der den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens überschießenden Teils formulierte er eine Regelung, die vom BMF zunächst nicht vollumfänglich aufgegriffen wurde. Denn in einem Normtextentwurf des § 15 vom 31. Januar 1968 war weiterhin die 10-%-Grenze enthalten.[561]

0211, 0213 (vom 25.1.1968), Image 0201, 0203, 0205 (vom 31.1.1968); Entwurf einer Begründung des Gesetzentwurfs: BArch, B 126/46391, Image 0215 ff. (vom 29.1.1968); externe Stellungnahmen: BArch, B 126/46391, Image 0239 ff. *G. Loos*, StKongrR 1968, 96 (97), sprach lediglich davon, dass ein Entwurf aus dem BMF bekannt geworden sei, der mit den Wirtschaftsverbänden erörtert worden sei; ob er dabei diesen Entwurf oder den Entwurf vom 2.2.1968 (dazu unten bei und in Fn. 570) meinte, ist unklar.

[558] BArch, B 126/46391, Image 0241 ff.

[559] BArch, B 126/46391, Image 0247, 0249.

[560] BArch, B 126/46391, Image 0259 (eigene Hervorhebungen; hochgestellte [Satz-]Zahlen hinzugefügt).

[561] BArch, B 126/46391, Image 0201, 0203 (eigene Hervorhebungen; hochgestellte [Satz-]Zahlen hinzugefügt, wobei in der Quelle mit Bleistift die Satzzahlen des ersten und zweiten Satzes ergänzt wurden; handschriftliche Anmerkungen/Änderungen stillschweigend weggelassen).

> *(2) [1]Die Kapitalgesellschaft darf, vorbehaltlich des Absatzes 3, das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Buchwert oder mit einem höheren Wert ansetzen. [2]Buchwert ist der Wert, mit dem der Einbringende das eingebrachte Betriebsvermögen im Zeitpunkt der Sacheinlage nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung zu bewerten hat. [3]Erhält der Einbringende neben den Gesellschaftsanteilen auch andere Wirtschaftsgüter, deren gemeiner Wert 10 vom Hundert des gemeinen Werts der Gesellschaftsanteile oder den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigt, so hat die Kapitalgesellschaft, vorbehaltlich des Absatzes 3, das eingebrachte Betriebsvermögen mindestens mit seinem Buchwert zuzüglich des Teils des Unterschiedsbetrags zwischen seinem Buchwert und seinem Teilwert anzusetzen, der dem Verhältnis des gemeinen Werts der anderen Wirtschaftsgüter zum Teilwert des eingebrachten Betriebsvermögens entspricht. [4]Bei dem Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens dürfen die Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter in keinem Fall überschritten werden.*

Anders als zu dem Entwurf vom 22. Dezember 1967 wurden hier zwei Anknüpfungspunkte gewählt, um die „steuerunschädliche" Höhe des gemeinen Werts der anderen Wirtschaftsgüter zu bestimmen: der gemeine Wert der erhaltenen Gesellschaftsanteile auf der einen und, insoweit im Einklang mit dem *Schürmann*'schen Entwurf, der Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens auf der anderen Seite. (Jedenfalls) Umständlich umschrieben ist die in Abs. 2 Satz 3 beschriebene Berechnungsmethode. Wenn die gewährten anderen Wirtschaftsgüter entweder (erstens) 10 % der gewährten Gesellschaftsanteile oder (zweitens) den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigen würden, hätte das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem um einen bestimmten Mehrbetrag erhöhten Buchwert angesetzt werden müssen. Dieser Mehrbetrag sollte sich aus der Differenz zwischen dem Teilwert und dem Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens ergeben. Dieser Unterschiedsbetrag sollte allerdings nicht vollständig, sondern nur zu einem bestimmten Teil berücksichtigt werden, nämlich im Verhältnis des gemeinen Werts der anderen Wirtschaftsgüter zum Teilwert des eingebrachten Betriebsvermögens.

Beispielhaft soll angenommen werden, dass der Teilwert des eingebrachten Betriebsvermögens 300.000 DM und der Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens 150.000 DM betragen. Der gemeine Wert der anderen Wirtschaftsgüter betrage 100.000 DM. Es sei unterstellt, dass die 10-%-Grenze überschritten sei.

Das Verhältnis zwischen dem gemeinen Wert der anderen Wirtschaftsgüter und dem Teilwert des eingebrachten Betriebsvermögens beträgt $\frac{1}{3}$ (= 100.000 DM ÷ 300.000 DM). Die Differenz zwischen dem Teilwert und dem Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögen beträgt 150.000 DM (= 300.000 DM – 150.000 DM). Um $\frac{1}{3}$ dieses Unterschiedsbetrags, also um 50.000 DM (= $\frac{1}{3}$ × 150.000 DM) ist der Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens zu erhöhen, sodass die übernehmende Kapitalgesellschaft es mit 200.000 DM (= 150.000 DM + 50.000 DM) anzusetzen hat.

Zweitens: Auffällig ist zudem der so zum ersten Mal formulierte Abs. 4 des § 15, der wie folgt lautete:[562]

> *(4) [1]Der Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis im Sinne des § 16 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes und als Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile. [2]Soweit neben den Gesellschaftsanteilen auch andere Wirtschaftsgüter gewährt werden, ist deren gemeiner Wert bei der Bemessung der Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile von dem sich nach Satz 1 ergebenden Wert abzuziehen. [3]§ 16 Abs. 4 und § 34 des Einkommensteuergesetzes sind nur anzuwenden, wenn die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Teilwert ansetzt.*

Im Ergebnis drückt dieser Absatz zusammen mit dem Abs. 2 das aus, was beim BMF-Entwurf unter dem 21. Dezember 1967 bereits gesagt wurde: Die Aufdeckung von stillen Reserven konnte teils in die Zukunft verlagert werden, und zwar auch dann, wenn andere Wirtschaftsgüter gewährt wurden. Daher wich man auch hiermit (weiterhin) von der Rechtsprechung ab. Dass man dies allerdings tat, wurde, jedenfalls nach den ausgewerteten Quellen, nicht reflektiert, vielmehr ging man davon aus, dass man die Rechtsprechungsgrundsätze auf eine rechtliche Grundlage stellen würde.[563]

Das bestätigt sich auch durch einen ersten Entwurf der Begründung des Gesetzentwurfs für die Einbringungsvorschriften vom 29. Januar 1968, der in seinen Grundzügen der späteren in den Bundestag eingebrachten Begründung des Ent-

[562] BArch, B 126/46391, Image 0205 (eigene Hervorhebungen; hochgestellte [Satz-]Zahlen hinzugefügt).

[563] Siehe unten bei Fn. 574 hinsichtlich des Vergleichs zu den Entwürfen einer Begründung vom 29.1.1968 einer- und vom 2.2.1968 andererseits.

wurfs eines Gesetzes über Steuererleichterungen bei Änderung der Unternehmensform[564] (stark) ähnelte.[565]

> *[Begründung z]u § 15 Abs. 1:*
> *[. . .] Voraussetzung für die Anwendung des § 15 des Entwurfs ist nur, dass als Gegenleistung für die Einbringung neue Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft gewährt werden. Dabei ist es erforderlich, dass ausschließlich neue Anteile an der Gesellschaft gewährt werden. Der Tatbestand der Sacheinlage umfasst auch den Fall, dass neben neuen Anteilen an der Gesellschaft auch andere Wirtschaftsgüter, insbesondere eine Barzahlung oder ein Darlehen, für die Einbringung gewährt werden.*
> *[. . .]*
> *[. . .][566] für die Einbringung nur neben neuen Anteilen gewährt werden. Sie wären dann wie sonstige neben den neuen Anteilen für die Einbringung gewährte sonstige Wirtschaftsgüter zu behandeln.*
>
> *[Begründung z]u § 15 Abs. 2:*
> *[. . .]*
> *Ein besonderes Problem ergibt sich, wenn die Kapitalgesellschaft dem Einbringenden neben neuen Anteilen an der Gesellschaft auch andere Wirtschaftsgüter gewährt. Es kann dabei nicht mehr davon gesprochen werden, dass der Einbringende das bisherige Engagement ausschliesslich in der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft fortführt. Es ist deshalb in diesem Fall gerechtfertigt, eine anteilige Auflösung der in dem eingebrachten Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven im Verhältnis des gemeinen Werts der anderen Wirtschaftsgüter zum Teilwert des eingebrachten Betriebsvermögens vorzunehmen und das eingebrachte Betriebsvermögen mit einem höheren Wert einzubuchen. Dabei soll allerdings ein blosser Spitzenausgleich, der neben neuen Anteilen an der Kapitalgesellschaft gewährt wird, ausser Betracht bleiben. Ein derartiger Spitzenausgleich wird in dem Entwurf angenommen, wenn der gemeine Wert der neben den Gesell-*

[564] BT-Drs. 5/3186.

[565] BArch, B 126/46391, Image 0215 ff., Zitat Image 0219, 0221, 0223, 0227 (eigene Hervorhebungen; Fußnotenzeichen hinzugefügt). Der Entwurf ist an vielen Stellen handschriftlich mit verschiedenen Stiften angemerkt und bearbeitet worden. Diese Änderungen sind in der Entwurfsfassung des BMF vom 2.2.1968 eingearbeitet worden (BArch, B 126/46391, Image 0269 ff.).

[566] Der ursprüngliche Satz ist scheinbar durch den korrigierten, in die spätere Begründung aufgenommenen Satz (siehe zum Vergleich BArch, B 126/46391, Image 0302; dazu sogleich im Haupttext) überklebt worden. Der ursprüngliche Satz ist daher nicht mehr vollständig zu lesen, die nicht lesbaren Stellen sind mit diesen Auslassungspunkten markiert.

schaftsanteilen gewährten anderen Wirtschaftsgüter 10 vom Hundert des gemeinen Werts der Gesellschaftsanteile und den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens nicht übersteigt.
[...]

[Begründung z]u § 15 Abs. 4:]
[...]
Hat die Kapitalgesellschaft dem Einbringenden neben neuen Anteilen an der Gesellschaft auch andere Wirtschaftsgüter gewährt, so tritt eine anteilige Realisierung der in dem eingebrachten Betriebsvermögen enthalten gewesenen stillen Reserven ein (vgl. oben zu § 15 Abs. 2). In diesem Fall muss der gemeine Wert dieser anderen Wirtschaftsgüter bei der Bemessung der Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile abgezogen werden. Dadurch wird erreicht, dass sich die verbleibenden noch nicht realisierten stillen Reserven in vollem Umfang in den Gesellschaftsanteilen niederschlagen.
[...]

Die bereits oben ausgeführte Vermutung, dass das BMF nur Wirtschaftsgüter als grundsätzlich „steuerneutralitätsbeendend" bzw. als „besteuerungsaufschubbeendend" einordnete, da nur hinsichtlich für sich als Wirtschaftsgüter darstellende Vorteile eine Sonderregelung vorgesehen wurde,[567] fand ihren Niederschlag in der Begründung zu § 15 Abs. 1 und 2. Mit Blick auf den *Dritten Teil*[568] dieser Arbeit ist besonderes Augenmerk der Begründung zu § 15 Abs. 1 zu schenken. In dieser nur noch bruchstückhaften Begründung findet das Wort „sonstig" Verwendung. Dieser Begründungsentwurf wurde später geändert.

d) Der Entwurf vom 2. Februar 1968

Diese Normtext- und Begründungsentwürfe mündeten in einem ganzheitlichen Entwurf vom 2. Februar 1968, der im Großen und Ganzen den bisher dargestellten Entwürfen entsprach.[569] Dieser Entwurf wurde an die Öffentlichkeit, insbesondere an Sachverständige und Fachverbände weitergegeben.[570] Es dürfte ebendieser Entwurf gewesen sein, den das BMJ auf Rechtsförmlichkeit prüfte.[571] § 15 lautete wie folgt:[572]

---

[567] Oben § 6 I 2 b.
[568] Unten S. 205.
[569] BArch, B 126/46391, Image 0269 ff.
[570] BArch, B 126/46391, Image 0427, 0537. Auch auf diesen Entwurf könnte die Aussage von *G. Loos* zutreffen (dazu oben Fn. 557).
[571] Hiervon sprach die FAZ vom 6.2.1968, S. 11.
[572] BArch, B 126/46391, Image 0277 f. (eigene Hervorhebungen; hochgestellte [Satz-]Zahlen hin-

> ***§ 15 – Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens und der Gesellschaftsanteile***
> *[…]*
> *(2) […] [3] Erhält der Einbringende neben den Gesellschaftsanteilen auch andere Wirtschaftsgüter, deren gemeiner Wert 10 vom Hundert des gemeinen Werts der Gesellschaftsanteile oder den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigt, so hat die Kapitalgesellschaft, vorbehaltlich des Absatzes 3, das eingebrachte Betriebsvermögen mindestens mit seinem Buchwert zuzüglich des Teils des Unterschiedsbetrags zwischen seinem Buchwert und seinem Teilwert anzusetzen, der dem Verhältnis des gemeinen Werts der anderen Wirtschaftsgüter zum Teilwert des eingebrachten Betriebsvermögens entspricht. […]*
> *[…]*
> *(4) […] [2] Soweit neben den Gesellschaftsanteilen auch andere Wirtschaftsgüter gewährt werden, ist deren gemeiner Wert bei der Bemessung der Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile von dem sich nach Satz 1 ergebenden Wert abzuziehen. […]*
> *(5) Die Absätze 1 bis 4 gelten entsprechend für die Einbringung der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft, wenn die Beteiligung das gesamte Nennkapital der Gesellschaft oder alle Kuxe der bergrechtlichen Gewerkschaft umfasst.*

Auch die Begründung zu § 15 Abs. 1 des Entwurfs ist erwähnenswert.[573] Denn dort heißt es, dass der Einbringende nicht nur Anteile erhalten dürfe, sondern auch andere Wirtschaftsgüter. Solche Wirtschaftsgüter seien insbesondere Darlehen und Barzahlungen.

> *[Begründung z]u § 15 Abs. 1:*
> *[…] Voraussetzung für die Anwendung des § 15 des Entwurfs ist nur, dass als Gegenleistung für die Einbringung neue Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft gewährt werden. Nicht erforderlich ist es, dass ausschließlich neue Anteile an der Gesellschaft gewährt werden. Der Tatbestand der Sacheinlage umfasst zugleich den Fall, dass neben neuen Anteilen an der Gesellschaft auch andere Wirtschaftsgüter gewährt werden, dass z. B. eine Barzahlung geleistet oder ein Darlehen vereinbart wird.*
> *[…]*

zugefügt; Paragrafenüberschriten steht im Original unter der Paragrafenzahl).

[573] BArch, B 126/46391, Image 0302 (eigene Hervorhebungen).

Aufschlussreich ist auch eine Gegenüberstellung der Begründung zu den §§ 15–18 der Entwürfe vom 29. Januar 1968 und 2. Februar 1968.[574] Durch ihn wird deutlich, mit welcher (normsetzerischen) Intention die Regelung getroffen wurde, und zwar im Entwurf vom 29. Januar 1968 sprachlich prägnanter als im Entwurf vom 2. Februar 1968, der aber hauptsächlich sprachlich angepasst wurde.

Entwurf Begründung vom 29. Januar 1968

[...]

Die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen der aufnehmenden Kapitalgesellschaft ist grundsätzlich als Veräußerung zu werten, die zur Realisierung der in dem eingebrachten Betriebsvermögen vorhandenen stillen Reserven führt.

Die Rechtsprechung hat jedoch diese Gewinnrealisierung verneint, wenn der Einbringende nach der Einbringung an der Kapitalgesellschaft wesentlich beteiligt ist und die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit den bisherigen Buchwerten ansetzt. Sie geht dabei davon aus, dass *bei dieser Einbringung die Fortsetzung des Betriebs anzunehmen ist und dass* das durch den Betrieb des bisherigen Einzelunternehmens oder der bisherigen Personengesellschaft eingegangene Engagement *nur in einer anderen Form fortgeführt wird.*

Es findet dann im Zeitpunkt der Einbringung noch keine Gewinnrealisierung statt.

Entwurf Begründung vom 2. Februar 1968

[...]

Die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen der aufnehmenden Kapitalgesellschaft ist *an sich ein Tauschvorgang, der* zur Realisierung der in dem eingebrachten Betriebsvermögen vorhandenen stillen Reserven führt.

Die Rechtsprechung hat jedoch *eine* Gewinnrealisierung verneint, wenn der Einbringende nach der Einbringung an der Kapitalgesellschaft wesentlich beteiligt ist und die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit den bisherigen Buchwerten ansetzt. Sie geht dabei davon aus, dass das durch den Betrieb des bisherigen Einzelunternehmens oder der bisherigen Personengesellschaft eingegangene wirtschaftliche Engagement – wenn auch in einer anderen Form – fortgeführt wird. *Wirtschaftlich gesehen repräsentieren nunmehr die gewährten Gesellschaftsanteile das eingebrachte Betriebsvermögen.*

Deshalb sei es gerechtfertigt, im Zeitpunkt der Einbringung noch keine Gewinnrealisierung *anzunehmen. Die*

[574] Links: Entwurf vom 29. Januar 1968 (BArch, B 126/46391, Image 0215 ff; es gilt das oben in Fn. 564 Gesagte). Rechts: Entwurf vom 2. Februar 1968 (BArch, B 126/46391, Image 0300 f.). Unterschiede in kursiv verdeutlicht.

	Einbringung könne also erfolgsneutral vorgenommen werden.
Diese tritt erst dann ein, wenn die bei der Einbringung erhaltenen Gesellschaftsanteile an der aufnehmenden Kapitalgesellschaft veräussert werden, da diese, wirtschaftlich gesehen, das eingebrachte Betriebsvermögen wertmässig in gleicher Weise, nur in veränderter Form repräsentieren. [...]	*Die Gewinnrealisierung trete in diesem Fall erst ein, wenn der Einbringende die ihm gewährten* Gesellschaftsanteile an der aufnehmenden Kapitalgesellschaft veräussert. [...]
Die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze über die erfolgsneutrale Einbringung eines Betriebs, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen stellen reines Richterrecht dar. Es erscheint geboten, diese Grundsätze, die sich in der Praxis weitgehend bewährt haben, auch im Gesetz ausdrücklich festzulegen.	*Durch den vorliegenden Entwurf sollen die für* die erfolgsneutrale Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen *massgeblichen Grundsätze gesetzlich geregelt.*
Dabei ist es jedoch erforderlich, die bisherige Beschränkung der erfolgsneutralen Einbringung auf den Fall, dass der Einbringende im wesentlichen Herr der Kapitalgesellschaft bleibt, aufzugeben.	Dabei *wird auf die von der Rechtsprechung angenommene Voraussetzung, wonach eine* erfolgsneutrale Einbringung *nur zulässig sein sollte, wenn der Einbringende wesentlich an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist, verzichtet.* [...]

Insgesamt spiegelten diese Begründungsentwürfe viele Grundsätze der Rechtsprechung[575] wieder. Deutlich wird dies im Entwurf vom 29. Januar 1968, worin es ausdrücklich heißt, dass man die Grundsätze der Rechtsprechung in einem Gesetz festhalten wollte; der spätere Begründungsentwurf vom 2. Februar 1968 passte diese Aussage v. a. sprachlich an, ohne deren Intention zu ändern. Hervorzuheben ist insbesondere die (hier nicht [noch einmal] wörtlich wiedergegebene) Begründung, dass die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft als Fortführung des betrieblichen Engagements angesehen wurde.[576] Von einer solchen Fortführung könne man allerdings nicht mehr reden, wenn der Einbringende (überwiegend) andere Wirt-

[575] Oben § 5 I 1.

[576] Zu dieser Begründung bereits oben bei und in Fn. 549, 561.

schaftsgüter neben den Gesellschaftsrechten erhalte. Nur ein Spitzenausgleich sei außer Betracht zu bleiben, der dann vorliege, wenn der gemeine Wert der anderen Wirtschaftsgüter 10 v. H. des gemeinen Werts der Gesellschaftsanteile und den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens nicht übersteige. Auch hier wird betont, dass zwei Anknüpfungspunkte für die Wertgrenze relevant sein können: der gemeine Wert der Gesellschaftsanteile einer- und der Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens andererseits.

Vergleicht man den unter dem 2. Februar 1968 datierenden Entwurf einer Begründung des § 15 Abs. 2[577] – im Wesentlichen gleichlautend mit dem bereits oben dargestellten Begründungsentwurf vom 29. Januar 1968[578] – mit der späteren (amtlichen) Begründung des Regierungsentwurfs[579], so erkennt man, dass in letzterem der Absatz über die Begründung der Behandlung der Gewährung anderer Wirtschaftsgüter ebenso mit folgenden Worten eingeleitet wird:

> *Ein besonderes Problem ergibt sich, wenn die Kapitalgesellschaft dem Einbringenden neben neuen Anteilen an der Gesellschaft auch andere Wirtschaftsgüter gewährt.*

In der amtlichen Begründung des Gesetzentwurfs folgt dann die Bezugnahme zum BFH-Urteil aus dem Jahre 1965[580].[581] Erst an dieser Stelle weichen die Begründungen voneinander ab. Es zeigt sich demnach ganz ausdrücklich, dass das BMF bereits eine dem später in Geltung getretenen § 17 Abs. 2 Satz 4, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1969 ähnliche Regelung vorsah, ohne aktiv die hierzu ergangene Rechtsprechung in Bezug zu nehmen und es diese insoweit wohl auch nicht als Vorbild heranzog.

Erst in einem Telefonat mit dem BMF am 13. Februar 1968 und in einer Stellungnahme vom 16. Februar 1968 an das BMF weist *R. Thiel* (Finanzministerium Nordrhein-Westfalen) darauf hin, dass die Regelung des § 15 Abs. 2 Satz 3 des Entwurfs eine „Verböserung" gegenüber dem gegenwärtigen Rechtszustand darstelle und dass man die konzipierte Besteuerung ohnehin dadurch vermeiden könne, dass der Einbringung eine Entnahme vorgeschaltet werde, die das einzubringende Betriebsvermögen auf den Umfang reduziere, der durch Anteile belegt werden solle.[582] Dabei verwies er auf die erwähnte BFH-Entscheidung[583]. Wor-

[577] BArch, B 126/46391, Image 0303.

[578] Oben bei und in Fn. 565. Die wenigen Änderungen (anstatt „dabei" steht „insoweit" und „ausschliesslich" wurde gestrichen) dürften rein sprachliche Anpassungen sein.

[579] BT-Drs. 5/3186, S. 15 (eigene Hervorhebungen).

[580] BFH, Urteil vom 13.7.1965, I 167/59 U, BStBl. III 1965, 640. Dazu oben § 5 I 2.

[581] Dazu, wann die Begründung dahingehend geändert wurde, unten § 6 I 2 f.

[582] BArch, B 126/46391, Image 0323, 0325, 0423 ff. In den Quellen ist nur „Dr. Thiel" angegeben; es dürfte sich dabei aber um *R. Thiel* handeln.

[583] BFH, Urteil vom 13.7.1965, I 167/59 U, BStBl. III 1965, 640. Dazu oben § 5 I 2.

in der gegenwärtige Rechtszustand bestanden und die Verböserung gelegen habe, erläuterte *R. Thiel* hingegen nicht (jedenfalls soweit es die Quellen hergeben).[584] Die Verböserung, die *R. Thiel* ansprach und deren Regelung man in einem so bezeichneten „Steuererleichterungsgesetz" nicht vertreten könne,[585] kann man zum einen darin vermuten, dass eine relative Wertgrenze vorgesehen wurde, bei deren Überschreitung eine anteilige Gewinnrealisierung eintrete. Dies hatte die Rechtsprechung bis dahin so nicht entschieden; vielmehr war eine Buchwertfortführung auch dann möglich, wenn andere Wirtschaftsgüter gewährt wurden, denn der BFH sah in dieser Gewährung eine Entnahme. Dass sich bei Wahrung der 10-%-Grenze die Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile verminderten und so die stillen Reserven dieser Wirtschaftsgüter (auch) in den Anteilen repräsentiert waren, schien *R. Thiel* nicht zu stören. Denn ebendiese Verdopplung der stillen Reserven könnte man zum anderen als „Verböserung" auffassen. So bemerkte gut ein Jahr später der Abgeordnete *F. v. Eckardt* (CDU) in der 121. Sitzung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags am 23. Januar 1969 zum § 16 des Regierungsentwurfs[586], der sich bis auf die Anpassungen der Eszett mit dem früheren BMF-Entwurf gleicht, Folgendes: „[D]a § 16 [des Regierungsentwurfs] in etwa die derzeitige Rechtsprechung wiedergebe, könne kaum von einer steuerbegünstigten Einbringung gesprochen werden, sondern wegen der Doppelbesteuerung, die vorher nicht bestanden habe, und der Doppelerfassung der stillen Reserven, eher von einer Verschlechterung."[587]

e) Fragmentarische Quellenlage

Die Quellen (BArch, B 126/46391; BArch, B 126/60406; BArch, B 126/60407) scheinen dann allerdings lückenhaft bzw. fragmentarisch zu sein; die Gründe dafür sind unklar. So sind noch Stellungnahmen von einigen Fachverbänden vom Anfang und Mitte des Jahres 1968 dokumentiert – die letzte in den Archivgütern zu findende Stellungnahme datiert vom 21. Mai 1968[588] –, die allesamt nicht die Problematik der Gewährung einer Zusatzleistung thematisieren.[589] Zudem ist den Quellen noch zu entnehmen, dass dem österreichischen Finanzministerium am 9. und am 29. Februar 1968 Entwürfe des UmwStG übermittelt wurden; diese Entwürfe hängen

[584] Für den Rechtszustand bis zur Regelung des UmwStG 1969 und der Interpretation dieses Zustands durch die Rechtsprechung siehe oben § 4 und § 5 I 1.

[585] So die Aussage *R. Thiels* (BArch, B 126/46391, Image 0424).

[586] BT-Drs. 5/3186.

[587] PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 121, S. 3. Zur Person *F. v. Eckardts* R. Vierhaus/L. Herbst (Hrsg.), Biographisches Hdb MdB, Band 1, 2002, S. 164.

[588] BArch, B 126/60406, Image 1151.

[589] BArch, B 126/46391, Image 0317 ff., 0435 ff., 0471 ff., 0505 ff., 0511 ff., 1177 ff., 1185 ff.; BArch, B 126/60406, Image 0951 ff., 0957 ff., 0973 ff., 1151 ff.; BArch, B 126/60407, Image 0173 ff.,

den Quellen allerdings nicht an.[590] Einer beim BMF internen Anweisung an die zuständigen Referate vom 1. März 1968 zufolge wurden die Referate angesichts der geplanten Gesetzesverabschiedung noch vor der parlamentarischen Sommerpause angewiesen, „alle gegenüber den Entwürfen vom 2. Februar 1968 erforderlich gewordenen Änderungen im Gesetzestext und in der Begründung dem Referat IV B/4 bis zum 5. März 1968, 12 Uhr, [zu]zuleiten".[591] In einer unter dem gleichen Tag vom BMF versendeten Einladung an die Bundesminister des Innern, der Justiz und für Wirtschaft wurde angekündigt, dass am 14. März 1968 der Entwurf der Steuererleichterungen bei Änderung der Unternehmensform besprochen werden sollte.[592]

Insbesondere im Archivgut BArch, B 126/46391 finden sich immer wieder Unterlagen zu einem Entwurf eines (zivilrechtlichen) Gesetzes über die Umwandlung von Personengesellschaften und von Unternehmen eines Einzelkaufmanns sowie von Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts auf.[593]

Hinzu weisen ist auf eine gemeinsame Stellungnahme des Deutschen Städtetags, des Deutschen Städtebundes und des Verbands kommunaler Unternehmen vom 4. April 1968, worin zwar der Erhalt von anderen Wirtschaftsgütern in § 15 Abs. 2 Satz 3 des Entwurfs vom 2. Februar 1968 angesprochen wurde, es sich letztlich aber nur um ein besonderes Problem kommunaler Betriebe gewerblicher Art handelte.[594] Dieses Vorbringen wurde im Oktober des Jahres 1968 unter Beifügung eines eigenen Entwurfs wiederholt.[595] Einer auf dem 11. April 1968 datierenden Zusammenfassung des BMF an den Staatssekretär beim BMF ist zudem zu entnehmen, dass man lediglich die Grundsätze der Rechtsprechung legalisiere und das Gesetz deshalb unbefristet gelten solle.[596] Den Eingaben und der genannten Zusammenfassung ist nichts zum Erhalt anderer Wirtschaftsgüter zu entnehmen.

0497 ff., 0513 ff., 0519 ff., 0533 f., 0545 ff., 0551 ff., 0575 ff.

[590] BArch, B 126/60406, Image 0881 ff.

[591] BArch, B 126/46391, Image 0427 (Hervorhebungen weggelassen). Darauf, was unternommen werden müsse, damit das Gesetz noch vor den „Sommerferien im Bundestag beraten" werden könne, weist eine handschriftliche Anmerkung mit Rotstift (§ 18 Abs. 1 GO I) an den „Herrn Minister" auf einem Schreiben an den Chef des Kanzleramts vom 5.4.1968 hin (BArch, B 126/60406, Image 0725).

[592] BArch, B 126/46391, Image 0509; BArch, B 126/60407, Image 0579 ff. Ein Stempel, der auf der Einladung aufgebracht wurde, zeigt, dass die Einladung selbst am 4.3.1968 geschrieben und versendet wurde (BArch, B 126/60407, Image 0579).

[593] Der Entwurf datiert auf den 26.1.1968 (BArch, B 126/46391, 0543 ff.). Bereits zuvor war dieser Entwurf zwischen einige Dokumente zum Entwurf eines UmwStG „geraten" (BArch, B 126/46391, Image 0327 ff.) und auch die Frage der (zivilrechtlichen) Umwandlung einer Genossenschaft in eine AG und deren grunderwerbsteuerlichen Folgen sind in dieser Quelle zu finden (BArch, B 126/46391, Image 0433 ff.).

[594] BArch, B 126/60407, Image 0669, 1073, 1091.

[595] BArch, B 126/60407, Image 0845 ff.

[596] BArch, B 126/60406, Image 0897, 0903.

f) Beratungen im Bundeskabinett

Erst hinsichtlich der Beratungen des Bundeskabinetts verdichtet sich das Quellenmaterial wieder. Dem Bundeskabinett wurde in seiner 120. Kabinettssitzung am 17. April 1968 ein Entwurf vorgelegt.[597] Es handelte sich dabei um den Entwurf des BMF vom 5. April 1968 (IV B/4 – S 2600 – 31/68).[598] Dies deckt sich auch mit der Aussage von *G. Loos*[599], dass „Anfang April" 1968 ein vom BMF verbesserter Entwurf vom Bundesminister der Finanzen unterschrieben worden sei. Ein Entwurf mit dem entsprechenden Aktenzeichen ist in den aus dem BMF stammenden Archivgütern nicht zu finden.[600] Allerdings findet sich der entsprechende Entwurf in den Archivgütern aus dem Bundeskanzleramt.[601] Wie und warum man zu dieser Fassung gelangte, lässt sich angesichts der Lückenhaftigkeit der Quellen nicht nachvollziehen, mithin auch nicht, inwieweit die Kritik von *R. Thiel* und von den übrigen Verbänden den Entwicklungsprozess des Entwurfs beeinflussten. Hinzu weisen ist darauf, dass nunmehr nur noch ein Bezugspunkt für die „steuerunschädliche" Höhe der Zusatzleistung maßgeblich ist, namentlich der Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens. Dieser Entwurf kam dem *W. Schürmann*'schen Entwurf also näher. Der veröffentlichte Entwurf lautete:[602]

> ***§ 15 – Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens und der Gesellschaftsanteile***
> *[. . .]*
> *(2) [. . .] [3]Erhält der Einbringende neben den Gesellschaftsanteilen auch andere Wirtschaftsgüter, deren gemeiner Wert den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigt, so hat die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mindestens mit dem gemeinen Wert der anderen Wirtschaftsgüter anzusetzen.*
> *[. . .]*
> *(4) [. . .] [2]Soweit neben den Gesellschaftsanteilen auch andere Wirtschaftsgüter gewährt werden, ist deren gemeiner Wert bei der Bemessung der Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile von dem sich nach Satz 1 ergebenden Wert abzuziehen. [. . .]*

[597] BArch, Die Kabinettsprotokolle der Bundesregierung, Band 21 (1968), 2011, S. 166 f.; BArch, B 126/60406, Image 0825, 0889 ff.; FAZ vom 18.4.1968, S. 13.

[598] BArch, B 136/7239, Bl. 123r; BArch, B 126/60406, Image 0889, 0937; siehe auch BArch, Die Kabinettsprotokolle der Bundesregierung, Band 21 (1968), 2011, S. 166 Fn. 21.

[599] *G. Loos*, StKongrR 1968, 96 (97).

[600] Dem entsprechenden Schreiben des BMF vom 5. April 1968 mit dem Aktenzeichen IV B/4 – S 2600 – 31/68 ist unmittelbar nur ein Entwurf angehängt, der auf den 22. Mai 1968 datiert (BArch, B 126/60406, Image 0725 ff.).

[601] BArch, B 136/7239, Bl. 128r f.

[602] BArch, B 136/7239, Bl. 124r ff., Normtext Bl. 128r, 128v (eigene Hervorhebungen; hochge-

(5) Die Absätze 1 bis 4 gelten entsprechend für die Einbringung der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft, wenn die Beteiligung das gesamte Nennkapital der Gesellschaft oder alle Kuxe der bergrechtlichen Gewerkschaft umfaßt.

Dieser Entwurf stimmte – abgesehen von wenigen sprachlichen und setzerischen Abweichungen – mit dem am 23. April 1968 in „Blick durch die Wirtschaft" veröffentlichten Entwurf überein.[603] Der am 23. April 1968 veröffentlichte Entwurf sei von der FDP-Fraktion wortwörtlich übernommen worden und er wurde initiativ von der FDP-Fraktion am 17. Mai 1968 in den Bundestag eingebracht.[604]

Auch die Begründung des § 15 Abs. 2 des Entwurfs vom 5. April 1968 – ebenso die des am 23. April 1968 veröffentlichten Entwurfs – stimmte mit der späteren Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung überein. Insoweit lautete diese:[605]

[Begründung z]u § 15 Abs. 2:
[. . .]
Ein besonderes Problem ergibt sich, wenn die Kapitalgesellschaft dem Einbringenden neben neuen Anteilen an der Gesellschaft auch andere Wirtschaftsgüter gewährt. Der Bundesfinanzhof hat sich mit diesem Problem in seinem Urteil vom 13. Juli 1965 (BStBl 1965 III S. 640) befaßt. Er ist zu dem Ergebnis gekommen, daß die Belegung eines Teils des eingebrachten Betriebsvermögens durch andere Wirtschaftsgüter als Anteile an der Gesellschaft, z. B. durch Darlehensforderungen des Einbringenden gegen die Kapitalgesellschaft, nicht schon bei der Einbringung zu einer Realisierung der stillen Reserven führt. Die Kapitalgesellschaft könne die Buchwerte des eingebrachten Betriebsvermögens nicht nur dann fortführen, wenn das gesamte eingebrachte Betriebsvermögen durch Gesellschaftsanteile belegt werde. Eine solche Forderung würde zu einer wirtschaftlich nicht gerechtfertigten Einengung der Bewegungsfreiheit der Beteilig-

stellte [Satz-]Zahlen hinzugefügt; Paragrafenüberschrift steht im Original unter der Paragrafenzahl).

[603] Blick durch die Wirtschaft vom 23.4.1968, S. 5 (Normtext); Blick durch die Wirtschaft vom 24.4.1968, S. 5 (Begründung erster Teil); Blick durch die Wirtschaft vom 26.4.1968, S. 5 (Begründung zweiter Teil). In diese Richtung auch *G. Loos*, StKongrR 1968, 96 (97).

[604] So *G. Loos*, StKongrR 1968, 96 (97); dazu auch BArch, B 136/7239, Bl. 222r. Zum FDP-Antrag BT-Drs. 5/2878. Ein Vergleich des am 23.4.1968 veröffentlichten Entwurfs und des Entwurfs der FDP-Fraktion bestätigt, dass sich beide Entwürfe (fast) wörtlich gleichen (§ 8 Abs. 3 Satz 1: „im Sinn"/„im Sinne"; § 10: „§ 6 b Abs 1"/„§ 6 b Abs. 1"; § 11 Abs. 2: „§§ 8 Ziff. 2 und 12 Abs. 2 Ziff 1"/„§ 8 Ziff. 2 und § 12 Abs. 2 Ziff. 1"; § 12 Abs. 1 Satz 2: „im Sinn"/„im Sinne"; § 14 Abs. 2: „obliegt"/„liegt"; § 16 Abs. 1 Satz 1: „im Sinn"/„im Sinne"); die Gliederung in Teile und (Unter-)Abschnitte sowie deren Überschriften sind im am 23.4.1968 veröffentlichten Entwurf nicht enthalten.

[605] BArch, B 136/7239, Bl. 141v (eigene Hervorhebungen; Leerzeichen bei der Abkürzung „z. B."

> *ten bei der Einbringung und ihrer Finanzierung führen, für die keine zwingenden steuerlichen Gründe ersichtlich seien. Auf der Grundlage dieser Rechtsprechung ist in § 15 Abs. 2 Satz 4 die Regelung getroffen worden, daß eine Realisierung der in den Wertansätzen des eingebrachten Betriebsvermögens enthaltenen stillen Reserven erst dann eintritt, wenn der gemeine Wert der neben den Gesellschaftsanteilen gewährten Wirtschaftsgüter den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigt. Diese Regelung ist auch deshalb gerechtfertigt, weil insoweit, wie der gemeine Wert der neben den Gesellschaftsanteilen g[e]währten anderen Wirtschaftsgüter den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigt, nicht mehr davon gesprochen werden kann, daß der Einbringende das bisherige betriebliche Engagement in der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft fortführt.*

Gegen die Stimme des Bundesministers der Finanzen wurde die Beratung des Entwurfs auf die nächste Kabinettssitzung verschoben.[606] Dies sorgte u. a. bei Bundestagsabgeordneten für Unmut.[607]

Auch in der 121. Kabinettssitzung am 24. April 1968 wurde der Entwurf nicht beraten.[608] Nichtsdestotrotz muss im Vorfeld durchgedrungen sein, dass im UmwStG Änderungen hinsichtlich der Mitbestimmungs- und Publizitätsregelungen angedacht waren,[609] denn es wurden mehrere Eingaben beim Bundesminister der Finanzen bzw. BMF eingereicht, die von einer entsprechenden Änderung abrieten.[610]

In der 122. Kabinettssitzung am 6. Mai 1968 beschloss das Bundeskabinett, den Entwurf in einem „Koalitionsgespräch" zu erörtern,[611] gemeint war damit der als „Kreßbronner Kreis" bekannt gewordene ministerielle Koordinationsausschuss.[612] Denn der Gesetzentwurf wurde mit außersteuerlichen Fragen verknüpft, insbesondere ob und wie verhindert werden sollte, dass durch Umwandlungen und Verschmelzungen die (im Arbeitsrecht bedeutsame[n]) Mitbestimmung(sregelungen) und die (im Handelsrecht obligatorischen) Publizitätspflichten umgangen werden

---

stillschweigend hinzugefügt). Siehe auch Blick durch die Wirtschaft vom 26.4.1968, S. 5; BT-Drs. 5/3186, S. 15.

606 BArch, Die Kabinettsprotokolle der Bundesregierung, Band 21 (1968), 2011, S. 167; BArch, B 126/60406, Image 0955.

607 BArch, B 126/60406, Image 0991.

608 BArch, Die Kabinettsprotokolle der Bundesregierung, Band 21 (1968), 2011, S. 181.

609 Dazu unten bei und in Fn. 613.

610 BArch, B 126/60406, Image 1091 ff., 1179.

611 BArch, Die Kabinettsprotokolle der Bundesregierung, Band 21 (1968), 2011, S. 191; BArch, B 126/60406, Image 1103, 1127.

612 *G. Buchstab*, Kiesinger, 2005, S. XXVII m. w. N.; *St. Marx*, Kreßbronner Kreis, 2013, S. XI ff.

könnten.[613] Das „Koalitionsgespräch" fand am 14. Mai 1968 statt, bei dem das Ergebnis erzielt wurde, dass dem § 20 ein Abs. 2 hinzugefügt werden sollte, nach dem Kapitalgesellschaften die in § 20 vorgesehene Steuervergünstigungen nicht erhalten sollten, wenn sie durch Umwandlung in eine Personengesellschaft oder eine Einzelfirma der Mitbestimmung entgehen; unter dieser Maßgabe erzielte der „Kreßbronner Kreis" über das UmwStG Einvernehmen.[614] In der 124. Kabinettssitzung am 22. Mai 1968 dann stimmte das Bundeskabinett der vorgeschlagenen Änderung des § 20 Abs. 2 des Entwurfs zu.[615] Vermutlich wurde in dieser Sitzung der dann unverhofft in den aus dem BMF stammenden Quellen auftauchende[616] und unter dem 22. Mai 1968 datierende Entwurf eines Gesetzes über Steuererleichterungen bei Änderung der Unternehmensform[617] besprochen. Im Vergleich zum Entwurf vom 5. bzw. 23. April 1968 nahm man nur die Änderung des § 20 Abs. 2 vor.[618]

3. Gesetzgebungsverfahren im engeren, verfassungsrechtsdogmatischen Sinne

Der unter dem 22. Mai 1968 datierende Entwurf stimmt hinsichtlich des Normtexts und der Begründung wörtlich mit dem zunächst dem Bundesrat zugeleiteten[619], dann in den Bundestag eingebrachten[620] Entwurf überein.[621] Bezüglich des § 15

---

[613] Dazu ein Vermerk des BMF vom 13.5.1968 (BArch, B 126/60406, Image 0991 ff., insbesondere 1129); BArch, B 126/60407, Image 0715 ff.; siehe auch BArch, B 136/7239, Bl. 154r ff., 210r ff.

[614] *St. Marx*, Kreßbronner Kreis, 2013, S. 97. Erste Arbeiten zu dieser Änderungen datieren bereits auf den 23.4.1968 (etwa BArch, B 126/60406, Image 1025, 1049, 1057, 1059); siehe dazu auch einen Vermerk des BMF vom 13.5.1968 (BArch, B 126/60406, Image 1129 ff.).

[615] BArch, Die Kabinettsprotokolle der Bundesregierung, Band 21 (1968), 2011, S. 218 f.; BArch, B 126/60406, Image 1181, 1189.

[616] Zur fragmentarischen Quellenlage oben § 6 I 2 e.

[617] BArch, B 126/46391, Image 0637 ff.; BArch, B 126/60406, Image 0725 ff.; BArch, B 126/60407, Image 0235 ff.

[618] *G. Loos*, StKongrR 1968, 96 (97); dazu auch soeben im Haupttext.

[619] Unter dem 22.5.1968 verschickte der Bundeskanzler den entsprechenden Entwurf an den Präsidenten des Bundesrats, bei dem es am 24.5.1968 eingegangen ist; die BR-Drs. 292/68 wurde augenscheinlich am 27.5.1968 erstellt (BArch, B 126/60406, Image 1193; siehe auch BArch, B 136/7239, Bl. 258r ff.). Dabei wurde „ausgemacht", dass die Bundesregierung bis zur Stellungnahme des Bundesrats abwarten wolle, bevor der Entwurf in den Bundestag eingebracht werde, da aufgrund der Belastung des Bundesrats mit anderen Gesetzesvorhaben sich die Befassung mit dem UmwStG verzögern könne (BArch, B 126/60406, Image 1221 ff.; BArch, B 136/7239, Bl. 231r ff., 271r ff.). Die Stellungnahme des Bundesrats erfolgte am 14.6.1968 (BArch, B 126/60406, Image 1265 ff.; BArch, B 136/7239, Bl. 302r ff.; BR-Plenarprotokoll 326, S. 168D). Zuvor erhoben der Finanz- und der Wirtschaftsausschuss des Bundesrats gegen § 15 des Regierungsentwurfs keine Einwände (BArch, B 136/7239, Bl. 296r ff.).

[620] In den Deutschen Bundestag eingebracht am 26.7.1968 (BT-Drs. 5/3186, S. 1). Der Bundeskanzler übersandte unter dem 26.7.1969 den Gesetzentwurf (BArch, B 126/60406, Image 1395; BArch, B 136/7239, Bl. 323r, 335r).

[621] BArch, B 126/46391, Image 0721 ff.; BR-Drs. 292/68; BT-Drs. 5/3186. Dazu auch BArch, Die

des Entwurfs erhob der Bundesrat keine Einwendungen.[622] Der Regierungsentwurf wurde am 23. Oktober 1968 federführend an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags überwiesen.[623] Allerdings wies der *Wissenschaftliche Beirat beim BMF*[624] – neben der Kundgabe großer Bedenken, ein UmwStG zu erlassen, das am kritisch gesehenen Realisationsprinzip festhalte und so die Übertragung von stillen Reserven ermögliche, anstatt die bevorstehende große Steuerreform abzuwarten, bei der der Aufbau von stillen Reserven nicht mehr vorgesehen werden sollte – auf die „ungewöhnliche Kompliziertheit" des § 15 des in den Deutschen Bundestag eingebrachten Gesetzentwurfs hin.

In dem besonderen Teil der Begründung zum § 15 Abs. 2 des Regierungsentwurfs heißt es, dass man aufgrund der BFH-Rechtsprechung diese Vorschrift getroffen habe.[625] Der BFH entschied, so die zutreffende Zusammenfassung in der Begründung des Gesetzentwurfs[626], dass „die Belegung eines Teils des eingebrachten Betriebsvermögens durch andere Wirtschaftsgüter als Anteile an der Gesellschaft, z. B. durch Darlehnsforderungen des Einbringenden gegen die Kapitalgesellschaft, nicht schon bei der Einbringung zu einer Realisierung der stillen Reserven führt. Die Kapitalgesellschaft könne die Buchwerte des eingebrachten Betriebsvermögens nicht nur dann fortführen, wenn das gesamte eingebrachte Betriebsvermögen durch Gesellschaftsanteile belegt werde. Eine solche Forderung würde zu einer wirtschaftlich nicht gerechtfertigten Einengung der Bewegungsfreiheit der Beteiligten bei der Einbringung und ihrer Finanzierung führen, für die keine zwingenden steuerlichen Gründe ersichtlich seien."

In den Beratungen des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags spielte die Frage nur eine Nebenrolle, unter welchen Bedingungen der Erhalt einer Zusatzleis-

---

Kabinettsprotokolle der Bundesregierung, Band 21 (1968), 2011, S. 218 Fn. 35.

[622] BT-Drs. 5/3186, S. 20 f.; BArch, B 126/60406, Image 1056, 1215, 1216, 1245 ff., 1263 ff.

[623] BT-Plenarprotokoll 5/191, S. 10361C, 10366D.

[624] *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Stellungnahme zum Entwurf eines UmwStG, 1969, S. 37 ff., Zitat 44.

[625] BT-Drs. 5/3186, S. 15; siehe auch die Rede des damaligen Bundesministers *Strauß* (CDU/CSU) während der ersten Lesung des Gesetzesentwurfs (BT-Plenarprotokoll 5/191, S. 10356C). *G. Loos*, UmwStG 1969, 1969, Rn. 863, sprach davon, dass der Normsetzer die Rechtsprechung in vielen Punkten „beinahe sklavisch" umgesetzt habe (hierauf verweisend *B. Keuk*, DB 1972, 1643 [1644]); ebenso auf die Verrechtlichung der Rechtsprechung hinweisend *H. Balser/G. Bokelmann/K. F. Piorreck/D. K. Dostmann/W. Kauffmann*, Umwandlung, 1990, Rn. S 124; *H. Brönner,* Besteuerung[13], 1974, Kap. VII Rn. 238; *R. Curtius-Hartung*, BB 1968, 964 (964); *D. Haaß*, DB 1969, 275 (276); *L. Hübl*, JbFSt 1968/1969 (1969), 109 (115); *E. Littmann*, DStR 1969, 559 (559); *G. Loos*, StKongrR 1968, 96 (122); *G. Schmidt*, GmbHR 1968, 184 (189). *J. Patt*, EStB 2012, 420 (424), weist nur darauf hin, dass der Normsetzer die Formulierung der wirtschaftlichen Einengung übernommen habe. Auf die angebliche unkritische Übernahme der Rechtsprechung weist auch *H. Jacobsen*, FR 2011, 973 (974), hin, der dies auch in Bezug darauf kundtat, dass es mit der Umwandlung i. e. S. und den Einbringungen zwei unabhängige, unabgestimmte Regelungsbereiche gebe.

[626] BT-Drs. 5/3186, S. 15, die partiell wortgleich mit BFH, Urteil vom 13.7.1965, I 167/59 U,

tung bei Einbringungen in eine Kapitalgesellschaft tatbestandlich von der geplanten Regelung des § 15 Abs. 2 des Regierungsentwurfs erfasst sein sollte. Zwar bemerkte der Abgeordnete *H. Schwörer* (CDU) in der 120. Sitzung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags am 16. Januar 1969, dass es nicht der Zielsetzung des Gesetzentwurfs entspreche, wenn jede Barauszahlung, soweit sie den Buchwert übersteige, voll versteuert, also nicht ermäßigt besteuert (§ 34 EStG 1967) werde; hier sollten die steuerrechtlichen Folgen überprüft werden.[627] In der darauf folgenden 121. Sitzung am 23. Januar 1969 wandte man sich allerdings bereits den §§ 16 ff. des Regierungsentwurfs zu.[628] Auch die an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags geschickten Stellungnahmen, etwa der Bundessteuerberaterkammer, gingen regelmäßig nicht auf die Gewährung von anderen Wirtschaftsgütern ein.[629] Anders allerdings eine gemeinsame Stellungnahme u. a. des Deutschen Industrie- und Handelstages vom 13. November 1968, die in Bezug auf die bei der Einbringung mit zu übertragene Vermögensabgabeschuld davon ausging, dass diese ein anderes Wirtschaftsgut i. S. des § 15 Abs. 2 Satz 3 des Regierungsentwurfs sei und so die Steuerneutralität nicht gefährdet werde.[630]

Datierend auf den 27. Februar 1969 erstellte das BMF, nachdem es unter den 31. Januar und 20. Februar 1969 weitere (Teil-)Entwürfe einer Regelung für die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft formulierte,[631] eine Formulierungshilfe für den (gesamten) Entwurf eines Gesetzes über Steuererleichterungen bei Änderung der Unternehmensform.[632] Soweit aus den Protokollen des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags ersichtlich, wurde allerdings nicht diese Formulierungshilfe des Gesamtentwurfs, sondern die einzelnen Teilentwürfe dem Finanzausschuss für seine 124. Sitzung am 27. Februar 1969 zur Verfügung gestellt,[633] so dann auch die unter dem 20. Februar 1969 erstellte Neufassung des § 15.[634] In diesem wurden unter anderem Änderungen hinsichtlich der (un-)beschränkten Steuerpflicht und des Zahlungszeitraums der Steuer nach Abs. 5 vorgenommen.[635] Weitere Änderungen im Vergleich zum Regierungsentwurf ergäben sich nach Ministerialrat *Nissen*

BStBl. III 1965, 640 (zu diesem Urteil ausf. oben § 5 I 2), ist; gleichsinnig *J. Patt*, EStB 2012, 420 (424); *Th. Rödder*, Ubg 2015, 329 (329); *J. Schmitt*, Grundlagen, 2009, S. 426; *H. v. Wallis*, BB 1968, 1477 (1478); zustimmend *R. Thiel*, WPg 1966, 11 (12); *F. Vangerow*, StuW 1966, 63 (68 f.) Hierfür sprach sich bereits zuvor *W. Friedrich*, DB 1962, 313 (315), aus.

[627] PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 120, S. 7 (Kurzprotokoll). Zur Person *H. Schwörers* R. Vierhaus/L. Herbst (Hrsg.), Biographisches Hdb MdB, Band 2, 2002, S. 807 f.

[628] PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 121, S. 3 ff.

[629] BArch, B 126/60407, Image 0907 ff.

[630] BArch, B 126/60407, Image 0935 ff., insbesondere 0941, 0943.

[631] BArch, B 126/46391, Image 1059 ff., 1077 ff.

[632] BArch, B 126/46391, Image 1087 ff., insbesondere 1117; BArch, B 126/60407, Image 0315 ff.

[633] PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 124, Anlage 4–21.

[634] PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 124, Anlage 15; BArch, B 126/46391, Image 1059 ff.

[635] PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 124, S. 14.

(BMF) auch daraus, dass § 15 insgesamt „redaktionell überarbeitet" worden sei.[636] Die Regelung der Gewährung von anderen Wirtschaftsgütern wurde nicht geändert und in dieser Sitzung auch nicht aufgegriffen. § 15 wurde in der vom BMF in dieser Sitzung vorgelegten Fassung einstimmig angenommen.[637]

Der Regierungsentwurf wurde in der folgenden 125. Sitzung am 23. April 1969 und der 127. Sitzung am 5. Mai 1969 nicht beraten.[638] Grund hierfür war, dass die Kommission der Europäischen Gemeinschaft Vorschläge für eine Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten und eine Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, vorbrachte.[639] Die Beratungen wurden zurückgestellt bzw. wurde der Tagesordnungspunkt abgesetzt, da die politisch strittigen Fragen noch nicht geklärt gewesen seien.[640]

In der 132. Sitzung am 16. Mai 1969 war § 15 nicht Gegenstand der Debatte; der Tagesordnungspunkt fasste neben dem Gesetzentwurf der Bundesregierung und dem Entwurf der FDP-Fraktion auch die Vorschläge der Kommission der Europäischen Gemeinschaft für die sog. Fusions- und für die sog. Mutter-Tochter-Richtlinie zusammen.[641] Laut Kurzprotokoll wurden letztere aber nicht diskutiert; vielmehr standen die Mitbestimmungsregelungen sowie die Behandlung von Umsatz- und Gesellschaftsteuer und der Besteuerung des Übernahmegewinns im Mittelpunkt der Gespräche.[642] Dass § 15 nicht mehr beraten wurde, ergibt sich auch daraus, dass laut Vermerk der CDU/CSU-Fraktion des Deutschen Bundestags über den Stand der Beratungen vom 30. April 1969 drei politische Fragen im Raum stünden, erstens die Fusionskontrolle, zweitens das Junktim mit dem Publizitätsgesetz und drittens die Sicherung der Mitbestimmung.[643] Die hier betrachtungsgegenständliche Frage, ob nur Wirtschaftsgüter grundsätzlich „steuerschädlich" sind und unter welchen Bedingungen der Erhalt einer Zusatzleistung bei der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft tatbestandlich von der Regelung des § 15 Abs. 2 des Regierungsentwurfs erfasst sein sollte, wurde demnach nicht mehr diskutiert. Eine

---

[636] PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 124, S. 14.

[637] PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 124, S. 14.

[638] PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 125, S. 9; PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 127, S. 2.

[639] BT-Drs. 5/3774; PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 125, S. 9; PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 127, S. 2. Bei diesen beiden Richtlinien handelte es sich um die spätere sog. Fusionsrichtlinie (*J. Sedemund*, in: Prinz/Desens, Umwandlungen[2], 2023, Rn. 3.38 ff. *H. Langheim*, Einbringung, 2008, S. 90 f.; zu dieser Richtlinie auch oben bei und in Fn. 348) und die sog. Mutter-Tochter-Richtlinie (*G. Kofler*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz, Europäisches Steuerrecht[3], 2025, Rn. 14.7).

[640] PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 125, S. 10; PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 127, S. 2.

[641] PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 132, S. 1 ff.

[642] PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 132, S. 2 ff., Anlage 2–9.

[643] BArch, B 126/60407, Image 1205 ff.

über die Einzelabstimmungen hinausgehende Abstimmung über das UmwStG im Ganzen und unter Berücksichtigung der Änderungen durch den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags sucht man vergebens; in der 132. Sitzung wurde lediglich der Berichterstatter bestimmt.[644] Dieser legte dem Bundestag am 13. Juni 1969 den schriftlichen Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags vor.[645] Da der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags hinsichtlich der hier relevanten Vorschrift des Erhalts weiterer Wirtschaftsgüter (bis auf die Anpassung der Paragrafenzahl von § 15 im Regierungsentwurf zu § 17[646]) keine Änderung vorgenommen hatte, kann auf die bereits oben umschriebene Regelung verwiesen werden.[647]

Der Bundestag beschloss das UmwStG 1969 am 26. Juni 1969.[648] Unter dem 29. Juni 1969 leitete der Bundestagspräsident den Gesetzesbeschluss an den Bundesrat weiter.[649] Der Bundesrat stimmte dem Gesetz am 10. Juli 1969 zu.[650] Der Bundespräsident fertigte das Gesetz am 14. August 1969 aus.[651] Die Verkündung erfolgte durch Veröffentlichung im BGBl. am 19. August 1969 (zum zeitlichen Ablauf auch Abb. 15).[652]

4. Zwischenergebnis

Mit § 17 Abs. 2 Satz 4, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1969 wurde erstmals geregelt, das und inwieweit eine Einbringung in eine Kapitalgesellschaft steuerneutral erfolgt, wenn der Einbringende neben den Gesellschaftsanteilen weitere Wirtschaftsgüter erhält. „Anstoß" der Gesetzgebung war aber entgegen der Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung nicht (allein) das BFH-Urteil aus dem Jahre 1965[653]. Gleichwohl wurde die genannte BFH-Entscheidung im Laufe des normsetzerischen Verfahrens dergestalt vom Normsetzer zur Kenntnis genommen, dass sie aus-

---

[644] PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 132, S. 7.

[645] BT-Drs. 5/4245.

[646] Einem Schreiben des Vorsitzenden des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags an den Vorsitzenden des Haushaltsausschusses des Deutschen Bundestags vom 21.5.1969 ist eine Fassung des UmwStG 1969 angehängt, die „collagenartig" aus mehreren Normtext- bzw. Paragrafenversatzstücken zusammengesetzt wurde (BArch, B 126/60407, Image 1385 ff.). Dabei wurden die Paragrafenzahlen angepasst. Bei der „Verschiebung" in den § 17 handelte es sich also vielmehr nur um eine Neunummerierung, (wohl) um eine konsistente, nicht um Buchstaben ergänzte Nummernfolge zu erzeugen. Grund dafür war, dass u. a. zunächst ein § 12a und ein § 14a vorgesehen waren, die später unter § 13 und § 16 „firmierten" mit der Folge, dass der ursprüngliche § 15 zu § 17 geändert wurde.

[647] Oben § 6 I.

[648] BT-Plenarprotokoll 5/243, S. 13526B; BArch, B 126/60407, Image 0365.

[649] BArch, B 136/7239, Bl. 486r.

[650] BR-Drs. 402/69 (Beschluss); BArch, B 126/60407, Image 1515; BArch, B 136/7239, Bl. 498r.

[651] BArch, B 126/60407, Image 0447; BArch, B 136/7239, Bl. 504r. Bereits unter dem 8.8.1969 wurde der Bundeskanzler gebeten, das Gesetz gegenzuzeichnen (BArch, B 136/7239, Bl. 502r).

[652] BGBl. I 1969 S. 1163.

[653] BFH, Urteil vom 13.7.1965, I 167/59 U, BStBl. III 1965, 640. Dazu oben § 5 I 2.

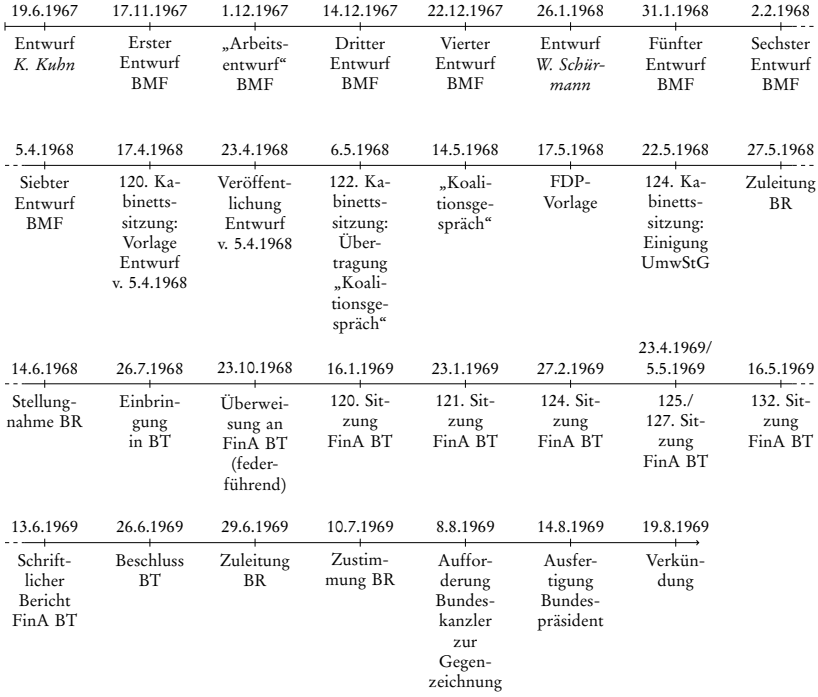

Abb. 15: Zeitstrahl des das UmwStG 1969 betreffenden Gesetzgebungsverfahrens im weiteren, politologischen Sinne

drücklich in der in den Bundestag eingebrachten Begründung des Gesetzentwurfs enthalten ist. Der auf die Entwürfe des BMF aufbauende Normsetzer setzte damit teils das um, was die Rechtsprechung entschieden hatte.[654] Er wich aber von der Rechtsprechung insoweit bewusst davon ab, dass man keine Mindestbeteiligung zu erhalten brauchte.[655] Auch hinsichtlich der Gewährung von anderen Wirtschaftsgütern ist mit § 17 Abs. 2 Satz 4, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1969 eine Regelung in Kraft getreten, die von der Rechtsprechung abwich. Die Rechtsprechung beurteilte eine Einbringung in eine Kapitalgesellschaft, bei der der Einbringende neben den Gesellschaftsrechten auch noch andere Wirtschaftsgüter, etwa Darlehen, erhielt – m. a. W.:

[654] *B. Knobbe-Keuk*, in: FS 75 Jahre RFH/BFH, 1993, S. 303 (316), sprach von „gelungener richterlicher Rechtsfortbildung", die vom Normsetzer übernommen worden sei.

[655] Dazu auch ein undatierter Vermerk des BMF (BArch, B 126/46391, Image 0803, 0805), der

wenn nicht das gesamte Betriebsvermögen in Nennkapital und Kapitalrücklage umgewandelt wurde –, nicht als einen einheitlichen Vorgang. Denn die Gewährung einer Zusatzleistung führte in dieser Höhe zu einer gewinnverwirklichenden Entnahme; i. H. des in Nennkapital und Kapitalrücklage umgewandelten Betriebsvermögens allerdings war eine Buchwertfortführung in Gänze, d. h. ohne anteilige Aufdeckung stiller Reserven zulässig. § 17 Abs. 2 Satz 4, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1969 hingegen sah vor, dass der Einbringende eine Zusatzleistung bis zum Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens steuerunschädlich erhalten durfte. Mit dieser Regelung ging (wohl) die Annahme einher, dass andere nicht in Wirtschaftsgütern bestehende Vorteile grundsätzlich „steuerunschädlich" waren, denn der verwendete Begriff des Wirtschaftsguts legt nahe, dass der Normsetzer nur zusätzliche Wirtschaftsgüter als grundsätzlich „steuerschädlich" ansah und diesbezüglich eine höhenmäßige Begrenzung vorsah. Die zusätzlichen Wirtschaftsgüter wurden bis zu der Grenze des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens demnach nicht als (gewinnverwirklichende) Entnahme betrachtet. Umgesetzt wurde daher vielmehr eine einheitliche Betrachtung, nach der bis zum Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens eine Zusatzleistung nichts am steuerneutralen Einbringungsvorgang änderte. So verstand man dann auch einhellig § 17 UmwStG 1969, auszugsweise sei *G. Loos*[656] zitiert: Mit der gewählten Regelung hat sich der Normsetzer „dafür entschieden, hier weder eine Realisierung der stillen Reserven in voller Höhe des Teilwerts der neben den Anteilen zugeflossenen Wirtschaftsgüter noch auch nur eine ‚anteilige' Realisierung der stillen Reserven im Verhältnis des Werts der Anteile zu den anderen Wirtschaftsgütern zu verlangen. Die Gewährung der anderen Wirtschaftsgüter als solche löst somit im Regelfall keine Gewinnrealisierung aus".

II. Anteilstausch

Bevor das Gesetzgebungsverfahren im weiteren, politologischen Sinne näher betrachtet werden soll (dazu 2 und 3), wird zunächst die Regelung des Anteilstauschs in der mit dem UmwStG 1969 in Kraft getretenen Fassung erläutert (dazu 1).

---

allerdings nach dem Zeitpunkt der Einbringung des Gesetzentwurfs in den Bundestag erstellt worden sein muss, da er u. a. Bezug auf die BT-Drs. 5/3186 nimmt.

[656] *G. Loos*, UmwStG 1969, 1969, Rn. 980 ff. (Zitat Rn. 981); so dann für das UmwStG 1977 auch *M. Groh*, StuW 1984, 217 (228).

1. Die Regelung des Anteilstauschs im UmwStG 1969

Im § 17 Abs. 6 UmwStG 1969 war vorgesehen, dass die Abs. 1–5 entsprechend galten, wenn eine 100%ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wurde. Der Normtext lautete:[657]

> ***§ 17 – Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft***
> *[. . .]*
> *(6) Die Absätze 1 bis 5 gelten entsprechend für die Einbringung der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft, wenn die Beteiligung das gesamte Nennkapital der Gesellschaft oder alle Kuxe der bergrechtlichen Gewerkschaft umfaßt.*

Der durch den Normtext des § 17 Abs. 6 UmwStG 1969 deutliche Bezug, dass u. a. auch § 17 Abs. 2 Satz 4, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1969 für den Anteilstausch entsprechend galt, sowie die dahin gehende Begründung des Gesetzentwurfs, dass dezentralisierte Unternehmen genauso begünstigt werden sollten wie zentralistisch organisierte Unternehmen,[658] legen nahe, dass der Normsetzer beide Einbringungsarten gleich behandeln wollte; jedenfalls gibt es keine Anhaltspunkte, dass der Anteilstausch wesentlich anders ausgestaltet werden sollte. So dürfte man auch die damalige Deutung in der Literatur verstehen.[659] Folglich können die bereits zu § 17 UmwStG 1969 bzgl. der neben den Gesellschaftsrechten geleisteten „anderen Wirtschaftsgütern" erzielten Erkenntnisse auch auf den Anteilstausch übertragen werden.[660]

2. Vorparlamentarischer Raum der Gesetzgebung

Der bereits erwähnte frühe *Kuhn*'sche Entwurf vom 19. Juli 1967 sah nicht nur vor, dass eine Einbringung sowohl in eine Kapitalgesellschaft als auch in eine Personengesellschaft möglich sein sollte, sondern auch, dass eine Einbringung einer Betei-

---

[657] BGBl. I 1969 S. 1163 (1167) (eigene Hervorhebungen; Paragrafenüberschrift steht im Original unter der Paragrafenzahl); wortgleich, bis auf die Anpassung des Eszett, PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 124, Anlage 15.

[658] BT-Drs. 5/3186, S. 16.

[659] *A. Glade/G. Steinfeld*, UmwStG 1969, 1970, Rn. 462 f. (Überschrift); *W. Grund*, DStZ A 1968, 217 (220); ebenso *L. Hübl*, DStZ A 1969, 233 (242); *H.-G. Rau*, DB 1968, 1087 (1088, 1091); *H.-G. Rau*, DB 1969, 1421 (1421, 1432); ähnlich die diesen Punkt nicht kritisierende Zusammenfassung des Gesetzesvorhabens bei *R. W. Fasold*, DB 1968, 1771 (1772); *R. W. Fasold*, DB 1968, 1284 (1286); *R. W. Fasold*, BB 1969, 868 (869).

[660] Oben § 6 I und § 6 I 4.

ligung an einer Kapitalgesellschaft genauso behandelt werden sollte, wenn es sich dabei um eine 100%ige Beteiligung handelte.[661]

> ***§ 20 – Einbringung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft***
> *Als Teilbetrieb im Sinne der §§ 15 bis 19 gilt auch die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, wenn die Beteiligung das gesamte Nennkapital der Gesellschaft oder alle Kuxe der bergrechtlichen Gewerkschaft umfaßt.*

Interessant ist auch die Begründung *K. Kuhns*, von der die spätere amtliche Begründung nicht so sehr abweicht. *K. Kuhn*[662] stellte nämlich die Verbindung zu § 16 EStG i. d. F. des Art. 1 Nr. 7 Buchst. a StÄndG 1965[663] her, nach dem die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft einem Teilbetrieb gleichgestellt war, wenn die Beteiligung das gesamte Nennkapital der Gesellschaft oder alle Kuxe der bergrechtlichen Gewerkschaft umfasste.

Aufbauend auf einem BMF-Entwurf vom 17. November 1967 nahm § 15 Abs. 2 des auf den 1. Dezember 1967 datierenden Entwurfs und des auf den 14. Dezember 1967 datierenden Entwurfs des BMF die *Kuhn*'sche Regelung hingegen nicht auf, vielmehr wurde ganz im Gegensatz zu dem *Kuhn*'schen Vorschlag bestimmt, dass eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft kein Teilbetrieb im Sinne dieser Regelung sei.[664] Damit wäre ein steuerneutraler Anteilstausch jedenfalls im UmwStG nicht geregelt worden. Mit Blick auf das sog. Tauschgutachten, das neben dem später in Kraft getretenen UmwStG 1969 weitergalt,[665] mag man eine solche Regelung für nicht notwendig erachtet haben. In einem auf dem 15. Dezember 1967 datierten Vermerk des in den (weiteren) Gesetzgebungsprozess einbezogenen *K. Kuhn* an den im BMF tätigen Ministerialrat *L. Hübl* kritisierte *K. Kuhn* (allein) diesen § 15 Abs. 2 des Entwurfs: Scheide man Beteiligungen an Kapitalgesellschaft als tauglichen Sacheinlagegegenstand aus, würden Einheitsunternehmen gegenüber in Konzernen strukturierten Unternehmen bevorzugt, letztere wären also wesentlich be-

[661] BArch, B 126/60406, Image 0267 (eigene Hervorhebungen; Paragrafenüberschrift steht im Original über der Pragrafenzahl).

[662] BArch, B 126/60406, Image 0267.

[663] Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes, des Gewerbesteuergesetzes, des Bewertungsgesetzes, des Steuersäumnisgesetzes, der Reichsabgabenordnung und anderer Gesetze (Steueränderungsgesetz 1965) vom 14.5.1965 (BGBl. I 1965 S. 377 [378]); eigene Abkürzung, Jahreszahl amtlich.

[664] Entwurfstexte oben § 6 I 2 b.

[665] *G. Söffing*, DStZ A 1972, 233 (238); in diese Richtung wohl auch *L. Hübl*, DStZ A 1969, 233 (244). Zum Tauschgutachten oben § 5 II 2.

nachteiligt.[666] Diesen Abs. 2 sah man weiterhin in einem neugestalteten Entwurf eines § 15 vor, datierend auf den 22. Dezember 1967.[667]

Der bereits erwähnte Rechtsanwalt *W. Schürmann* formulierte in seiner Stellungnahme vom 26. Januar 1968, bezugnehmend auf den BMF-Entwurf vom 22. Dezember 1967, einen eigenen § 15, der wie folgt lautete:[668]

> *(1) [1] Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine Kapitalgesellschaft eingebracht und erhält der Einbringende dafür Anteile an der Gesellschaft (Sacheinlage, Sachübernahme usw.), so hat er die Wahl, die Einbringung entweder ohne ertragsteuerliche Belastung – zu Buchwerten – oder unter Versteuerung der vollständig realisierten stillen Reserven (einschliesslich good-will) nach der Tarifbegünstigung des § 34 EStG – zu Teilwerten – zu vollziehen. [. . .] [7] Als Teilbetrieb im Sinne des Satzes 1 gelten auch alle wesentlichen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 17 EStG.*

W. Schürmann erfasste mit seinem Abs. 1 Satz 7 auch den Anteilstausch. Das BMF schien von diesem Vorschlag nicht abgeneigt zu sein, zum einen, weil der Satz 7 dieses *Schürmann*'schen Vorschlags in braun[669] unterstrichen wurde, zum anderen, weil ein auf den 31. Januar 1968 datierender Normtextentwurf des BMF in § 15 Abs. 5 – ebenso in Anlehnung an den *Kuhn*'schen Vorschlag – Folgendes vorsah:[670]

> *(5) Die Absätze 1 bis 4 gelten entsprechend für die Einbringung der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft, wenn die Beteiligung das gesamte Nennkapital der Gesellschaft oder alle Kuxe der bergrechtlichen Gewerkschaft umfasst.*

In einem ersten Entwurf einer Begründung des Gesetzentwurfs vom 29. Januar 1968, der der späteren Begründung (stark) ähnelt, griff das BMF zudem die *Kuhn*'sche Kritik am Ausschluss des Anteilstauschs wieder auf. Dort heißt es:[671]

---

[666] BArch, B 126/46391, Image 0166; BArch, B 126/60406, Image 0659. Dies ist ein Vorbringen, das auch in der gemeinsamen Eingabe der Industrie- und Handelstage und des Bundesverbandes der Deutschen Industrie vom 5.2.1968 vorgebracht wurde (BArch, B 126/46391, Image 0501, 0743); hierzu auch bereits ein Vermerk über die Besprechung dieser Verbände mit dem BMF am 11.11.1968 (BArch, B 126/60407, Image 0557 ff., insbesondere 0570).

[667] Entwurfstexte oben § 6 I 2 b.

[668] BArch, B 126/46391, Image 0257, 0259 (eigene Hervorhebungen; hochgestellte [Satz-]Zahlen hinzugefügt). Zu dieser Stellungnahme bereits oben § 6 I 2 b.

[669] Nach § 18 Abs. 1 GO I waren für Geschäftsgangsvermerke dem Unterabteilungsleiter der Braunstift vorbehalten.

[670] BArch, B 126/46391, Image 0205 (eigene Hervorhebungen).

[671] BArch, B 126/46391, Image 0229 (eigene Hervorhebungen; [nach heutigen Rechtschreibregeln] zu viel gesetzte Leerzeichen stillschweigend weggelassen). Es gilt das oben in Fn. 564 Gesagte.

[Begründung z]u § 15 Abs. 5:
[. . .]
Nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 zweiter Halbsatz EStG gilt als Teilbetrieb auch die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, wenn die Beteiligung das gesamte Nennkapital der Gesellschaft oder alle Kuxe der bergrechtlichen Gewerkschaft umfasst. Um im Rahmen dieses Gesetzes, das die Umstrukturierung der deutschen Wirtschaft begünstigen soll, dezentralisiert organisierte Unternehmen – Unternehmen, die sich 100%ige Tochtergesellschaften angegliedert oder einzelne Betriebsabteilungen in solche Gesellschaften umgewandelt haben – zentralisitisch organisierten Unternehmen (Einheitsunternehmen) gleichzustellen, erscheint es geboten, die bereits nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 zweiter Halbsatz EStG für die Betriebsveräusserung verwirklichte Gleichstellung einer 100%igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft mit der Veräusserung eines Teilsbetriebs auch im Rahmen dieses Gesetzentwurfs zu übernehmen.

3. Gesetzgebungsverfahren im engeren, verfassungsrechtsdogmatischen Sinne

Ausweislich der Begründung des Regierungsentwurfs entschloss man sich dazu, die zuvor durch Art. 1 Nr. 7 Buchst. a StÄndG 1965[672] in § 16 Abs. 1 Nr. 1 Hs. 2 EStG eingeführte Besteuerung der Veräußerung einer 100%igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft – heute § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Hs. 1 EStG – für Einbringungen derartiger 100%iger Beteiligungen abzuändern und letztere wie die Einbringung von (Teil-)Betrieben und Mitunternehmeranteilen zu behandeln; der Regierungsentwurf bestimmte mit § 15 Abs. 5 daher, dass die Abs. 1–4 für den Anteilstausch entsprechend galten.[673]

Während der Beratungen im Finanzausschuss des Deutschen Bundestags, namentlich in seiner 124. Sitzung am 27. Februar 1969, wurde der Abs. 5 des § 15 des Regierungsentwurfs ersetzt durch eine Vorschrift, die den Zahlungszeitraum der anfallenden Steuer bei beschränkt Steuerpflichtigen regelte; der bisherige Abs. 5 rutschte in den Abs. 6 und wurde nur redaktionell angepasst (der vorherige Verweis auf die Abs. 1–4 wurde durch den Verweis auf die Abs. 1–5 ersetzt).[674] Abgesehen von dieser redaktionellen Veränderung nahm der Finanzausschuss des Deutschen

[672] Oben Fn. 663.

[673] BT-Drs. 5/3186, S. 16; ebenso *H. Brönner*, Umwandlungsteuergesetz, 1969, §§ 17–20 UmwStG 1969 Rn. 10; *W. Grund*, DStZ A 1968, 217 (220).

[674] PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 124, S. 14, Anlage 15. Ministerial *Nissen* (BMF) sprach davon, dass § 15 des Entwurfs aufgrund der vorgenommenen Änderungen insgesamt „redaktionell überarbeitet" worden sei (PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 124, S. 14).

Bundestags diese Regelung kommentar- und begründungslos in den dann so auch später in Kraft getretenen § 17 Abs. 6 UmwStG 1969 an.[675]

III. Einbringung in eine Personengesellschaft

Zunächst wird die Regelung des § 22 UmwStG 1969 erläutert (dazu 1). Anschließend wird der Frage nachgegangen, wer den „Anstoß" zur Gesetzgebung gab (dazu 2). Zuletzt werden die Beratungen des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags näher beleuchtet (dazu 3). Der zeitliche Ablauf ist bereits in Abb. 15 bildlich dargestellt.

1. Die Regelung des § 22 UmwStG 1969

§ 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1969 sah zwar vor, dass die übernehmende Personengesellschaft auch die Buchwerte fortführen durfte (dazu a). Nicht näher umschrieben war allerdings, wie die Einbringung in eine Personengesellschaft steuerneutral umgesetzt werden konnte; hierzu bediente man sich der sog. Ergänzungsbilanzen (dazu b).

a) Allgemeines

Mit dem Wahlrecht im § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1969 durfte die Personengesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter mit seinem Buchwert oder einem höheren Wert ansetzen; dieser Wert galt gemäß § 22 Abs. 3 UmwStG 1969 für den Einbringenden als Veräußerungspreis. Mithin war eine steuerneutrale Einbringung in eine Personengesellschaft möglich.[676] Abweichend von der Rechtsprechung verlangte diese Regelung allerdings keine beherrschende Stellung mehr, sodass auch die Gewährung einer „kleine[n] Beteiligung" ausreichend war.[677] Die Vorschrift lautete:[678]

---

[675] PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 124, S. 14; BT-Drs. 5/4245, S. 5 f., 15. Weder vorher noch danach wurde der Anteilstausch wieder aufgegriffen (PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 119, S. 6 [Protokoll]; PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 120, S. 6 f. [Protokoll]; PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 121, S. 2 ff.; PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 125, S. 9; PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 127, S. 2; PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 132, S. 2 ff.). Zur Anpassung der Paragrafenzahl oben Fn. 646.

[676] *H.-G. Rau*, DB 1969, 1421 (1436); *L. Schmidt*, StuW 1970, 429 (434); *H. v. Wallis*, StuW 1970, 465 (480).

[677] *G. Loos*, UmwStG 1969, 1969, Rn. 1135; ebenso *W. Martin*, DB 1974, 201 (201); *H.-G. Rau*, DB 1969, 1421 (1436).

[678] BGBl. 1969 S. 1163 (1168) (eigene Hervorhebungen; hochgestellte [Satz-]Zahlen hinzugefügt; Paragrafenüberschrift über der Paragrafenzahl).

§ 22 – Steuerbegünstigte Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft
(1) Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine Personengesellschaft eingebracht und wird der Einbringende als Mitunternehmer beteiligt, so gelten für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens die Absätze 2 bis 4.
(2) [1]Die Personengesellschaft darf das eingebrachte Betriebsvermögen in ihrer Bilanz einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter mit seinem Buchwert oder mit einem höheren Wert ansetzen. [...]
(3) [1]Der Wert, mit dem das eingebrachte Betriebsvermögen in der Bilanz der Personengesellschaft einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter angesetzt wird, gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis. [2]§ 16 Abs. 4 und § 34 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes sind nur anzuwenden, wenn das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Teilwert angesetzt wird.
[...]

Dieser § 22 UmwStG 1969 wurde erst mit schriftlichen Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags in das Gesetzgebungsverfahren im engeren, verfassungsrechtsdogmatischen Sinne eingebracht.[679] Im Vergleich zum § 17 UmwStG 1969 fällt auf, dass es an einer besonderen Regelung für den Fall mangelte, dass der Einbringende Zusatzleistungen erhielt, mithin fehlte eine dem § 17 Abs. 2 Satz 4, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1969 entsprechende Vorschrift.[680] Nach *A. Glade/G. Steinfeld*[681] konnte der Normsetzer aufgrund der damals vorherrschenden sog. Bilanzbündeltheorie[682] auf eine solche Sonderregelung verzichten, wenn die übernehmende Personengesellschaft neben den Gesellschaftsrechten „andere Wirtschaftsgüter" gewährte. Dem zugrunde lag die unterschiedliche Besteuerungskonzeption (der Gesellschafter) einer Kapitalgesellschaft und (derjenigen) einer Personengesellschaft.[683] Denn die Verminderung der Anschaffungskosten gemäß § 17 Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1969 gewährleistete weiterhin die Erfassung der

[679] BT-Drs. 5/4252, S. 7, 16 f.; hierauf wiesen bereits *L. Hübl*, DStZ A 1969, 233 (246); *W. Martin*, DB 1974, 201 (201); *J. Schmitt*, Grundlagen, 2009, S. 533, hin. Hierzu auch noch unten § 6 III 3.

[680] *A. Glade/G. Steinfeld*, UmwStG 1969, 1970, Rn. 608; *G. Loos*, UmwStG 1969, 1969, Rn. 1187 ff.; *G. Söffing*, DStZ A 1972, 233 (239).

[681] *A. Glade/G. Steinfeld*, UmwStG 1969, 1970, Rn. 608, die sich auf die bereits oben angesprochenen Entscheidung des BFH, Urteil vom 13.7.1965, I 167/59 U, BStBl. III 1965, 640 (dazu ausf. unten § 5 I 2), stützten, diese aber die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft betraf.

[682] Dazu oben Fn. 383.

[683] Zur unterschiedlichen Besteuerungskonzeption, meist mit „Trennungs-" und „Transparenzprinzip" umschrieben, (aus heutiger Sicht) etwa *Ch. Kleen*, FR 2022, 1115 (1116); *F. Kitzig*, Ergänzungsbilanz, 2023, S. 58 ff.; *Ch. Osterloh-Konrad*, Transparenz, 2022, S. 1 (5 f.); *E. Röder*, DStR

stillen Reserven auch in den (Kapital-)Gesellschaftsanteilen.[684] Bei einer Einbringung in eine Personengesellschaft tritt diese Verdopplung der stillen Reserven – in den Anteilsrechten einer- und in den fortgeführten Buchwerten des eingebrachten Betriebsvermögens andererseits –, wie es bereits *G. Loos*[685] formulierte, „naturgemäß" – besser: aufgrund der geltenden Besteuerungsvorschriften (der Gesellschafter) der Personengesellschaft – nicht auf; die stillen Reserven werden nur einmal, nämlich in den Wertansätzen bei der Personengesellschaft fortgeführt. Denn die Mitunternehmer beziehen unmittelbar und originär eigene Einkünfte aus ihrer Mitunternehmerbeteiligung. Dies gilt auch für die stillen Reserven der durch die Mitunternehmerbeteiligung repräsentierten anteiligen ideellen Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens zuzüglich des Sonderbetriebsvermögens. Der Einbringende, der Betriebsvermögen in eine Mitunternehmerschaft einbringt, bleibt als Mitunternehmer Träger des gemeinsamen Betriebs und somit für die Ergebnisse unmittelbar steuerpflichtig, er führt die unternehmerische Aktivität unter Beibehaltung der persönlichen Steuerpflicht fort. Es bedarf also keines Besteuerungsrepräsentanten für die Person des Einbringenden in Gestalt „einbringungsgeborener" bzw. aus einer Einbringung „erhaltener" Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft wie bei den Fällen der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft bzw. des Anteilstauschs.[686]

b) (Wert-)Ausgleich und Ergänzungsbilanzen

Bei der Einbringung in eine Personengesellschaft bringen neben dem Einbringenden auch die zukünftigen (Mit-)Gesellschafter ihre Einlage, etwa Betriebsvermögen, in die neue Personengesellschaft ein.[687] Brachten alle Beteiligten gleich hohe stille Reserven in die Personengesellschaften ein, ergab sich hinsichtlich des Beteiligungsverhältnisses und eines (Wert-)Ausgleichs kein Problem, denn letzterer hatte nicht zu erfolgen.[688] Schwierigkeiten bereitete indes der weit häufiger stattfindende Fall, dass unterschiedlich hohe stille Reserven eingebracht wurden, das beabsichtigte Beteiligungsverhältnis allerdings diese Werte nicht widerspiegelte; dann konnte ein (Wert-)Ausgleich erfolgen.[689] Die Rechtsprechung ging davon aus, dass

2023, 1085 (1087 ff.).

[684] Oben bei und in Fn. 499.

[685] *G. Loos*, UmwStG 1969, 1969, Rn. 1138.

[686] Zu den Ausführungen der Mitunternehmerbesteuerung im Falle der Einbringung *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 24 UmwStG Rn. 9 (91. EL, November 2017); gleichsinnig *L. A. Riedel*, Mitunternehmerschaft, 2018, S. 247. So zum § 22 UmwStG 1969 im Grundsatz auch *G. Loos*, UmwStG 1969, 1969, Rn. 1138, unter Hinweis auf die sog. Bilanzbündeltheorie (dazu oben Fn. 383); zum § 24 UmwStG 1977 etwa *R. Geck*, Einbringung, 1986, S. 136.

[687] Oben § 1 II 3.

[688] *G. Loos*, UmwStG 1969, 1969, Rn. 1156.

[689] *G. Loos*, UmwStG 1969, 1969, Rn. 1157 ff. Aus heutiger Sicht geht man weit überwie-

eine Ausgleichszahlung zulässig war; es war nicht notwendig, dass für die Einbringung der Sachgesamtheit ausschließlich Gesellschaftsrechte gewährt wurden.[690] Je nachdem, wie dieser (Wert-)Ausgleich erfolgte, wichen die steuerrechtlichen Folgen voneinander ab.

aa) (Wert-)Ausgleich „innerhalb der Bilanz"

Zum einen konnte der (Wert-)Ausgleich dergestalt stattfinden, dass für den Gesellschafter, der weniger oder keine stille Reserven eingebracht hat, etwa indem er eine Barzahlung leistete, eine positive Ergänzungsbilanz und für den Einbringenden, in dessen eingebrachtes Betriebsvermögen stille Reserven vorhanden waren, eine negative Ergänzungsbilanz aufgestellt wurde. In der positiven Ergänzungsbilanz des Gesellschafters war in Höhe des Differenzbetrags zwischen dem von ihm eingebrachten Buchwert und den nach der Verteilung auf ihn entfallenden Buchwerten ein „Mehrwert für Aktiva" zu buchen, in der negativen Ergänzungsbilanz ein „Minderwert für Aktiva" i. H. des Differenzbetrags zwischen dem nach der Beteiligung der Kapitalanteile auf ihn entfallenden Buchvermögen und dem von ihm eingebrachten Buchwert. Die Personengesellschaft nahm das Betriebsvermögen mit seinem Buchwert in ihrer Gesamthandsbilanz auf. In der Zusammenschau dieser Gesamthands- und Ergänzungsbilanzen glichen sich die angesetzten Werte dergestalt aus, dass i. E. der Einbringende einen Veräußerungspreis von null erzielte. Die vom Einbringenden „zu viel" in die Personengesellschaft eingebrachten stillen Reserven wurden erst dann realisiert, wenn der Einbringende seinen Gesellschaftsanteil oder die Gesellschaft die Aktiva veräußerte.[691] Die mit dem späteren „Ausscheiden" des Einbringenden erfolgende Veränderung bzw. Auflösung der Ergänzungsbilanz wirkt sich dann nicht auf den Gesamtgewinn der Personengesellschaft aus, sondern lediglich auf die Gewinnverteilung zwischen den Gesellschaftern.[692]

---

gend davon aus, dass ein derartiger Ausgleich (mittels Ergänzungsbilanzen) unterbleiben darf, die Buchwerte dennoch fortgeführt werden dürfen, was jedoch aufgrund der interpersonalen Übertragung von stillen Reserven schenkungsteuerliche Folgen haben kann (*St. Kreutzer*, Ein- und Ausbringung, 2018, S. 53, 116 m. w. N.; ähnlich *C. Fuhrmann*, in: Widmann/Mayer, § 24 UmwStG Rn. 450 ff. [216. EL, November 2024]).

[690] BFH, Urteil vom 23.6.1981, VIII R 138/80, BStBl. II 1982, 622 (623); siehe (zum § 24 UmwStG 1977) auch *R. Geck*, Einbringung, 1986, S. 198 ff. m. w. N. auch zur Gegenansicht.

[691] Zum Ganzen *G. Loos*, UmwStG 1969, 1969, Rn. 1158 f.; *H.-G. Rau*, DB 1969, 1421 (1437); ebenso *H. Brönner,* Besteuerung[13], 1974, Kap. VII Rn. 22; *R. W. Fasold*, StbJb 1970/1971 (1971), 183 (229 ff.); *E. Littmann*, DStR 1969, 559 (560 f.); *L. Meyer-Arndt*, Steuerbegünstigt umwandeln, 1970, Rn. 404; *H. Schedlbauer*, DB 1971, 345 (346 f.); *G. Schmidt*, GmbHR 1968, 184 (434 f.); a. A. *R. Thiel*, DB 1973, 935 (938). Dieser Vorgang wird heute als Nettomethode bezeichnet (siehe etwa *St. Kreutzer*, Ein- und Ausbringung, 2018, S. 53 ff. m. w. N.).

[692] *L. Meyer-Arndt*, Steuerbegünstigt umwandeln, 1970, Rn. 405; *C. Fuhrmann*, in: Widmann/Mayer, § 24 UmwStG Rn. 922 (217. EL, Dezember 2024); *H. W. Schoor*, StBp 2006, 255 (256).

Gleiches gelte, so das BMF[693], auch dann, wenn die Personengesellschaft den gemeinen Wert des eingebrachten Betriebsvermögens ansetze und in der negativen Ergänzungsbilanz des Einbringenden die in der Gesamthandsbilanz vorgenommene Aufstockung rückgängig gemacht werde. Zu dem ersten Fall, des Ansetzens zu Buchwerten in der Gesamthandsbilanz, folgendes Beispiel nach *H.-G. Rau*[694]:

A unterhält ein Einzelunternehmen mit einen buchmäßigem Kapital von 100.000 DM. In den Buchwerten sind 100.000 DM stille Reserven enthalten.

Schlussbilanz A (vor der Einbringung)			
Aktiva	100.000 DM	Kapital	100.000 DM

Abb. 16: Beispiel 1 – Bilanz A vor der Einbringung

A bringt sein Einzelunternehmen und B 200.000 DM in bar in eine von A und B neu gegründete Personengesellschaft ein. Beide sind zu je 50 % beteiligt. Die Kapitalkonten sollen in der Bilanz gleich hoch sein.

Eröffnungsbilanz Personengesellschaft (nach der Einbringung)			
Aktiva	100.000 DM	Kapital A	150.000 DM
Kasse	200.000 DM	Kapital B	150.000 DM

Abb. 17: Beispiel 1 – Eröffnungsbilanz nach der Einbringung

B erhält 50.000 DM weniger am Kapital (150.000 DM), als er durch seine Bareinlage (200.000 DM) eingezahlt hat. In dieser Höhe hat B die stillen Reserven „abgekauft". Dies wird durch die positive Ergänzungsbilanz berücksichtigt.

(Positive) Ergänzungsbilanz B			
Mehrwert für Aktiva	50.000 DM	Mehrkapital	50.000 DM

Abb. 18: Beispiel 1 – (Positive) Ergänzungsbilanz B

[693] BMF, Schreiben vom 20.7.1970, IV B 2 – S 1909 – 9/70, BStBl. I 1970, 922 (929); ebenso *R. W. Fasold*, BB 1971, 300 (304), mit Beispiel. Diesen im Haupttext umschriebene Vorgang wird heute als Bruttomethode bezeichnet (siehe etwa *St. Kreutzer*, Ein- und Ausbringung, 2018, S. 53 ff. m. w. N.).

[694] *H.-G. Rau*, DB 1969, 1421 (1437) (dazu kritisch *R. W. Fasold*, BB 1971, 300 [304]); ferner *H. Brönner,* Besteuerung[13], 1974, Kap. VII Rn. 22; *G. Loos*, UmwStG 1969, 1969, Rn. 1160 ff.; so zunächst BMF, Schreiben vom 20.7.1970, IV B 2 – S 1909 – 9/70, BStBl. I 1970, 922 (929 f.); anders dann BMF, Schreiben vom 10.9.1973, IV B 2 – S 1909 – 15/73, BStBl. I 1973, 638 (640).

Würde es hierbei bleiben – so dann nach der früheren Rechtsprechung[695] –, hätte A einen Veräußerungsgewinn i. H. von 50.000 DM erzielt, da die Zusammenschau der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft, worin das von A eingebrachte Betriebsvermögen mit 100.000 DM verbucht wurde, und der (positiven) Ergänzungsbilanz des B (50.000 DM) einen Betrag von 150.000 DM ergibt, dem der Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens des A von 100.000 DM gegenübersteht. „Der entscheidende Punkt der gesetzlichen Regelung liegt nun darin, daß dem einbringenden Gesellschafter A gestattet wird, eine zu der Ergänzungsbilanz des Gesellschafters B korrespondierende negative Ergänzungsbilanz aufzustellen. Die Berechtigung zur Bildung der negativen Ergänzungsbilanz für den Einbringenden ergibt sich aus § 22 Abs. 2 Satz 1 und Satz 2 UmwStG. Würde nur der andere Gesellschafter in einer Ergänzungsbilanz die von ihm honorierten stillen Reserven aktivieren, so würde die Personengesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen in ihrer Bilanz einschließlich der Ergänzungsbilanzen höher als mit dem bisherigen Buchwert des Einbringenden bewerten.“[696]

(Negative) Ergänzungsbilanz A

Minderkapital	50.000 DM	Minderwert für Aktiva	50.000 DM

Abb. 19: Beispiel 1 – (Negative) Ergänzungsbilanz A

Unter Einbeziehung dieser (negativen) Ergänzungsbilanz wird das eingebrachte Betriebsvermögen in der Gesamthandsbilanz einschließlich der Ergänzungsbilanzen ihrer Gesellschafter mit 100.000 DM (= 100.000 DM in der Gesamthandsbilanz zuzüglich 50.000 DM [positive] Ergänzungsbilanz B abzüglich 50.000 DM [negative] Ergänzungsbilanz A) ausgewiesen. So entsteht für A kein Veräußerungsgewinn. Die von B dem A „abgekauften“ stillen Reserven sind mithilfe der (negativen) Ergänzungsbilanz für A in dessen Kapitalkonto hineingelegt worden; sie werden realisiert, wenn A sein Gesellschaftsanteil oder die Gesellschaft die eingebrachten Aktiva veräußert.

[695] Oben § 5 III.

[696] *G. Loos*, UmwStG 1969, 1969, Rn. 1163 (Darstellung Ergänzungsbilanz stillschweigend weggelassen); a. A. *R. Thiel*, DB 1973, 935 (938), der unter Hinweis auf die Vorstellung des historischen Normsetzers davon ausging, dass nur positive Ergänzungsbilanzen aufgestellt werden durften.

Wie dieses Beispiel verdeutlicht, „erhielt" in diesen Konstellationen der Einbringende (A) keine zusätzliche „Gegenleistung", vielmehr wurde mit der negativen Ergänzungsbilanz bloß die in § 22 Abs. 2 UmwStG 1969 vorgesehene Steuerneutralität der Einbringung für A herbeigeführt. Abgesehen von dem in das Vermögen der Personengesellschaften eingebrachten Betriebsvermögen des A und der Bareinlage des B sind keine Wirtschaftsgüter „geflossen". Solange also alles „in der Gesellschaft verblieb", konnte man die negative Ergänzungsbilanz durchaus akzeptieren.[697]

bb) (Wert-)Ausgleich „außerhalb der Bilanz"

Uneinheitlich wurde allerdings der Fall betrachtet, bei dem „Zuzahlungen außerhalb der Bilanz"[698] geleistet wurden. Hierunter verstand man solche Leistungen, die der Einbringende neben den Gesellschaftsrechten erhielt, und zwar in sein Privatvermögen.[699] *G. Söffing*[700] ging dabei davon aus, dass es unerheblich sei, ob die aufnehmende Personengesellschaft oder ein Alt- bzw. zukünftiger Mitgesellschafter diese Zusatzleistung gewähre. *G. Loos* sprach in diesem Zusammenhang allerdings zunächst nur von einem „Spitzenausgleich" zwischen den Gesellschaftern, später von „Zuzahlungen von Mitgesellschaftern an das Privatvermögen des Einbringenden".[701] Es war umstritten, ob die Besteuerung in diesen Fällen durch Aufstellen einer negativen Ergänzungsbilanz vermieden werden konnte. Die hinter diesem Streit stehende Frage würde man heute unten den Begriffen der „Trennungs-" und „Einheitstheorie" zusammenfassen.[702] Die verschiedenen Lösungsvorschläge, die sich teils nur in Einzelheiten unterschieden, können hier nicht alle vorgestellt werden.[703] Die Darstellung beschränkt sich auf wesentliche Ansichten.

---

[697] So dann auch *G. Söffing*, DStZ A 1972, 233 (239), der sich explizit nur gegen die Zuzahlung in das (Privat-)Vermögen des Einbringenden wendete (dazu unten § 6 III 1 b bb). Auch *R. Thiel*, DB 1973, 935 (938), störte sich, bei Lichte betrachtet, vor allem dann an der negativen Ergänzungsbilanz, wenn der Einbringende Wirtschaftsgüter in sein (Privat-)Vermögen erhielt. Zusammenfassend *W. Martin*, DB 1974, 201 (201).

[698] *S. Widmann*, JbFSt 1974/1975 (1975), 88 (101); ebenso *H. Schedlbauer*, DB 1971, 345 (345, 346).

[699] *G. Söffing*, DStZ A 1972, 233 (239): „Mit anderen Worten, Wirtschaftsgüter, die ins Betriebsvermögen der aufnehmenden Personengesellschaft gelangen, sind keine Zuzahlungen"; so i. E. auch BMF, Schreiben vom 10.9.1973, IV B 2 – S 1909 – 15/73, BStBl. I 1973, 638 (640); *G. Loos*, DB 1972, 403 (404) *W. Martin*, DB 1974, 201 (201).

[700] *G. Söffing*, DStZ A 1972, 233 (239).

[701] *G. Loos*, UmwStG 1969, 1969, Rn. 1187 (erstes Zitat); *G. Loos*, DB 1972, 403 (404) (zweites Zitat). *G. Loos* gab seine in der erstgenannten Nachweis vertretene Ansicht später auf.

[702] Dazu oben Fn. 418.

[703] Siehe dazu *S. Widmann*, in: Widmann/Mayer, § 24 UmwStG Rn. 213 ff. (60. EL, August 2001), der – Publikationen zu den UmwStG der Jahre 1969, 1977 und 1995 erfassend – allein zehn Lösungsvorschläge auflistet.

Für die Neutralisierung durch eine negative Ergänzungsbilanz sprach sich u. a. *W. Martin*[704] aus. Wenn der Normsetzer eine Angleichung an die Regelung zur Einbringung in eine Kapitalgesellschaft anstrebe, dürfe der Einbringende bei der Einbringung in eine Personengesellschaft nicht schlechter gestellt sein. Erhalte also der Einbringende bei der Einbringung in eine Personengesellschaft Zusatzleistungen in sein Privatvermögen, müsse dies ebenso steuerneutral möglich sein wie der Erhalt der Zusatzleistung bei der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft. Dies erfolge bei der Einbringung in eine Personengesellschaft darüber, dass der Einbringende eine negative Ergänzungsbilanz aufstellen dürfe. Dass es keine dem § 17 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1969 entsprechende Regelung gebe, sei nicht dahingehend zu verstehen, dass jedwede Gewährung einer Zusatzleistung zu einer (teilweisen) Realisierung von stillen Reserven führe. Vielmehr solle § 17 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1969 als eine wertmäßige Begrenzung – eine Gewährung von Zusatzleistungen bis zur Höhe des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens sei steuerunschädlich – verstanden werden (und nicht überhaupt als „Erlaubnis", auch dann steuerfrei eine Einbringung in eine Personengesellschaft vorzunehmen, wenn Zuzahlungen geleistet wurden)[705]. Eine solche wertmäßige Begrenzung auf einen Buchwertsaldo von mindestens Null sei aber im Falle der Einbringung in eine Personengesellschaft nicht erforderlich, da negative Buchwertsalden auch ohne die Gewährung anderer Wirtschaftsgüter entstehen und fortgeführt werden könnten.[706] Im Ergebnis glich die Lösung einer solchen Fallkonstellation der oben dargestellten Lösung „innerhalb der Bilanz".[707] Diese Rechtsauffassung führte dazu, dass Zuzahlungen der anderen Gesellschafter ins Privatvermögen des Einbringenden grundsätzlich in unbegrenzter Höhe ohne eine unmittelbare Gewinnrealisierung möglich seien, sofern nur der Einbringende einen wenn auch noch so kleinen Mitunternehmeranteil als Gegenleistung für die Einbringung erhalte.[708]

Nach a. A.[709] war die Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz insoweit ausgeschlossen, soweit die Zusatzleistung ins Privatvermögen übernommen wurde. Die Vorstellung des historischen Normsetzers habe nur die positive, nicht hingegen

[704] *W. Martin*, DB 1974, 201 (202); ebenso *G. Loos*, DB 1972, 403 (404) m. w. N.; ähnlich *A. Glade/G. Steinfeld*, UmwStG 1969, 1970, Rn. 611. Darüber hinaus wurde diskutiert, ob dann, wenn die Zuzahlung überwog, § 22 UmwStG 1969 ausgeschlossen sein sollte (dazu nur *G. Loos*, DB 1972, 403 [404 f.]).

[705] So *G. Loos*, DB 1972, 403 (404).

[706] Zu diesem Argument *G. Loos*, DB 1972, 403 (404).

[707] Oben § 6 III 1 b aa.

[708] *G. Loos*, DB 1972, 403 (404).

[709] BMF, Schreiben vom 10.9.1973, IV B 2 – S 1909 – 15/73, BStBl. I 1973, 638 (640); *R. Thiel*, DB 1973, 935 (938); *R. Thiel*, DB 1973, 983 (985); in diese Richtung wohl auch *H. Schedlbauer*, DB 1971, 345 (346 f.); so zunächst auch *G. Loos*, UmwStG 1969, 1969, Rn. 1187, allerdings später aufgegeben (*G. Loos*, DB 1972, 403 [404]). Auch die Rechtsprechung ging davon aus, dass eine Zuzahlung der zukünftigen (Mit-)Gesellschafter ins Privatvermögen des Einbringenden nicht von § 22

die negative Ergänzungsbilanz umfasst, da dieser lediglich die bestehende, durch die Rechtsprechung entwickelte Rechtslage auf eine sichere Rechtsgrundlage stellen wolle. Letztere kannte allerdings nur die positive Ergänzungsbilanz.[710] Letztlich spreche auch das Fehlen einer dem § 17 Abs. 2 Satz 4, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1969 entsprechenden Regelung dafür, dass diese Fälle nicht von § 22 UmwStG 1969 erfasst sein sollten (hier also i. S. der „Erlaubnis" verstanden[711]).

Welche Folgen hieraus zu ziehen seien, wurde unterschiedlich gesehen. *G. Söffing* und ihm folgend das BMF gingen davon aus, dass der Vorgang in einen Veräußerungsteil und einen Einbringungsteil, der unter § 22 UmwStG 1969 falle, aufgeteilt werden sollte.[712] „Für den Teil des Betriebes, dessen Wert der Barzahlung entspricht, liegt eine normale Veräußerung vor; insoweit wird der Einbringende nicht Mitunternehmer der Gesellschaft. Aus dem Grunde greifen für diesen ‚Teilverkauf' die Vorschriften des § 22 UmwStG [1969] nicht ein. Es gelten die normalen Regeln. Ein diesem Teilverkauf entsprechender Anteil der Buchwerte und der stillen Reserven geht auf die übrigen Partner über. Beim Einbringenden tritt insoweit Gewinnrealisierung ein. Für den Rest gilt dann in vollem Umfang § 22 UmwStG [1969]."[713] Deutlich erkennbar ist der unter dem Stichwort der Trennungstheorie bekannte Gedankengang. Hierzu sei das Beispiel nach *G. Söffing*[714] vorgebracht:

> A hat ein Einzelunternehmen mit einem buchmäßigen Eigenkapital von 100.000 DM. In den Buchwerten sind stille Reserven von 200.000 DM enthalten. A bringt dieses Einzelunternehmen in eine von ihm und B gegründete Personengesellschaft ein, an der A und B je zu 50 % beteiligt sind. Als Gegenleistung für die Einbringung erhält A 50 v. H. Miteigentumsanteil an der Personengesellschaft und außerdem eine Zuzahlung von B i. H. von 150.000 DM.

UmwStG 1969 erfasst war, aber in einem solchen Falle überhaupt keine negative Ergänzungsbilanz aufgestellt werden durfte (BFH, Urteil vom 23.6.1981, VIII R 138/80, BStBl. II 1982, 622 [623]; dazu unten bei und in Fn. 715).

[710] Oben § 5 III. Schaut man sich die noch hier zu erzielenden rechtshistorischen Erkenntnisse an (dazu unten § 6 III 3), kann dieses Argument nicht überzeugen: Der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags ging gerade davon aus, dass die Rechtsprechungsgrundsätze nicht ausreichend gewesen seien, sodass er, unter Beachtung der unterschiedlichen Besteuerungskonzeptionen, eine Angleichung an die Vorschrift über die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft erreichen wollte.

[711] Dazu oben bei und in Fn. 705.

[712] *G. Söffing*, DStZ A 1972, 233 (239 f.); ebenso BMF, Schreiben vom 10.9.1973, IV B 2 – S 1909 – 15/73, BStBl. I 1973, 638 (640), das betonte, dass die gleiche Sichtweise auch dann anzulegen sei, wenn Zusatzleistung zunächst ins Vermögen der Personengesellschaft eingelegt und später vom Einbringenden entnommen worden sei: dann handele es sich ebenso um eine „Zuzahlung".

[713] So zunächst *G. Loos*, UmwStG 1969, 1969, Rn. 1187 ff. (allerdings später aufgegeben [*G. Loos*, DB 1972, 403 ⟨404⟩]).

[714] *G. Söffing*, DStZ A 1972, 233 (239 f.).

Bilanz A (vor der Einbringung)			
Aktiva	100.000 DM	Kapital	100.000 DM

Abb. 20: Beispiel 2 – Bilanz A vor der Einbringung

Der Vorgang ist rechtlich zu zerlegen. Zunächst verkauft A an B die Hälfte der zu seinem Betrieb gehörenden Wirtschaftsgüter gegen Zahlung von 150.000 DM in der Weise, dass B das Miteigentum an der Hälfte der Wirtschaftsgüter eingeräumt wird. B wird dadurch noch kein Mitunternehmer. Durch die Veräußerung entsteht für A ein Gewinn von 100.000 DM (für die Weggabe von Miteigentum i. H. von 50.000 DM [50 % an den Wirtschaftsgütern im Buchwert von 100.000 DM] erhält A 150.000 DM). Es ergibt sich das folgende Bilanzbild für das Einzelunternehmen des A (Abb. 21).

Bilanz A (nach Veräußerung)			
Aktiva	50.000 DM	Kapital	200.000 DM
Kasse	150.000 DM		

Abb. 21: Beispiel 2 – Bilanz A nach Veräußerung

Da die Zahlung i. H. von 150.000 DM ins Privatvermögen des A geflossen ist, muss eine Entnahme dieser 150.000 DM angenommen werden (Abb. 22).

Bilanz A (nach Entnahme)			
Aktiva	50.000 DM	Kapital	50.000 DM

Abb. 22: Beispiel 2 – Bilanz A nach Entnahme

B bringt in die Personengesellschaft die zuvor von A entgeltlich erworbenen Miteigentumsrechte ein. Diese Einbringung hat nach § 6 Abs. 1 Nr. 6 EStG 1967 mit dem Teilwert, höchstens jedoch mit den Anschaffungskosten, hier mit 150.000 DM zu erfolgen. A hingegen kann seinen Betrieb mit den bisherigen Buchwerten einbringen (§ 22 UmwStG 1969). Bei hälftiger Beteiligung ergibt sich folgende Eröffnungsbilanz der Personengesellschaft (Abb. 23).

Eröffnungsbilanz Personengesellschaft (nach der Einbringung)			
Aktiva	50.000 DM	Kapital A	100.000 DM
Miteigentum	150.000 DM	Kapital B	100.000 DM

Abb. 23: Beispiel 2 – Eröffnungsbilanz nach der Einbringung

Da B 50.000 DM mehr eingezahlt hat, als er an Kapital erhalten hat, in dieser Höhe also die stillen Reserven „abgekauft" hat, die nicht in der Bilanz der Personengesellschaft abgebildet werden, hat er eine positive Ergänzungsbilanz aufzustellen (Abb. 24).

(Positive) Ergänzungsbilanz B

Mehrwert für Aktiva	50.000 DM	Mehrkapital A	50.000 DM

Abb. 24: Beispiel 2 – (Positive) Ergänzungsbilanz B

Zwar ist der oben festgestellte Gewinn i. H. von 100.000 DM zu versteuern. Ein durch die Aufstellung dieser positiven Ergänzungsbilanz sich ergebender Veräußerungsgewinn i. H. von 50.000 DM (50.000 DM in der Bilanz der Personengesellschaft ausgewiesenes Betriebsvermögen zuzüglich 50.000 DM aus der positiven Ergänzungsbilanz abzüglich des [verbleibenden] Buchwerts des A von 50.000 DM) kann A dennoch durch eine negative Ergänzungsbilanz vermeiden (Abb. 25), denn insoweit wurde dem A nichts ins Privatvermögen gezahlt.

(Negative) Ergänzungsbilanz A

Minderkapital	50.000 DM	Minderwert für Aktiva	50.000 DM

Abb. 25: Beispiel 2 – (Negative) Ergänzungsbilanz A

Nach anderen Stimmen[715] konnte die Gewinnrealisierung bei der Zuzahlung durch zukünftige (Mit-)Gesellschafter ins Privatvermögen des Einbringenden beim Einbringenden in keinem Falle durch eine negative Ergänzungsbilanz vermieden werden. Gegen die von *G. Söffing* vorgenommene Zerlegung des Vorgangs spreche, dass sie keinen Anhaltspunkt im Normtext finde,[716] dass die von *G. Söffing* vor-

[715] BFH, Urteil vom 23.6.1981, VIII R 138/80, BStBl. II 1982, 622 (623); *R. Thiel*, DB 1973, 935 (938); *R. Thiel*, DB 1973, 983 (985). Zur Frage danach, inwieweit Vertrauensschutz aufgrund des missverständnisträchtigen BMF-Schreibens vom 20.7.1970, IV B 2 – S 1909 – 9/70, BStBl. I 1970, S. 922 (929 f.) (Klarstellung durch BMF, Schreiben vom 10.9.1973, IV B 2 – S 1909 – 15/73, BStBl. I 1973, 638 [640]), bestand, *R. Thiel*, DB 1973, 983 (985) (so dann auch grundsätzlich, soweit man negative Ergänzungsbilanzen akzeptiert, *S. Widmann*, JbFSt 1974/1975 [1975], 88 [102 f.], mit der Einschränkung, dass die negative Ergänzungsbilanz durch die Höhe des aufgrund der Einbringung gewährten Mitunternehmeranteils eingeschränkt sei).

[716] *H. Brönner,* Besteuerung[13], 1974, Kap. VII Rn. 25.

genommene „auf eine Momentaufnahme abgestellte Konstruktion“[717] einer Veräußerungsfiktion durch alternative Gestaltungen umgangen werden könne[718] und dass sie den Willen der Beteiligten widerspreche[719]. Nach dem BFH[720] brachte der Einzelunternehmer die Sachgesamtheit in die übernehmende Personengesellschaft ein. Die vom künftigen Mitgesellschafter zu erbringende Einlage musste allerdings nicht zwingend von ebendiesem erbracht werden, sondern konnte bspw. von dem Einbringenden erbracht werden. Der Einbringende legte dann das Wirtschaftsgut für Rechnung des künftigen Mitgesellschafters ein. Im Gegenzug konnte dieser Mitgesellschafter verpflichtet sein, an den Einbringenden zum Ausgleich einen Betrag in Geld zu zahlen. Insoweit wie der Einbringende auf fremde Schuld – die des künftigen Mitgesellschafters – leistete und dafür eine (Ausgleichs-)Zahlung erhielt, lag eine nicht unter § 22 UmwStG 1969 fallende Veräußerung vor.[721]

cc) Zwischenergebnis

Es zeigt sich, dass die steuerlichen Folgen des Ausgleichs zwischen Gesellschaftern bei einer Einbringung in eine Personengesellschaft bereits damals diskutiert wurden. Mangels einer dem § 17 Abs. 2 Satz 4, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1969 entsprechenden Regelung bestanden Rechtsunsicherheiten. Nur dann, wenn ein (Wert-) Ausgleich innerhalb der Bilanz der übernehmenden Personengesellschaft vorgenommen wurde, ging man einhellig davon aus, dass ein aufgrund der Einbringung entstehender Veräußerungsgewinn durch Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz des Einbringenden verhindert werden konnte. Soweit aber ein (Wert-)Ausgleich außerhalb der Bilanz der übernehmenden Personengesellschaft erfolgte, gab es unterschiedliche Ansichten, wie sich die Einbringung mit Ausgleichszahlung vollzog. Der BFH ging davon aus, dass in solchen Fällen eine negative Ergänzungsbilanz nicht aufgestellt werden durfte. Mithin war der (Wert-)Ausgleich „außerhalb der Bilanz“ nicht steuerneutral.

2. Vorparlamentarischer Raum der Gesetzgebung

Wie bisher gezeigt wurde, war die Einbringung in eine Personengesellschaft zunächst nicht im Entwurf der Bundesregierung für ein neues UmwStG 1969 vorgesehen.[722] Verbreitet wurde, dass die Regelung dieses Einbringungsvorgangs auf ei-

[717] *S. Widmann*, JbFSt 1974/1975 (1975), 88 (102).
[718] *R. Thiel*, DB 1973, 983 (984), mit einem Beispiel einer solcher Alternativgestaltung.
[719] BFH, Urteil vom 23.6.1981, VIII R 138/80, BStBl. II 1982, 622 (623).
[720] Hierzu sowie zu den nachfolgenden Ausführungen BFH, Urteil vom 23.6.1981, VIII R 138/80, BStBl. II 1982, 622 (623).
[721] Aus heutiger Sicht Nachweise oben Fn. 112.
[722] Oben § 6 I.

ne Initiative des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags zurückgehe.[723] Dieser Aussage kann insoweit zugestimmt werden, als es erst der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags in seinem schriftlichen Bericht vom 13. Juni 1969 war, der die Regelung einer Einbringung in eine Personengesellschaft in das Gesetzgebungsverfahren im engeren, verfassungsrechtsdogmatischen Sinne einbrachte.[724]

Blickt man allerdings auf den Entwurfsprozess im BMF, war in einem ersten von *K. Kuhn* an das BMF geschickten Entwurf vom 19. Juli 1967 die Einbringung in Personengesellschaften vorgesehen. Dieser Vorschlag wurde aber bereits mit den späteren Entwürfen des BMF vom 17. November, 1. Dezember und 14. Dezember 1967 nicht weiter verfolgt.[725]

Dass die „Initialzündung" nicht vom Finanzausschuss des Deutschen Bundestags ausging, zeigt sich auch an der Eingabe des Zentralverbands des Deutschen Handwerks vom 15. August 1968, der Bezug nimmt auf den dem Bundesrat zugeleiteten und später in den Bundestag eingebrachten Entwurf.[726] Der Zentralverband des Deutschen Handwerks kritisierte, dass der bisherige Entwurf unvollständig sei, da er die Umwandlung eines Einzelbetriebs in eine Personengesellschaft nicht berücksichtige. Wenn in § 15 des Entwurfs geregelt werde, dass Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft steuerneutral eingebracht werden könne, dann müsse das Gleiche für die Einbringung in eine Personengesellschaft gelten, insbesondere auch deshalb, weil immer noch ungeklärt sei, ob nach der Rechtsprechung eine Einbringung in eine Personengesellschaft auch dann steuerneutral erfolge, wenn der Einbringende zu weniger als 50 % an der übernehmenden Personengesellschaft beteiligt werde. – Eine Anmerkung, die Eingang ins Gesetz gefunden hat, da die Einräumung einer kleinen Beteiligung ausreichend war.[727] – Auch die Stellungnahme des Deutschen Anwaltsvereins vom 16. Dezember 1968 sprach sich für eine solche Regelung aus. Der Deutsche Anwaltsverein bediente sich der Stellungnahme des Rechtsanwalts *M. Luther*, worin er auf die fehlende Regelung der Einbringung in eine Personengesellschaft hinwies.[728] Gleiches gilt für eine an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags unter dem 12. November 1968 geschickten Stellungnahme u. a. des Deutschen Industrie- und Handelstages.[729] Zwar sei die Einbringung

[723] *A. Glade/G. Steinfeld*, UmwStG 1969, 1970, Rn. 595; *W. Martin*, DB 1974, 201 (201); offener *L. Hübl*, DStZ A 1969, 233 (246), der davon sprach, dass im Laufe des parlamentarischen Verfahrens die Regelung eingefügt wurde.

[724] BT-Drs. 5/4245, S. 7, 16 f.

[725] Zum Ganzen oben § 6 I 2 b.

[726] BArch, B 126/60407, Image 0797 ff.; BArch, B 136/7239, Bl. 338r. Zum genannten Entwurf oben § 6 I 3. Diese Eingabe wiederholte der Zentralverband des Deutschen Handwerks am 4. November 1968 (BArch, B 126/46391, Image 0889 ff.; BArch, B 126/60407, Image 0797 ff.).

[727] Oben bei und in Fn. 677.

[728] BArch, B 126/46391, Image 1029, 1031.

[729] BArch, B 126/60407, Image 0935 ff., 0939.

in eine Personengesellschaft nach derzeitiger Rechtsprechung steuerneutral möglich, es bestünden allerdings Rechtsunsicherheiten. Da der Gesetzgeber die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft auf rechtssichere Füße stelle, deren Steuerneutralität ebenso von der Rechtsprechung angenommen worden sei, solle man nunmehr auch die Einbringung in eine Personengesellschaft regeln.

Einer Einschätzung des Referats IV B/1 an das Referat IV B/4 des BMF vom 9. Dezember 1968 nach bestanden gegen den soeben dargelegten Vorschlag des Zentralverbands des Deutschen Handwerks, auch die Einbringung in eine Personengesellschaft zu regeln, keine Bedenken; dieser Einschätzung hing bereits ein entsprechender unter dem 4. Dezember 1968 datierender Entwurf einer Regelung der Einbringung in eine Personengesellschaft (§ 18 a) an.[730] Dieser lautete bereits deutlich in Anlehnung an den § 15 des in den Bundestag eingebrachten Regierungsentwurfs[731] sowie mit großer Ähnlichkeit zur später in Kraft getretenen Regelung[732]:

> ***§ 18 a – Steuerbegünstigte Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft***
> *(1) Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine Personengesellschaft eingebracht und wird der Einbringende als Mitunternehmer beteiligt, so gelten für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens die Absätze 2 bis 5.*
> *(2) [1] Die Personengesellschaft darf das eingebrachte Betriebsvermögen in ihrer Bilanz einschliesslich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter mit seinem Buchwert oder mit einem höheren Wert ansetzen.*
> *[...]*
> *(4) [1] Der Wert, mit dem das eingebrachte Betriebsvermögen in der Bilanz der Personengesellschaft einschliesslich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter angesetzt wird, gilt für den Einbringenden als Veräusserungspreis im Sinne des § 16 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes. [2] § 16 Abs. 4 und § 34 des Einkommensteuergesetzes sind nur anzuwenden, wenn das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Teilwert angesetzt wird.*
> *[...]*

[730] BArch, B 126/60407, Image 1023, 1025 (eigene Hervorhebungen; hochgestellte [Satz-]Zahlen hinzugefügt; Paragrafenüberschrift im Original über der Paragrafenzahl); ebenso BArch, B 126/46391, Image 0865, 0875. In den Archivgütern aus dem BMF (BArch, B 126/46391, Image 0821, 0859) findet sich ein „Änderungsantrag" (ohne Datum) vom Bundestagsabgeordneten *K. Regling* (SPD) (R. Vierhaus/L. Herbst [Hrsg.], Biographisches Hdb MdB, Band 2, 2002, S. 671 f.), worin ebenso die Einbringung in eine Personengesellschaft vorgesehen war, der allerdings, soweit die Suche in den BT-Drs. ergeben hat, nie offiziell gestellt wurde.

[731] Dazu oben § 6 I 3.

[732] Oben § 6 III 1.

3. Gesetzgebungsverfahren im engeren, verfassungsrechtsdogmatischen Sinne

Der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags schnitt in seiner 119. Sitzung am 15. Januar 1969 die Frage an, ob weitere Umwandlungstatbestände vom UmwStG erfasst sein sollten. Der anwesende Ministerialdirigent *Koch* (BMF) bemerkte daraufhin, dass ein Entwurf über ein (zivilrechtliches) Gesetz über die Umwandlung u. a. von Personengesellschaften und Einzelunternehmen vom Rechtsausschuss des Deutschen Bundestags beraten werde. Hierdurch sowie durch andere gesetzliche Bestimmungen würden Umwandlungsmöglichkeiten geschaffen werden, deren mögliche Erfassung in einem UmwStG allerdings erst dann diskutiert werden sollten, wenn die Beratungen in den anderen Ausschüssen abgeschlossen seien. In seiner 120. Sitzung am 16. Januar 1969 fasste der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags den Beschluss, dass „[a]us systematischen Gründen [...] die für den Zusammenschluss etc. von Personengesellschaften relevanten steuerrechtlichen Folgen in einem neuen ‚Vierten Teil' kodifiziert" und diesbezüglich Formulierungshilfen vom BMF eingeholt werden sollten.[733]

Nachdem in der 121. Sitzung am 23. Januar 1969 die hier betrachtungsgegenständlichen Einbringungsvorschriften nicht zur Debatte standen,[734] befasste sich der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags erst wieder in seiner 124. Sitzung am 27. Februar 1969 mit den enstprechenden Regelungen.[735] Datierend auf den 27. Februar 1969 erstellte das BMF, nachdem es unter den 31. Januar 1969 und 20. Februar 1969 weitere (Teil-)Entwürfe einer Regelung für die Einbringung in eine Personengesellschaft formulierte,[736] eine Formulierungshilfe für den (gesamten) Entwurf eines Gesetzes über Steuererleichterungen bei Änderung der Unternehmensform, worin u. a. auch § 18 b für die Einbringung in Personengesellschaften vorgesehen war.[737] Soweit aus den Finanzausschussdrucksachen ersichtlich, wurde allerdings nicht die Formulierungshilfe des Gesamtentwurfs, sondern die einzelnen Teilentwürfe dem Finanzausschuss für seine 124. Sitzung zur Verfügung gestellt.[738] So dann auch der unter dem 31. Januar 1969 erstellte Entwurf eines § 18 b, der die

[733] Zitat: PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 120, S. 6 f. (Protokoll). Zur 119. Sitzung PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 119, S. 9 f. (Kurzprotokoll); zur 120. Sitzung PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 120, S. 6 f. (Protokoll); zusammenfassend PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 119, S. 6 (Aufzeichnung); siehe auch BArch, B 126/46391, Image 1044; PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 119, S. 16. In der gleichen Sitzung beantragte der Bundestagsabgeordnete *G. Schulhoff* (CDU) (R. Vierhaus/L. Herbst [Hrsg.], Biographisches Hdb MdB, Band 2, 2002, S. 791 f.), dass u. a. § 15 des Entwurfs auf Zusammenschlüsse von Personengesellschaft für anwendbar erklärt werden sollte.

[734] PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 121, S. 3 ff.

[735] PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 124, S. 10 ff.

[736] BArch, B 126/46391, Image 1071, 1085, 1059 ff., 1077 ff.

[737] BArch, B 126/46391, Image 1087 ff., insbesondere 1117.

[738] PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 124, Anlage 4–21.

Einbringung in eine Personengesellschaft regelte und der große Ähnlichkeit mit dem bereits als § 18 a ausgearbeiteten Entwurf hatte.[739]

> ***§ 18 b – Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft***
> *(1) Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine Personengesellschaft eingebracht und wird der Einbringende Mitunternehmer der Gesellschaft, so gelten für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens die Absätze 2 bis 4.*
> *(2) [1] Die Personengesellschaft darf das eingebrachte Betriebsvermögen in ihrer Bilanz einschliesslich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter mit seinem Buchwert oder mit einem höheren Wert ansetzen.*
> *[. . .]*
> *(3) [1] Der Wert, mit dem das eingebrachte Betriebsvermögen in der Bilanz der Personengesellschaft einschliesslich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter angesetzt wird, gilt für den Einbringenden als Veräusserungspreis. [2] § 16 Abs. 4 und § 34 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes sind nur anzuwenden, wenn das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Teilwert angesetzt wird.*
> *[. . .]*

Der in dieser Sitzung anwesende „Regierungsvertreter", Ministerialrat *L. Hübl* (BMF), erklärte, dass ein Zusammenschluss von Personengesellschaften zwar auch bisher ohne eine solche Regelung möglich gewesen sei, doch beständen hinsichtlich zahlreicher Einzelprobleme in der Rechtsprechung und Literatur Unklarheiten; eine unterschiedliche Handhabung werde nunmehr ausgeschlossen.[740] Würden die Werte des eingebrachten Betriebsvermögens nicht zum Buchwert übernommen, so entfielen damit die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Bestimmung und damit die Steuervergünstigung.[741] Dieser vom BMF vorformulierte § 18 b wurde in ebendieser Fassung einstimmig angenommen.[742]

Die Beratungen wurden in der 125. Sitzung am 23. April 1969 und in der 127. Sitzung am 5. Mai 1969 nicht fortgeführt. In der 132. Sitzung am 16. Mai 1969 wurden die Beratungen zwar fortgeführt, die Vorschrift über die Einbringung in eine Personengesellschaft kam aber nicht mehr zur Sprache, sodass es bei der in der 124. Sitzung beschlossenen Fassung blieb. In der „collagenartigen" Zusammensetzung der

---

[739] PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 124, Anlage 20. Zur nachfolgenden Wiedergabe BArch, B 126/46391, Image 1085 (eigene Hervorhebungen; hochgestellte [Satz-]Zahlen hinzugefügt; Paragrafenüberschrift im Original über der Paragrafenzahl; fehlendes Leerzeichen zwischen „Abs." und „1" in Abs. 3 Satz 2 stillschweigend hinzugefügt).

[740] PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 124, S. 15 (dort auch zum Zitat).

[741] PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 124, S. 15 f. Zum Begriff „Anwendung" oben Fn. 417.

[742] PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 124, S. 16.

mehreren Normtext- bzw. Paragrafenversatzstücken wurde die Nummernfolge der Paragrafenzahlen angepasst, u. a. der im Finanzausschuss des Deutschen Bundestags beschlossene § 18 b, der als § 22 UmwStG 1969 in Kraft getreten ist.[743]

Es scheint so, als wenn das BMF die Begründung für die dann schon als § 22 eingeordnete Vorschrift (mit-)lieferte, auch wenn sie in den Protokollen der untersuchten Sitzungen des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags nicht zu finden ist;[744] jedenfalls gleicht sich diese Begründung mit der später im schriftlichen Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags veröffentlichten Begründung. In letzterer ist zu lesen, dass der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags die Ergebnisse der Rechtsprechung[745] für nicht voll befriedigend gehalten hat und er daher die steuerliche Erfolgsneutralität einer Einbringung in eine Personengesellschaft genauso ausgestalten wollte wie bei einer Einbringung in eine Kapitalgesellschaft nach § 17 UmwStG 1969.[746] Trotz dieses Ansatzes, § 22 UmwStG 1969 dem § 17 UmwStG 1969 nachzubilden, wurden einige Abweichungen und Anpassungen vorgenommen, die, laut schriftlichem Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags[747], wegen der Unterschiede zwischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften und ihrer steuerlichen Behandlung erforderlich gewesen seien.[748]

Die Beratungen legen offen, dass man weder über die Möglichkeit nachdachte, ob eine neben den Gesellschaftsrechten gewährte Zusatzleistung dazu führen sollte, dass die Einbringung nicht zu Buchwerten erfolgen sollte, noch darüber, inwieweit der Einbringende, wenn man eine Zusatzleistung für grundsätzlich steuerunschädlich hielte, weitere Leistungen neben den Gesellschaftsrechten für eine steuerneutrale Einbringung eine Personengesellschaft erhalten dürfte.

---

[743] Zum Ganzen PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 125, S. 10; PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 127, S. 2; PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 132, S. 1 BArch, B 126/60407, Image 1385 ff. Dazu ausf. oben § 6 I 3.

[744] BArch, B 126/46391, Image 1159, 1175.

[745] Oben § 5 III.

[746] BT-Drs. 5/4252, S. 7; ebenso *W. Martin*, DB 1974, 201 (202); *H.-G. Rau*, DB 1969, 1421 (1436); so auch *H. v. Wallis*, StuW 1970, 465 (480), nach dem es sich bei § 22 UmwStG 1969 nicht allein um eine Kodifiktation der Rechtsprechung handelte; anders *W. Grund*, DStZ A 1968, 217 (221 f.), nach dem aufgrund der im Haupttext wiedergegebenen Rechtsprechung (oben § 5 III) auf eine Regelung im Regierungsentwurf verzichtet wurde.

[747] BT-Drs. 5/4252, S. 7; gleichsinnig *H.-G. Rau*, DB 1969, 1421 (1436).

[748] Dazu bereits oben § 6 III 1 a.

§ 7 Die Zusatzleistung mit dem UmwStG 1977

I. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch

Im UmwStG 1977 übernahm der Normsetzer die Regelungen des § 17 UmwStG 1969 ohne inhaltliche Änderung in § 20 Abs. 2 Satz 5, Abs. 4 Satz 2. Gleiches gilt für die wortgleich übernommene Regelung des Anteilstauschs von § 17 Abs. 6 UmwStG 1969 in § 20 Abs. 6 UmwStG 1977.[749] In der Begründung des Gesetzesentwurfs heißt es, dass „[d]urch § 20 des Entwurfs [...] die bisher in § 17 des Gesetzes enthaltenen Vorschriften über die Bewertung des in eine Kapitalgesellschaft eingebrachten Betriebsvermögens und der als Gegenleistung gewährten Gesellschaftsanteile übernommen [werden]".[750]

Hinzu weisen ist zudem auf § 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG 1977 i. d. F. von Art. 18 Nr. 1 Buchst. a StÄndG 1992. Dort wurde bei dem innerhalb der Grenzen der (damaligen) Europäischen Gemeinschaft erfolgenden Anteilstausch, soweit ersichtlich, zum ersten Mal eine Wertgrenze für eine „zusätzliche Gegenleistung" im UmwStG positiviert, namentlich i. H. von „10 vom Hundert" des Nennwerts oder eines an dessen Stelle tretenden rechnerischen Werts der gewährten Anteile. Diese Änderung ging zurück auf die Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaft vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (90/434/EWG).[751] Dort heißt es in Art. 2 Buchst. d der deutschen Fassung, dass „bare[...] Zuzahlungen" 10 % des Nennwerts oder des rechnerischen Werts der gewährten Anteile nicht überschreiten dürfen. – *Nota bene* sei nur die sprachliche Ähnlichkeit dieser Richtlinie in deutscher Fassung und des § 238 Abs. 2 AktG 1937[752] erwähnt: Danach

[749] So auch etwa *Th. Lange*, Anteilstausch, 1994, S. 28. Zum § 20 UmwStG 1977 auch bereits *J. Patt*, EStB 2012, 420 (424); *J. Schmitt*, Grundlagen, 2009, S. 427.

[750] BT-Drs. 7/4803, S. 31; der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags änderte hinsichtlich dieser Bestimmungen nichts am Entwurf (BT-Drs. 7/5476 und BT-Drs. 7/5502). So auch bereits für § 20 UmwStG 1977: *R. Geck*, Einbringung, 1986, S. 132; *J. Patt*, EStB 2012, 420 (424); an anderer Stelle formuliert *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG Rn. 219a (88. EL, Januar 2017), dass der Normsetzer die Einbringungsvorschriften des UmwStG 1969 unreflektiert übernommen habe; gleichsinnig *D. Jäschke*, in: Lademann[3], 2022, § 24 UmwStG Rn. 1; *J. Schmitt*, Grundlagen, 2009, S. 427; ähnlich *H. Balser/G. Bokelmann/K. F. Piorreck/D. K. Dostmann/W. Kauffmann*, Umwandlung, 1990, Rn. S 124.

[751] Dazu auch *S. Grotherr*, BB 1992, 2259 (2259 ff.); *H. Langheim*, Einbringung, 2008, S. 91, 165. Diese sog. Fusionsrichtlinie (oben Fn. 348) ist des Öfteren geändert worden und im Jahre 2009 in einer „kodifizierte[n] Fassung" (Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19.10.2009 [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32009L0133&from=GA ⟨abrufen am 10.11.2023⟩]) neu erlassen worden (zur Entwicklung etwa *D. Fehling*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz, Europäisches Steuerrecht[3], 2025, Rn. 16.4 ff.). Die für diese Untersuchung erheblichen Textstellen wurden nicht geändert.

[752] Dazu oben bei und in Fn. 549.

durften „bare Zuzahlungen" gewährt werden, die jedoch „den zehnten Teil des Gesamtnennbetrags der gewährten Aktien der übernehmenden Gesellschaft nicht übersteigen" durften.[753] – Der Anteilstausch blieb demnach auch dann steuerneutral, wenn der Einbringende im Rahmen des Grenzwertes andere Gegenleistungen erhielt.[754] Im europäischen Kontext wurde demnach nur die wertmäßige Begrenzung beschränkt, nämlich auf 10 % des Nennwerts oder des rechnerischen Werts der gewährten Anteile; an der mit dem UmwStG 1969 eingeführten einheitlichen Betrachtung des Anteilstausches[755] änderte sich nichts, mithin auch nicht daran, dass andere nicht in Wirtschaftsgütern bestehenden Zusatzleistungen grundsätzlich „steuerunschädlich" waren. Entscheidender Unterschied zu den sonstigen Gegenleistungen bei der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft (§ 20 Abs. 1–5 UmwStG 1977), auf die die rein nationale Vorschrift des Anteilstauschs gemäß § 20 Abs. 6 Satz 1 UmwStG 1977 verwies, war allerdings, dass für die relative Grenze von 10 % auf den Nennwert der *gewährten* Anteile abgestellt wurde, während § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 1977 als maßgeblichen Wert den Buchwert des *eingebrachten* Betriebsvermögens bestimmte. Zudem wurde mit Art. 18 Nr. 1 Buchst. a StÄndG 1992 auf die Voraussetzung verzichtet, dass eine 100%ige Beteiligung einzubringen war;[756] es war (von da an) ausreichend, wenn eine (stimmrechts-) mehrheitsvermittelnde Beteiligung eingebracht wurde.

Zuletzt ist mit Blick auf das sog. Tauschgutachten[757] anzumerken, dass dieses neben dem UmwStG 1977 auch und insbesondere i. d. F. von Art. 18 Nr. 1 Buchst. a StÄndG 1992 weiter galt; es erfasste allerdings nur noch solche Fälle, die nicht vom UmwStG 1977 geregelt waren, also v. a. den Tausch von Anteilen im engeren Sinne[758], den Anteilstausch, bei dem keine Stimmrechtsmehrheit vermittelt wurde, und einen solchen Anteilstausch, bei dem Gesellschaften beteiligt waren, die nicht in einem EU-Mitgliedstaat ansässig waren.[759]

---

[753] RFH, Urteil vom 6.7.1943, I 134/42, RFHE 53, 175 (176).

[754] Dazu auch *G. Wiesner*, Anteilstausch, 1995, S. 151 ff. Zur Richtlinienkonformität *G. Wiesner*, Anteilstausch, 1995, S. 182 ff. Zur weiteren Entwicklung dieser Vorschrift im Zusammenhang mit dem UmwStG der Jahre 1995 und 2006 unten § 8 II 2 und § 9 III.

[755] Oben § 6 II 1 und § 6 I 4.

[756] *H. Dehmer*, Umwandlungsrecht, 1994, § 20 UmwStG 1977 Rn. 22; *H. Dehmer*, UmwR/UmwStR², 1996, § 20 UmwStG 1995 Rn. 134.

[757] Oben § 5 II 2.

[758] Dazu oben bei Fn. 471.

[759] *S. Grotherr*, BB 1992, 2259 (2270); *N. Herzig/G. Förster*, DB 1991, 959 (962); *Th. Lange*, Anteilstausch, 1994, S. 61 ff.; *J. Thiel*, DStR 1992, 1 (6); *F. Wassermeyer*, DStR 1992, 57 (62); hiervon ging wohl auch *G. Wiesner*, Anteilstausch, 1995, S. 155, 208 ff., aus.

II. Einbringung in eine Personengesellschaft

In § 24 UmwStG 1977 ist der Erhalt einer Zusatzleistung oder m. a. W. einer Ausgleichsleistung (immer noch) nicht ausdrücklich geregelt.[760] Die Regelung des § 22 UmwStG 1969 wurde unverändert in § 24 UmwStG 1977 übernommen. In der Begründung des Regierungsentwurfs heißt es, dass „§ 24 des Entwurfs [...] wörtlich die Vorschriften des § 22 UmwStG 1969 [übernimmt]".[761]

Die für eine Ausgleichsleistung diskutierten Lösungen waren vielfältig,[762] es seien zwei grundlegende Ansichten sowie die Auffassung des BFH genannt. Die Finanzverwaltung ging im Falle des (Wert-)Ausgleichs „innerhalb der Bilanz" davon aus, dass negative Ergänzungsbilanzen erstellt werden durften, um die Besteuerung des Einbringungsgewinns zu vermeiden, der aufgrund von Ausgleichszahlungen ansonsten entstehen würde.[763] Umstritten war hingegen (weiterhin), wie Zuzahlungen außerhalb der Bilanz zu behandeln waren. Nach e. A.[764] wurden Zuzahlungen außerhalb der Bilanz, d. h. Zuzahlungen von den zukünftigen (Mit-)Gesellschaftern (regelmäßig) ins Privatvermögen des Einbringenden als (Teil-)Veräußerung angesehen. Das heißt ein Barausgleich, der Betriebsvermögen wurde, durfte, ein Barausgleich, der nicht Betriebsvermögen wurde, durfte nicht mittels einer negativen Ergänzungsbilanz neutralisiert werden.[765] Die „Trennungstheorie" fand ih-

[760] *S. Widmann*, StbJb 1985/1986 (1986), 113 (128).

[761] BT-Drs. 7/4803, S. 31; dazu auch die Nachweise oben Fn. 750.

[762] Siehe Nachweis oben Fn. 703.

[763] BMF, Schreiben vom 16.6.1978, IV B 2 – S 1909 – 8/78, BStBl. I 1978, 235 (Rn. 78 f.); ebenso etwa *H. Balser/G. Bokelmann/K. F. Piorreck/D. K. Dostmann/W. Kauffmann*, Umwandlung, 1990, Rn. S 216; *R. Geck*, Einbringung, 1986, S. 180 f.; *A. Glade/G. Steinfeld*, UmwStG 1977[3], 1980, Rn. 1326 ff.; *M. Ritzrow*, StBp 1982, 36 (38); dazu auch *K. Korn*, Harzburger Protokoll 1978, 225 (240 f.).

[764] BFH, Beschluss vom 18.10.1999, GrS R 2/98, BStBl. II 2000, 123 (125); BFH, Urteil vom 8.12.1994, IV R 82/92, BStBl. II 1995, 599 (600); BMF, Schreiben vom 16.6.1978, IV B 2 – S 1909 – 8/78, BStBl. I 1978, 235 (Rn. 73 ff.); ebenso etwa *D. Carlé/K. Korn*, KÖSDI 1982, 4530 (4542); *A. Glade/G. Steinfeld*, UmwStG 1977[3], 1980, Rn. 1326 ff.; *P. Heinemann*, in: Felix, Reform UmwStR[3], 1978, Rn. 635k; *K. Offerhaus*, in: GS B. Knobbe-Keuk, 1997, S. 499 (509); *K. Offerhaus*, in: FS S. Widmann, 2000, S. 441 (452); *M. Ritzrow*, StBp 1982, 36 (38 f.); *R. W. Schlößer*, in: Haritz/Benkert[1], 1996, § 24 UmwStG Rn. 132; *F. Wassermeyer*, DStJG 7 (1984), 169 (188); so unter Wiedergabe des zum § 22 UmwStG 1969 geführten Streits (oben § 6 III 1 b bb) ausdrücklich auch *R. Geck*, Einbringung, 1986, S. 200 ff.

[765] *P. Heinemann*, in: Felix, Reform UmwStR[3], 1978, Rn. 635k; BMF, Schreiben vom 16.6.1978, IV B 2 – S 1909 – 8/78, BStBl. I 1978, 235 (Rn. 73), für denn Fall das ein Barausgleich nicht ins Betriebsvermögen geleistet wird, sodass, im Umkehrschluss, die Zuzahlung ins Betriebsvermögen unschädlich ist; so i. E. auch *D. Carlé/K. Korn*, KÖSDI 1982, 4530 (4542 f.), die dies anhand eines im Betriebsvermögen verbleibenden Darlehens erläuterten, das dann zu einem laufenden Gewinn führe, wenn es zeitnah entnommen werde.

ren Niederschlag.[766] Nach a. A.[767] war es möglich, die Aufdeckung stiller Reserven aufgrund einer derartigen Zuzahlung durch Erstellen einer negativen Ergänzungsbilanz zu umgehen. Der Vergleich zur Einbringung in eine Kapitalgesellschaft lege eine solche Deutung nahe.

Der BFH[768] unterschied in einem Urteil aus dem Jahre 1994 zwischen dem Einbringungsgewinn und dem Gewinn, der durch die (unmittelbare oder mittelbare) Zuzahlung in das Privatvermögen des Einbringenden entstand. Im Sinne des Willens des historischen Normsetzers entschied der BFH im Jahre 1994 zum § 24 UmwStG 1977 m. E. überzeugend, dass eine Zahlung, die i. E. dem Einzelunternehmer zugeleitet wurde, ein Veräußerungsentgelt darstellte, weil es „nicht zur betrieblichen Verwendung im Rahmen der Personengesellschaft bestimmt" war.[769] Nur der Einbringungsgewinn könne durch eine negative Ergänzungsbilanz neutralisiert werden. Eine derartige Aufteilung sei deshalb geboten, weil zwischen dem Einbringungsvorgang (Einbringung auf eigene Rechnung) und dem Veräußerungsvorgang (Veräußerung von ideellen Anteilen des eingebrachten Betriebsvermögens oder Mitunternehmeranteils [Einbringung für fremde Rechnung]) unterschieden werden müsse.[770] Nur im Falle der Einbringung auf eigene Rechnung erhalte der Einbringende Gesellschaftsrechte von der übernehmenden Personengesellschaft. Die Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz sei ausgeschlossen, da bei § 24 Abs. 2 UmwStG 1977 das Aufstellen von negativen Ergänzungsbilanzen nicht dazu diene, einen Veräußerungsgewinn zu neutralisieren, sondern einen Einbringungsgewinn.[771] Darüber hinaus bestimme die Regelung nichts über einen möglichen Veräußerungsgewinn und insoweit sei auch ein Vergleich oder eine Analogie zu § 20 Abs. 4 UmwStG 1977 ausgeschlossen.[772] Bestätigt wird dieses Urteil durch die

---

[766] Dies stellte bereits *M. Groh*, StuW 1984, 217 (188), fest. Zur „Trennungs-" und „Einheitstheorie" oben Fn. 418.

[767] *H. Balser/G. Bokelmann/K. F. Piorreck/D. K. Dostmann/W. Kauffmann*, Umwandlung, 1990, Rn. S 221; *B. Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht[9], 1993, S. 825; *D. Hild*, DB 1990, 703 (705 ff.); *S. Widmann*, StbJb 1985/1986 (1986), 113 (128 ff.); ähnlich *R. Schwedhelm*, FR 1993, 423 (423 f.), nach dem es sich bei der Ausgleichszahlung außerhalb der Bilanz nur um einen verkürzten Zahlungsweg handele. Die Vertreter dieser Ansicht erkannten jedoch auch, dass missbräuchliche Gestaltungsmöglichkeiten denkbar waren, denen man allerdings über § 42 AO begegnen wollte (etwa *H. Dehmer*, UmwR/UmwStR[2], 1996, § 24 UmwStG Rn. 248 f. m. w. N.).

[768] BFH, Urteil vom 8.12.1994, IV R 82/92, BStBl. II 1995, 599 (600 f.); dazu auch *K. Offerhaus*, in: GS B. Knobbe-Keuk, 1997, S. 499 (508 f.).

[769] BFH, Urteil vom 8.12.1994, IV R 82/92, BStBl. II 1995, 599 (600).

[770] BFH, Urteil vom 8.12.1994, IV R 82/92, BStBl. II 1995, 599 (600); zustimmend *K. Offerhaus*, in: GS B. Knobbe-Keuk, 1997, S. 499 (509); ebenso *H. Dehmer*, UmwR/UmwStR[2], 1996, § 24 UmwStG Rn. 242 f.; *S. Wilhelm*, BB 1996, 99 (100 f.).

[771] BFH, Urteil vom 8.12.1994, IV R 82/92, BStBl. II 1995, 599 (600 f.).

[772] BFH, Urteil vom 8.12.1994, IV R 82/92, BStBl. II 1995, 599 (600 f.).

Entscheidung des Großen Senats im Jahre 1999[773] und durch ein weiteres Urteil aus dem Jahre 2004[774].

Aus der bisherigen rechtshistorischen Untersuchung[775] lässt sich diese Rechtsprechung darauf stützen, dass es das normsetzerische Ziel war, eine Steuerneutralität dann zu ermöglichen, wenn das betriebliche Engagement fortgeführt wurde; der Erwerbscharakter durfte nicht in den Vordergrund treten. Das war auch dann noch der Fall, wenn innerhalb der Bilanz der aufnehmenden Personengesellschaft unterschiedlich hohe stille Reserven ausgeglichen wurden. Soweit aber außerhalb der Bilanz Zahlungen ins Privatvermögen des Einbringenden flossen, war insoweit anzunehmen, dass die Fortführung des betrieblichen Engagements nicht beabsichtigt war; der Veräußerungscharakter beherrschte den Vorgang.

§ 8 Die Zusatzleistung mit dem UmwStG 1995

I. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft

Im Gesetzgebungsverfahren zum UmwStG 1995 sah der Gesetzentwurf der Bundesregierung – am 10. Februar 1994 dem Bundesrat zugeleitet und am 14. April 1994 in den Deutschen Bundestag eingebracht[776] – noch die wörtliche Übernahme der § 20 Abs. 2 Satz 5, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1977 in § 20 Abs. 2 Satz 5, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1995 vor, allerdings ohne die damit verfolgte Intention zu begründen.[777] Der Bundesrat schlug in seiner Stellungnahme vom 18. März 1994 vor, dem § 20 Abs. 2 Satz 5 des Regierungsentwurfs einen Satz 6 anzuhängen, worin es heißen sollte, dass die „zusätzliche Gegenleistung [...] 10 vom Hundert des Nennwerts oder eines an dessen Stelle tretenden rechnerischen Werts der gewährten Anteile nicht überschreiten" dürfe.[778] Die Gemeinsamkeiten zu § 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG 1977 i. d. F. von Art. 18 Nr. 1 Buchst. a StÄndG 1992[779] sind unverkennbar, und diese Angleichung intendierte der Bundesrat auch. Denn dieser kritisierte, dass ein anteiliger Verkauf des eingebrachten Betriebsvermögens möglich gewesen sei, ohne dass Ertragsteuern anfielen.[780]

Die Bundesregierung wollte den Änderungsvorschlag des Bundesrats im weiteren Gesetzgebungsverfahren prüfen, betonte aber auch, dass dabei dem Ge-

[773] BFH, Beschluss vom 18.10.1999, GrS R 2/98, BStBl. II 2000, 123; dazu auch *K. Offerhaus*, in: FS S. Widmann, 2000, S. 441 (445 ff.).
[774] BFH, Urteil vom 16.12.2004, III R 38/00, BStBl. II 2005, 554 (555 f.).
[775] Dazu oben § 5 III und § 6 III.
[776] BR-Drs. 132/94, S. 1; BT-Drs. 12/7263, S. 1.
[777] BT-Drs. 12/7263, S. 3 i. V. m. BT-Drs. 12/6885, S. 25; *J. Patt*, EStB 2012, 420 (424).
[778] BR-Drs. 132/94 (Beschluss), S. 8; BT-Drs. 12/7263, S. 7.
[779] Oben § 7 I.
[780] BT-Drs. 12/7263, S. 7.

setzgebungsziel, die Erleichterung der Umstrukturierung, weiterhin Beachtung geschenkt werde.[781] Schließlich fand sich in der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags eine grundlegende Überarbeitung der §§ 20 ff. UmwStG.[782] Unter anderem wurde darin vorgeschlagen, eine eigene Vorschrift für Einbringungen von Betrieben und Teilbetrieben innerhalb der Europäischen Union zu regeln, die letztendlich auch in Kraft getreten ist (§ 23 Abs. 1 UmwStG 1995).[783] Der sog. Fusionsrichtlinie entsprechend wurde dabei die Gewährung einer Zusatzleistung ausdrücklich ausgenommen, da der Verweis in § 23 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 auf § 20 Abs. 2 Satz 5, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1995 fehlt. Denn anders als für den Anteilstausch sah die sog. Fusionsrichtlinie für die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft keine Regelung vor, dass eine zusätzliche Gegenleistung in einer bestimmten Höhe gewährt werden dürfe.[784] Dem Vorschlag des Bundesrats, die Höhe der Zusatzleistungen zu begrenzen, den die SPD-Fraktion in den Beratungen des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags nochmals aufgriff, wurde allerdings mit der Mehrheit der Koalitionsstimmen nicht entsprochen.[785] In der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags heißt es in der besonderen Begründung zu den Absätzen 2 bis 4 schlicht, dass diese der bisher geltenden Fassung entsprächen, die auch in den Regierungsentwurf übernommen worden sei.[786] Es wurde keine Grenze geregelt, die unterhalb dessen lag, was bereits zuvor § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 1977 vorsah, nämlich dass der Einbringende bis zur Höhe des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens andere Wirtschaftsgüter erhalten durfte.

Am 16. Juni 1994 wurde der Gesetzentwurf i. d. F. der Beschlussempfehlung und des Berichts des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags in der dritten Lesung „einstimmig bei einer größeren Zahl von Stimmenthaltungen angenommen".[787] Am 17. Juni 1994 wurde dieser Gesetzesbeschluss dem Bundesrat zugeleitet.[788] Der Finanzausschuss des Bundesrats empfahl aus mehreren Gründen den Vermittlungsausschuss einzuberufen.[789] Ohne hier auf diese Gründe näher einzugehen, war die Mehrheit im Bundesrat in seiner 672. Sitzung am 8. Juli 1994 gegen die Einberu-

[781] BT-Drs. 12/7263, S. 12.
[782] BT-Drs. 12/7945, S. 61 ff.
[783] BT-Drs. 12/7945, S. 23; BGBl. I 1994 S. 3267 (3273). Dazu im Zusammenhang mit dem Anteilstausch noch unten § 8 II 2.
[784] So *H. Langheim*, Einbringung, 2008, S. 164 f., der daraus folgerte, dass eine Zusatzleistung nur beim Anteilstausch im europäischen Kontext zulässig sei.
[785] BT-Drs. 12/7945, S. 61.
[786] BT-Drs. 12/7945, S. 64. So auch bereits *J. Schmitt*, Grundlagen, 2009, S. 427.
[787] BT-Plenarprotokoll 12/233, S. 20334D f.
[788] BR-Drs. 587/94.
[789] BR-Drs. 587/1/94.

fung des Vermittlungsausschusses.[790] Der Bundesrat stimmte sodann dem Gesetzesbeschluss gemäß Art. 105 Abs. 3 GG nicht zu.[791] Das Gesetzesvorhaben wäre damit gescheitert gewesen. Indes berief die Bundesregierung am 20. Juli 1994 den Vermittlungsausschuss gemäß Art. 77 Abs. 2 Satz 4 GG ein.[792] Der Vermittlungsausschuss brachte am 2. September 1994 einen Einigungsvorschlag hervor, worin der Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestags vom 16. Juni 1994 bestätigt wurde.[793] Diesem Einigungsvorschlag stimmte der Bundesrat am 23. September 1994 zu.[794] Eine erneute Beschlussfassung des Deutschen Bundestags bedurfte es nach § 11 Satz 1 GO-VermA[795] nicht, da der Einigungsvorschlag eine Bestätigung des vom Bundestag beschlossenen Gesetzes vorsah (Zeitstrahl Abb. 26).

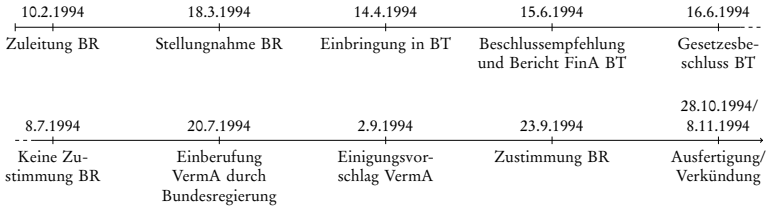

Abb. 26: Zeitstrahl des Gesetzgebungsverfahrens im engeren, verfassungsrechtsdogmatischen Sinne des UmwStG 1995

Obwohl der Einigungsvorschlag des Vermittlungsausschusses inhaltlich gleich lautete wie der ursprüngliche Gesetzesbeschluss, zu dem der Bundesrat seine Zustimmung verweigerte, führte das Vermittlungsverfahren dazu, dass der Bundesrat nun doch zustimmte. Nach dem entsprechenden Protokoll des Vermittlungsausschusses[796] fand jedoch keine erneute inhaltliche Auseinandersetzung statt. Zweierlei ist hervorzuheben: Erstens wurde aufgrund der umfangreichen Tagungsord-

[790] BR-Plenarprotokoll 672, S. 381A.

[791] BR-Plenarprotokoll 672, S. 381A; BR-Drs. 587/94 (Beschluss).

[792] BT-Drs. 12/8319; BR-Drs. 731/94. Die Bundesregierung darf (erst) dann den Vermittlungsausschuss anrufen, wenn der Bundesrat entweder ausdrücklich seine Zustimmung verweigert hat oder auf eine andere Weise deutlich geworden ist, dass er sie nicht erteilen wird (*J. Bergkemper*, Vermittlungsverfahren, 2008, S. 192).

[793] BR-Drs. 814/94.

[794] BR-Drs. 814/94 (Beschluss). Zum Zeitablauf Abb. 26.

[795] Gemeinsame Geschäftsordnung des Bundestages und des Bundesrates für den Ausschuss nach Artikel 77 des Grundgesetzes (Vermittlungsausschuss) vom 5.5.1951 (BGBl. II 1951 S. 103) i. d. F. der Bekanntmachung vom 12.11.1990 (BGBl. I 1990 S. 2557); Abkürzung nicht amtlich.

[796] In der entsprechenden Vorgangsakte ist die Tagungsordnung zu finden, worin der I. Tagungsordnungspunkt, darunter drei Unterpunkte, die Fortsetzung der 27. Sitzung und der II. Tagungsordnungspunkt, darunter 14 Unterpunkte (u. a. Punkt 4: „Gesetz zur Änderung des Umwandlungs-

nung[797] unter dem Gesichtspunkt der Beratungsdauer betont, dass die Beratung zum Umwandlungssteuerrecht schnell gehen sollte.[798] Zweitens ist dem Protokoll lediglich zu entnehmen, dass ein Antrag gestellt wurde, den Bundestagsbeschluss zu bestätigen.[799] Entscheidend war, dass man die Änderungen des UmwStG nur unter der Bedingung annehmen wollte, dass das UmwG beschlossen werde. „Wir sind uns also einig: Wenn das Umwandlungsgesetz nicht läuft, läuft das andere [UmwStG] auch nicht. Da können wir aber über das Umwandlungssteuergesetz hier schon einmal abstimmen."[800] Man nahm den Antrag auf Bestätigung des Bundestagsbeschlusses einstimmig unter der Voraussetzung an, dass das UmwG zustande komme.[801]

Auch wenn die Gründe sich nicht aus dem Protokoll des Vermittlungsausschusses ergeben, beharrte der Bundesrat letztlich nicht auf seinem ursprünglichen Änderungswunsch, eine Grenze von 10 % einzuführen. „Wäre dieser Antrag realisiert worden, wäre das Wahlrecht der erfolgsneutralen Einbringung bei allen Sacheinlagen gem. § 20 Abs. 1 Sätze 1 und 2 UmwStG [1995] entfallen, wenn neben den neuen Anteilen zusätzliche Leistungen (z. B. Ausweis eines Gesellschafterdarlehens) erbracht werden, die 10 v. H. des Nennwerts der gewährten Anteile überschreiten."[802]

Maßgeblich ist also der Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestags vom 16. Juni 1994. Darin wurde auf die zuvor geltenden Regelungen verwiesen, sodass man sich deren Regelungsinhalt zu eigen machte und daher auch hier wieder die Begründung zum UmwStG 1977 durchschlägt, die wiederum auf der zum UmwStG 1969 aufbaute (dazu auch Abb. 29).

steuerrechts"), die 28. Sitzung betraf (AdBR, VermA, Az. 30–69/12).

[797] In der Tagungsordnung wurde bereits darauf hingewiesen, dass aufgrund des Umfangs der Tagesordnung erwogen werde, die Sitzung am nächsten Tag fortzuführen (AdBR, VermA, Az. 30–69/12).

[798] „Das [Umwandlungssteuerrecht] geht relativ schnell" (VermA, Protokoll 27. [2. Fortsetzung]/28. Sitzung vom 31.8.1994, S. 536). Auf den Vorschlag hin, einen Vorratsbeschluss hinsichtlich der Änderungen des UmwStG zu fassen, wurde dieser auch deswegen angenommen, da man dadurch „wieder Zeit gespart" habe (VermA, Protokoll 27. [2. Fortsetzung]/28. Sitzung vom 31.8.1994, S. 565d). Auch die Beratung des entsprechenden Tagungsordnungspunkts scheint schnell abgehandelt worden zu sein (VermA, Protokoll 27. [2. Fortsetzung]/28. Sitzung vom 31.8.1994, S. 565d f.).

[799] VermA, Protokoll 27. (2. Fortsetzung)/28. Sitzung vom 31.8.1994, S. 565d.

[800] VermA, Protokoll 27. (2. Fortsetzung)/28. Sitzung vom 31.8.1994, S. 565d f.

[801] VermA, Protokoll 27. (2. Fortsetzung)/28. Sitzung vom 31.8.1994, S. 565e.

[802] *E. Dötsch*, UmwStR[3], 1996, Anh. UmwStG Rn. 187 (Nachweise stillschweigend weggelassen; Leerzeichen bei den Abkürzungen „z. B." und „v. H." stillschweigend hinzugefügt).

II. Anteilstausch

1. Die Regelung des § 20 Abs. 6 Satz 1 UmwStG 1995

Beim UmwStG 1995 sah der Gesetzentwurf der Bundesregierung die wortgleiche (wenn auch teils sprachlich angepasste[803]) Übernahme der hier maßgeblichen Sätze 1, 2, 4 und 5 des § 20 Abs. 6 UmwStG 1977 i. d. F. des StÄndG 1992 in den § 20 Abs. 6 Sätze 1, 2, 4 und 5 des Regierungsentwurfs vor.[804] Der Begründung ist sodann nicht zu entnehmen, dass eine Inhaltsänderung beabsichtigt war;[805] dies und die Übernahme des Normtexts legen nahe, dass man mit dem Regierungsentwurf kein anderes Verständnis zugrunde legen wollte. Mit der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags änderte man § 20 des Regierungsentwurfs hinsichtlich des Anteilstauschs in die dann auch später in Kraft getretene Fassung, insbesondere den Satz 2 des § 20 Abs. 1 UmwStG 1995.[806]

> ***§ 20 – Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens und der Gesellschaftsanteile***
> *(1) [. . .] [2]Satz 1 ist auch auf die Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft anzuwenden, wenn die übernehmende Kapitalgesellschaft auf Grund ihrer Beteiligung einschließlich der übernommenen Anteile nachweisbar unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der Gesellschaft hat, deren Anteile eingebracht werden.*
> *[. . .]*

In der Begründung ist dann zu lesen, dass § 20 Abs. 6 Satz 1 UmwStG 1977 „als neuer Abs. 1 S[atz] 2 übernommen [wurde]. Mit dieser *redaktionellen Änderung* werden die Verweisungen (insbesondere in § 21 Abs. 1) wieder stimmig".[807] Eine Inhaltsänderung zum § 20 Abs. 6 Satz 1 UmwStG 1977 war demnach nicht beabsichtigt.

Das Tauschgutachten gelange dann weiterhin zur Anwendung, wenn eine der Voraussetzungen des § 20 UmwStG 1995 nicht erfüllt worden seien.[808] Mit Einführung des § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG i. d. F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/

---

[803] So heißt es etwa in § 20 Abs. 6 Satz 1 UmwStG 1977 „aufgrund" und in der besagten Entwurfsfassung „auf Grund".

[804] BT-Drs. 12/7263, S. 3 i. V. m. BT-Drs. 12/6885, S. 8.

[805] BT-Drs. 12/7263, S. 3 i. V. m. BT-Drs. 12/6885, S. 25.

[806] BT-Drs. 12/7945, S. 17 (eigene Hervorhebungen; hochgestellte [Satz-]Zahlen hinzugefügt; Paragrafenüberschrift steht im Original unter der Paragrafenzahl); siehe auch *H. Dehmer*, UmwR/UmwStR², 1996, § 20 UmwStG 1995 Rn. 134.

[807] BT-Drs. 12/7945, S. 64 (Hervorhebungen hinzugefügt).

[808] BMF, Schreiben vom 9.2.1998, IV B 2 – S 1909 – 5/98, DStR 1998, 292 (Rn. 18); *Harald Schaumburg/Th. Rödder*, UmwG/UmwStG, 1995, § 20 UmwStG Rn. 48 ff., insbesondere 54. Zum Begriff „Anwendung" oben Fn. 417.

2000/2002 vom 24. März 1999[809] war jedoch fraglich, ob das Tauschgutachten weiter „gelte".[810]

2. Der Anteilstausch im europäischen Kontext

Ein besonderer Blick soll noch auf die Vorschrift des Anteilstauschs innerhalb der Europäischen Union (§ 23 Abs. 4 UmwStG 1995) geworfen werden. Sie führte das fort, was bereits mit dem StÄndG 1992[811] begonnen wurde. Der Regierungsentwurf sah eine solche besondere Regelung nicht vor. Erst der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags schlug in seiner Beschlussempfehlung und seinem Bericht diesen § 23 im Zusammenhang mit der Überarbeitung der §§ 20 ff. UmwStG vor. Gemäß § 23 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995 galten die Vorschriften über die Buchwertfortführung (§ 20 Abs. 2 Sätze 1–4, 6, Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995) entsprechend, wenn Anteile i. S. des § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 1995 an einer EU-Kapitalgesellschaft in eine andere EU-Kapitalgesellschaft eingebracht wurden. Es wurde ausdrücklich nicht auf § 20 Abs. 2 Satz 5, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1995 verwiesen. Vielmehr wurde der frühere § 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG 1977 i. d. F. von Art. 18 Nr. 1 Buchst. a StÄndG 1992 in § 23 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 1995 übernommen.[812] Der Anteilstausch konnte also auch dann steuerneutral erfolgen, wenn der Einbringende „zusätzliche Gegenleistungen" i. H. von 10 % des Nennwerts oder eines an dessen Stelle tretenden rechnerischen Werts der gewährten Anteile erhielt.[813]

Es blieb bei dem bereits zum UmwStG 1977 festgestellten Unterschieden,[814] dass erstens beim Anteilstausch im europäischen Kontext der Nennwert der *gewährten* Anteile entscheidend für die Höhe der sonstigen Gegenleistung war, während für den Anteilstausch im rein nationalen Zusammenhang die Vorschriften über die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft entsprechend galten (§ 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 1995), sodass gemäß § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 1995 für die Zusatzleistung der Buchwert des *eingebrachten* Betriebsvermögens maßgeblich war, und dass zweitens beim Anteilstausch im europäischen Kontext die 10-%-Grenze galt, während beim nationalen Anteilstausch der Buchwert des eingebrachten Betriebs-

[809] BGBl. I 1999 S. 402. Geändert durch Berichtigung des Steuerentlastungsgesetzes 1999 vom 30.4.1999 (BGBl. I 1999 S. 847).
[810] Dazu nur *N. Herzig*, in: FS S. Widmann, 2000, S. 393 (395 ff.).
[811] Dazu oben § 7 I.
[812] BT-Drs. 12/7945, S. 61, 64, 65.
[813] Siehe auch *H. Langheim*, Einbringung, 2008, S. 164 f.
[814] Dazu oben § 7 I.

vermögens maßgeblich war.[815] Ebenso konnten Konkurrenzfälle mit dem Tauschgutachten auftreten.[816]

III. Einbringung in eine Personengesellschaft

Im in Geltung getretenen § 24 UmwStG 1995 wurde § 24 UmwStG 1977 (größtenteils) „unverändert übernommen".[817] Mit der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags wurde lediglich – und für diese Untersuchung nicht weiter von Interesse – in § 24 Abs. 3 UmwStG 1995 der Satz 3 ersetzt und in Abs. 4 die Bezugsnorm[818] angepasst.[819] In dieser Fassung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags trat § 24 UmwStG 1995 dann in Kraft. Später wurde mit Art. 15 Nr. 3 Jahressteuergesetz 1996 vom 11. Oktober 1995[820] noch die steuerliche Rückwirkung für Einbringungen in Personengesellschaften im Wege der Gesamtrechtsnachfolge ermöglicht. Eine Klarstellung dahingehend, ob und inwieweit Ausgleichszahlungen „innerhalb der Bilanz" und „außerhalb der Bilanz" die Steuerneutralität beeinträchtigen,[821] wurde nicht vorgenommen.

1. BFH, Urteil vom 18. September 2013, X R 42/10

Zu erwähnen ist sodann BFH, Urteil vom 18. September 2013, X R 42/10[822], dass zum § 24 UmwStG 2002 – einer schlichten redaktionellen Neufassung des § 24 UmwStG 1995[823] – die, soweit ersichtlich, erste letztverbindliche Interpretation darüber vornahm, ob und inwieweit der Einbringende Zusatzleistungen erhalten durfte.[824]

---

[815] Dazu auch *Harald Schaumburg/Th. Rödder*, UmwG/UmwStG, 1995, § 20 UmwStG Rn. 49 (tabellarische Gegenüberstellung).

[816] Nur *N. Herzig*, in: FS S. Widmann, 2000, S. 393 (406). Siehe im Übigen die Nachweise oben Fn. 808.

[817] BT-Drs. 12/7263, S. 3 i. V. m. BT-Drs. 12/6885, S. 26. So auch *F. Haase*, in: Haase/Hofacker[3], 2021, § 24 UmwStG Rn. 3; *D. Jäschke*, in: Lademann[3], 2022, § 24 UmwStG Rn. 1.

[818] Zum Begriff *St. Bulk*, BB 2022, 1752 (1753); dazu auch unten § 13 II 4 a aa.

[819] BT-Drs. 12/7945, S. 24 f., 65.

[820] BGBl. I 1995 S. 1250 (1388).

[821] Zu diesem „Streit" oben § 6 III 1 b und § 7 II.

[822] BFH, Urteil vom 18.9.2013, X R 42/10, BStBl. II 2016, 639.

[823] Oben § 4.

[824] Davon, dass es sich um die erste Entscheidung zur „Einheitstheorie" bei § 24 UmwStG handelte, geht auch *Ch. Levedag*, GmbHR 2014, 337 (347), aus. Zur Letztinterpretationsbefugnis etwa *M. Jestaedt*, in: Ehlers/Pünder, Verwaltungsrecht[16], 2022, § 11 Rn. 21 f., 33.

a) Sachverhalt und Entscheidung

Dem BFH-Urteil lag der Sachverhalt zugrunde, dass ein Einzelunternehmer seinen Betrieb zu Buchwerten in eine GmbH & Co. KG einbrachte und zugleich drei Familienangehörige unentgeltlich als Mitunternehmer aufnahm. Soweit das in der Schlussbilanz des Einzelunternehmens ausgewiesene Eigenkapital den neuen Kapitalanteil des Einbringenden i. H. von 150.000 € überstieg, sollte der Mehrbetrag seinem „Darlehenskonto" gutgeschrieben werden. Verluste der Gesellschaft, die nicht durch Guthaben auf „Rücklagenkonten" gedeckt waren, wurden nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrags der übernehmenden GmbH & Co. KG auf „Verlustsonderkonten" gebucht. Damit lag mit der Gutschrift auf dem „Darlehenskonto" unstreitig die Gewährung eines schuldrechtlichen Anspruchs gegen die übernehmende GmbH & Co. KG vor. Die Einbringung war somit nicht nur gegen Gesellschaftsrechte, sondern auch gegen eine zusätzliche Leistung vollzogen worden, die aber den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens nicht überstieg.[825]

Fraglich war, ob der Einbringungsvorgang als Ganzes steuerneutral gemäß § 24 Abs. 2 UmwStG 2002 erfolgte oder aufgrund der Gutschrift auf dem Darlehenskonto ein Teilentgelt gewährt wurde, sodass der Vorgang in einen entgeltlichen und einen erfolgsneutralen Teil aufzuteilen war.[826] In diesem Zusammenhang stand zudem die Frage im Raum, ob bei der Einbringung in eine Personengesellschaft ausschließlich Gesellschaftsrechte gewährt werden durften, sodass eine Zusatzleistung die Nichtanwendung des § 24 UmwStG 1995 zur Folge gehabt hätte.[827]

Der BFH entschied zunächst, dass bei der Einbringung in eine Personengesellschaft die Gegenleistung nicht allein in der Einräumung einer Mitunternehmerstellung, also indem Erhalt von Gesellschaftsrechten bestehen muss. § 24 UmwStG 2002 sei daher auch in den Fällen des sog. Mischentgelts anwendbar.[828]

Sodann judizierte der BFH, dass eine Zusatzleistung, im Urteilsfall eine Darlehensforderung, ein Entgelt darstellt, das grundsätzlich zu einer Gewinnrealisierung führen kann.[829] Dem § 24 Abs. 2 UmwStG 2002 liege der Gedanke zugrunde, dass in der Personengesellschaft das unternehmerische Engagement in mitunternehmerischer Form fortgeführt werde, woran es indes fehle, wenn der Erwerbscharakter im Vordergrund stehe.[830] Als ein solches Entgelt sei grundsätzlich auch die Darlehensforderung anzusehen, der in der Steuerbilanz der übernehmenden Personengesell-

[825] Diese Sachverhaltsdarstellung teils wörtlich nach *M. Strahl*, Ubg 2013, 762 (762 f.).

[826] *M. Mische*, BB 2013, 2863 (2866).

[827] *M. Strahl*, Ubg 2013, 762 (763). Zum Begriff „Anwendung" oben Fn. 417.

[828] BFH, Urteil vom 18.9.2013, X R 42/10, BStBl. II 2016, 639 (642); ebenso *M. Strahl*, Ubg 2013, 762 (763); in diese Richtung bereits BFH, Urteil vom 24.6.2009, VIII R 13/07, BStBl. II 2009, 993 (995); BFH, Urteil vom 23.6.1981, VIII R 138/80, BStBl. II 1982, 622 (623).

[829] BFH, Urteil vom 18.9.2013, X R 42/10, BStBl. II 2016, 639 (642); ebenso *M. Strahl*, Ubg 2013, 762 (763).

[830] BFH, Urteil vom 18.9.2013, X R 42/10, BStBl. II 2016, 639 (642).

schaft eine entsprechende Verbindlichkeit als Fremdkapital gegenüberstehe und die in einer Sonderbilanz bei der übernehmenden Personengesellschaft (notwendiges Sonderbetriebsvermögen) zu aktivieren sei und damit zum steuerrechtlichen Betriebsvermögen der aufnehmenden Personengesellschaft gehöre.[831] Dies folge daraus, dass die Darlehensforderung nicht dem Vermögensbereich der übernehmenden Personengesellschaft als Bestandteil des eingebrachten Vermögens zugeführt, sondern erst im Zusammenhang mit der Einbringung – als (Teil-)Gegenleistung für die Übertragung des eingebrachten Betriebsvermögens – begründet worden sei.[832]

Der BFH folgte der Ansicht in der Literatur[833], die davon ausging, dass es auch in den Fällen des sog. Mischentgelts nicht zu einer Aufdeckung der stillen Reserven komme, soweit die Summe der Teilentgelte den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens nicht übersteige.[834] Der BFH schloss sich damit der Einheitstheorie an.[835] Denn die teilentgeltliche Übertragung einer Sachgesamtheit nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG sei, so der BFH, ebenso i. S. der Einheitstheorie zu beurteilen, sodass ein Veräußerungsgewinn nur dann entstehe, wenn die Summe der Entgelte den Buchwert der übertragenden Sachgesamtheit sowie die Veräußerungskosten übersteige.[836] Dies gelte auch für Einbringungsvorgänge nach § 24 UmwStG 2002, da ihnen ebenfalls die Übertragung einer betrieblichen Sachgesamtheit zugrunde liege.[837]

Erwähnenswert ist zuletzt, dass der BFH an der Unterscheidung zwischen den sog. Zuzahlungs-Fällen und den Fällen der Einbringung gegen Gewährung eines Mischentgelts festhielt.[838] Im Falle der Zuzahlung eines neu eintretenden Gesellschafters in das Privatvermögen des Einbringenden sei der Veräußerungsvorgang getrennt von der Einbringung zu beurteilen und führe i. H. der Differenz zwischen der Zuzahlung und den anteiligen Buchwerten der Wirtschaftsgüter zu einer

[831] BFH, Urteil vom 18.9.2013, X R 42/10, BStBl. II 2016, 639 (642 f.).

[832] BFH, Urteil vom 18.9.2013, X R 42/10, BStBl. II 2016, 639 (643); a. A. *L. A. Riedel*, Mitunternehmerschaft, 2018, S. 252.

[833] *M. Strahl*, in: Carlé/Demtuh/Fuhrmann/Strahl, UmwStE 2011[2], 2012, S. 148 f.; *M. Strahl*, in: KSp 10, 2011, S. 141 ff. *M. Strahl*, Ubg 2011, 433 (440); *M. Strahl*, Stbg 2011, 147 (156); a. A. BMF, UmwStE 2011, Rn. 24.07 i. d. F. des ursprünglichen Erlasszeitpunktes; *J. Patt*, GmbH-StB 2011, 303 (308 f.).

[834] BFH, Urteil vom 18.9.2013, X R 42/10, BStBl. II 2016, 639 (643); ebenso *M. Strahl*, Ubg 2013, 762 (763).

[835] Anders noch die Vorinstanz FG Düsseldorf, Urteil vom 24.11.2010, 15 K 931/09 F, DStRE 2012, 99; ähnlich FG Münster, Urteil vom 25.10.2012, 3 K 4089/10 F, DStRE 2014, 459.

[836] BFH, Urteil vom 18.9.2013, X R 42/10, BStBl. II 2016, 639 (643); ebenso *M. Strahl*, Ubg 2013, 762 (763).

[837] BFH, Urteil vom 18.9.2013, X R 42/10, BStBl. II 2016, 639 (643); ebenso *M. Strahl*, Ubg 2013, 762 (763).

[838] BFH, Urteil vom 18.9.2013, X R 42/10, BStBl. II 2016, 639 (644).

Gewinnrealisierung.[839] Der in der Literatur[840] geäußerten Auffassung, diese Zuzahlungs-Fälle seien mit der Einbringung gegen Gewährung eines Mischentgelts vergleichbar, erteilt der BFH eine Absage.[841] Die Zuzahlung eines künftigen Mitgesellschafters stelle sich aus der Sicht der Altgesellschafter als Veräußerung eines Mitunternehmeranteils an einen Dritten dar, die von der Einbringung des Betriebs in die Personengesellschaft zu trennen sei.[842]

b) Dogmatischer Exkurs: Würdigung der Entscheidung

Angesichts dessen, dass in diesem rechtshistorischen *Zweiten Teil* der Arbeit die Entscheidung aufgrund des zeitlich-chronologischen Zusammenhangs mit der rechtshistorischen Entwicklung des § 24 UmwStG bzw. seiner Vorgängerregelungen dargestellt wurde, wird ein rechtsdogmatischer Exkurs eingeschoben, worin die Entscheidung gewürdigt werden soll. So wird das Auseinanderfallen von Entscheidungsdarstellung und -würdigung vermieden, was anderenfalls zwangsläufig zu Wiederholungen oder unnötigen Bezugnahmen führen würde.

Die Entscheidung des BFH, dass der Einbringende nicht allein Gesellschaftsrechte erhalten müsse, sondern auch eine Zusatzleistung zulässig sei, ist angesichts der bisher erzielten rechtshistorischen Erkenntnisse begrüßenswert.[843] Bereits bei der Regelung der Einbringung in eine Personengesellschaft nach dem UmwStG 1969 wurde der Mehrwert des § 22 Abs. 2 UmwStG 1969 darin gesehen, dass Ausgleichszahlungen „innerhalb der Bilanz" mittels negativer Ergänzungsbilanzen neutralisiert werden konnten; ohne § 22 UmwStG 1969 war nur die Erstellung einer positiven Ergänzungsbilanz von der Rechtsprechung anerkannt.[844]

---

[839] BFH, Urteil vom 18.9.2013, X R 42/10, BStBl. II 2016, 639 (644).

[840] *J. Patt*, GmbH-StB 2011, 303 (304).

[841] BFH, Urteil vom 18.9.2013, X R 42/10, BStBl. II 2016, 639 (644).

[842] BFH, Urteil vom 18.9.2013, X R 42/10, BStBl. II 2016, 639 (644).

[843] So i. E. auch *Ch. Krüger*, FR 2015, 1108 (1109, 1113), die allerdings nur knapp und ohne weitere Erläuterung auf die die Frage der „Einheitstheorie" nicht behandelnden Begründungen der Gesetzesentwürfe zu den UmwStG der Jahre 1969, 1977 und 1995 hinweist (sie nennt auch die Begründung des Gesetzesentwurfs zum UmwStG 2006, letzteres betraf allerdings nicht das Streitjahr). In BFH, Urteil vom 23.3.2023, IV R 27/19, BStBl. II 2023, 1112 (1115), wird diese Entscheidung bestätigt, wenn es dort heißt, dass § 24 UmwStG 2002 „weder ausschließlich die Gewährung von Gesellschaftsrechten noch die Gewährung einer Mindestbeteiligung" voraussetze. BFH, Urteil vom 18.9.2013, X R 42/10, BStBl. II 2016, 639, wurde im Schrifttum grundsätzlich positiv aufgenommen (so *C. Fuhrmann*, in: Widmann/Mayer, § 24 UmwStG Rn. 521 ff. [216. EL, November 2024]; *M. Geissler*, FR 2014, 152 [157 f.]; *Ch. Krüger*, FR 2015, 1108 [1113 ff.]; *Ch. Levedag*, GmbHR 2014, 337 [347 f.]; *M. Mische*, BB 2013, 2863 [2866]; *M. Strahl*, Ubg 2013, 762; a. A. *H. B. Brandenberg*, JbFSt 2014/2015 [2014], 415 [420 ff.]; *B. Dornheim*, FR 2013, 1022 [1027]); siehe darüber hinaus *C. Fuhrmann*, NZG 2014, 137; *L. Görden*, EStB 2013, 443; *G. Roderburg/O. Rode*, SteuK 2014, 111; *O. Rosenberg/K. Placke*, DB 2013, 2821.

[844] Oben § 5 III und § 6 III 1 b aa.

Beim „Mischentgelt" erbringt die übernehmende Personengesellschaft die Zusatzleistung, sie erfolgt demnach nicht „an der Gesellschaft vorbei", also außerhalb der Gesellschaft. Ähnlichkeiten zu den angesprochenen Ausgleichszahlungen „innerhalb der Bilanz" sind erkennbar.

Der BFH entschied also auf einer Linie mit der Intention des historischen Normsetzers. Ebenso beabsichtigte der historische Normsetzer grundsätzlich einen Gleichlauf mit der Regelung der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft. Letzteres spricht dafür, dass die Einbringung in eine Personengesellschaft auch dann steuerneutral erfolgen sollte, wenn eine Zusatzleistung gewährt wird. Mithin wurden grundsätzlich nur Wirtschaftsgüter als „steuerschädlich" angesehen, die dann in bestimmten Wertgrenzen gewährt werden durften; andere Vorteile, die keine Wirtschaftsgüter darstellten, waren demnach von vornherein „steuerunschädlich" und tangierten die steuerneutrale Einbringung in eine Personengesellschaft nicht.

Der BFH entschied m. E. auch vertretbar, dass das Darlehen grundsätzlich eine solche Gegenleistung darstellen kann, die der Buchwertfortführung i. S. des § 24 Abs. 2 UmwStG 2002 im Wege steht. Nach dem Willen des (historischen) Normsetzers soll eine Einbringung nur dann zu Buchwerten erfolgen, wenn das betriebliche Engagement fortgeführt wird. Hierfür muss der Einbringende mit dem eingebrachten Betriebsvermögen und den darin enthaltenen stillen Reserven weiterhin verbunden bleiben. Das ist dann der Fall, wenn eine Gutschrift auf dem Eigenkapitalkonto des Einbringenden erfolgt und so die Gesellschaft selbst bzw. die Gesellschafterposition gestärkt wird.[845] Der Einwand, dass das Gericht den Umstand nicht ausreichend berücksichtigt habe, dass zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft neben dem Gesamthands- auch das Sonderbetriebsvermögen gehöre, sodass eine entsprechende in der Sonderbilanz zu erfassende Darlehensforderung zum Betriebsvermögen zuzuordnen sei und daher keine schädliche Gegenleistung darstellen könne,[846] greift nicht durch. Zum einen verkennt diese Ansicht, dass die Darlehensforderung nicht Teil des *eingebrachten* Betriebsvermögens war, sondern, wie der BFH erkannte, erst mit der Einbringung begründet wurde.[847] Hierin liegt der entscheidende Unterschied. Daher kann diese Zusatzleistung auch nicht als Teil

[845] BFH, Urteil vom 18.9.2013, X R 42/10, BStBl. II 2016, 639 (642); FG Münster, Urteil vom 25.10.2012, 3 K 4089/10 F, DStRE 2014, 459 (460); *B. Dornheim*, FR 2013, 1022 (1028); *J. Patt*, GmbH-StB 2011, 303 (306); *D. Wüllenkemper*, EFG 2011, 495.

[846] *L. A. Riedel*, Mitunternehmerschaft, 2018, S. 252, 308 f.; so i. E. wohl auch bereits *M. Rogall*, DB 2007, 1215 (1218).

[847] Ebenso *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 24 UmwStG Rn. 60 (86. EL, Mai 2016); *J. Patt*, GmbH-StB 2011, 303 (306); ähnlich *C. Fuhrmann*, in: Widmann/Mayer, § 24 UmwStG Rn. 582 ff. (216. EL, November 2024); so auch BFH, Urteil vom 11.12.2001, VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420 (424), für den Fall der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und eines Darlehens.

des Einbringungsgegenstands gewertet werden.[848] Zum anderen kann es nicht entscheidend sein, ob das Darlehen im Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft (ver-)bleibt.[849] Denn dabei wird verkannt, dass nur solange, wie das Darlehen (vollständig) im Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft enthalten ist, insoweit das betriebliche Engagement fortgeführt wird. Wird allerdings das Darlehen selbst getilgt (und nicht der Darlehenszins an den Einbringenden bezahlt, der bei diesem Sonderbetriebseinnahmen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG darstellt)[850], erhält der Einbringende erstens eine steuerfreie Einnahme[851], und es verringert sich zweitens i. H. der Tilgungsrate das (Sonder-)Betriebsvermögen, sodass insoweit (später) nicht mehr das betriebliche Engagement fortgeführt wird.

Sodann ist dahingehend Stellung zu beziehen, ob man das als weiteren Gegenwert[852] anzusehende Darlehen als insoweit steuerschädlich ansieht oder nicht, m. a. W. ob man der Trennungs- oder der Einheitstheorie folgt. Der BFH hat sich m. E. überzeugend für die Einheitstheorie für Fälle des Mischentgelts ausgesprochen.[853] Das Darlehen wurde zum einen von der übernehmenden Personengesellschaft gewährt. Insoweit liegt die Entscheidung des BFH auf einer Linie mit der bisherigen Rechtsprechung, nach der unterschieden wurde, ob die übernehmende Personengesellschaft („innerhalb der Bilanz") oder die (künftigen) Mitgesellschafter („außerhalb der Bilanz") die Ausgleichszahlung vornahmen.[854] Nur der erste Fall falle nach dem BFH unter die Vorschrift der Einbringung in eine Personengesellschaft. Auch im Schrifttum wurde angenommen, dass eine Darlehensforderung gegen die übernehmende Personengesellschaft der Steuerneutralität der Einbringung nicht im Wege stehe.[855]

---

[848] Gleichsinnig *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 24 UmwStG Rn. 60 (86. EL, Mai 2016); a. A. *L. A. Riedel*, Mitunternehmerschaft, 2018, S. 252 Fn. 1137.

[849] A. A. *L. A. Riedel*, Mitunternehmerschaft, 2018, S. 308 f.; so i. E. auch bereits *M. Rogall*, DB 2007, 1215 (1218).

[850] Statt vieler *R. Wacker*, in: Schmidt[43], 2024, § 15 EStG Rn. 594.

[851] *R. Geck*, Einbringung, 1986, S. 204; ähnlich *B. Dornheim*, FR 2013, 1022 (1028).

[852] *J. Patt*, GmbH-StB 2011, 303 (305).

[853] Neben den bereits oben in Fn. 843 genannten Nachweisen sei noch auf *M. Wendt*, DB 2013, 834 (839 Fn. 37), hingewiesen, der sich für die Einheitstheorie ausspricht; darüber hinaus sprechen sich gegen die Einheitstheorie *U. Ley/H. B. Brandenberg*, Ubg 2010, 767 (781); *J. Patt*, GmbH-StB 2011, 303 (308); *L. A. Riedel*, Mitunternehmerschaft, 2018, S. 331; *D. Wüllenkemper*, EFG 2011, 495, aus.

[854] Dazu oben § 6 III 1 b und § 7 II.

[855] *S. Widmann*, in: Widmann/Mayer, § 24 UmwStG Rn. 233.1 f. (60. EL, August 2001). Ähnlich bereits auch *K. Korn*, KÖSDI 1987, 6841 (6851), zum § 24 UmwStG 1977, der dies sogar annahm, wenn die Ausgleichszahlung vom zukünftigen Mitgesellschafter zunächst an den Einbringenden gezahlt wurde und letzterer der übernehmenden Personengesellschaft dann ein Darlehen gewährte (bezugnehmend auf *R. Geck*, Einbringung, 1986, S. 203 f., liegt es in diesem Fall m. E. nahe, dass die Einbringung für fremde Rechnung erfolgt); a. A. BMF, UmwStE 1998, Rn. 24.08.

Überzeugend ist nach den bisherigen rechtshistorischen Erkenntnissen, dass es maßgeblich darauf ankommt, ob der Einbringende für eigene Rechnung handelt, d. h. er die Sachgesamtheit nicht für einen zukünftigen Mitgesellschafter einbringt; denn im letzteren Falle tritt insoweit der Veräußerungscharakter in den Vordergrund. Wird dem Einbringenden aber von der übernehmenden Personengesellschaft etwa eine Darlehensforderung eingeräumt, handelt der Einbringende (ausschließlich) für eigene Rechnung. Solange und soweit die übernehmende Personengesellschaft die Zusatzleistung gewährt, ist es m. E. aufgrund des wirtschaftlich gleichen Ergebnisses[856] unbeachtlich, ob sie ins (Sonder-)Betriebsvermögen (durch Gutschrift auf einem Darlehenskonto) oder zunächst ins Privatvermögen des Einbringenden gelangt und anschließend (etwa indem der übernehmenden Personengesellschaft ein Darlehen zur Verfügung gestellt wird) (Sonder-)Betriebsvermögen (bei) der übernehmenden Personengesellschaft wird.[857]

Nimmt man auf der einen Seite also an, dass die Gegenleistung nicht ausschließlich in Gesellschaftsrechten bestehen muss, und auf der anderen Seite, dass der Einbringende für eigene Rechnung handeln muss, dann streitet m. E. viel dafür, dass der Einbringende gegen die übernehmende Personengesellschaft eine Darlehensforderung eingeräumt bekommt, ohne dass dies der Steuerneutralität schadet. Ebenso überzeugend ist es, dass die Zusatzleistung zusammen mit den Gesellschaftsrechten nicht den gemeinen Wert des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigen darf. Dies ergibt sich m. E. auch aus dem vom (historischen) Normsetzer gewollten Gleichlauf zwischen den Vorschriften der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft und der Einbringung in eine Personengesellschaft.[858] Letztlich darf der Veräußerungscharakter nicht im Vordergrund stehen; insoweit die Zusatzleistung

[856] So bereits *J. Patt*, GmbH-StB 2011, 303 (304), der allerdings nicht danach unterscheidet, ob die Zusatzleistung von der übernehmenden Personengesellschaft oder von einem zukünftigen (Mit-) Gesellschafter stammt.

[857] Ebenso unterscheiden BMF, UmwStE 2011, Rn. 24.08; *C. Fuhrmann*, in: Widmann/Mayer, § 24 UmwStG Rn. 527 (216. EL, November 2024); *M. Geissler*, FR 2014, 152 (158); *St. Kreutzer*, Ein- und Ausbringung, 2018, S. 147, maßgeblich danach, ob die Zusatzleistung von der übernehmenden Personengesellschaft oder den künftigen Mitgesellschaftern geleistet wird, ohne ausdrücklich zu sagen, ob im ersteren Falle eine Zahlung ins Privatvermögen steuerunschädlich ist. Nach a. A. kommt es maßgeblich nur darauf an, ob die Zusatzleistung ins Privat- oder (Sonder-)Betriebsvermögen des Einbringenden gelangt (*B. Dornheim*, FR 2013, 1022 [1027]; *J. Patt*, GmbH-StB 2011, 303 [304]; *L. A. Riedel*, Mitunternehmerschaft, 2018, S. 308; *J. Schimmele*, EStB 2015, 117 [117]; *R. W. Schlößer/N. Schley*, in: Haritz/Menner[4], 2015, § 24 UmwStG Rn. 43b; *D. Wüllenkemper*, EFG 2011, 495).

[858] Dazu oben § 6 III 2, § 6 III 3 und § 7 II. So i. E. auch *M. Strahl*, in: Carlé/Demtuh/Fuhrmann/Strahl, UmwStE 2011[2], 2012, S. 148 f., dort auch zu weiteren Argumenten; *M. Strahl*, in: KSp 10, 2011, S. 141 ff.; *M. Strahl*, Ubg 2011, 433 (440); *M. Strahl*, Stbg 2011, 147 (156); a. A. BMF, UmwStE 2011, Rn. 24.07 a. F.; *J. Patt*, GmbH-StB 2011, 303 (308 f.).

den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigt, kann nicht (mehr) davon die Rede sein, dass das betriebliche Engagement fortgeführt wird.[859]

Nach alledem ist es m. E. weiterhin vertretbar, dass Zuzahlungs-Fälle, also solche Fallkonstellationen, bei denen die künftigen Mitgesellschafter eine Zusatzleistung erbringen, nicht unter § 24 UmwStG 2002 fallen. Diese Frage lässt sich bis zum § 22 UmwStG 1969 zurückführen, damals als Wertausgleich „außerhalb der Bilanz" bezeichnet. Die zeitgenössischen Ansichten gingen auseinander, einige sprachen sich dafür aus, dass auch in diesen Fällen eine negative Ergänzungsbilanz aufgestellt werden dürfe, andere lehnten dies ab.[860] So argumentierte *G. Loos*[861] zunächst, dass § 17 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1969 überhaupt erst die Möglichkeit schaffe, dass der Einbringende Zusatzleistungen steuerunschädlich erhalten dürfe, sodass aus dem Fehlen einer solchen Regelung bei § 22 UmwStG 1969 geschlussfolgert werden müsse, dass dies bei Einbringungen in Personengesellschaften nicht zulässig sei. Wenig später rückte er davon wieder ab und sah in § 17 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1969 nur eine wertmäßige Begrenzung.[862]

Ebenso wurden im Nachgang der betrachtungsgegenständlichen Entscheidung im Schrifttum die gleichen Argumente vorgebracht, hier allerdings einen Fall betreffend, bei dem ein sog. Mischentgelt gewährt wurde und es sich nicht, wie bei der früheren Diskussion, um einen Zuzahlungs-Fall handelte. So wurde einerseits argumentiert, dass § 20 Abs. 2 Satz 5, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 2002 erst die Möglichkeit einräume, Zusatzleistungen zu erhalten, und das Fehlen einer solchen Regelung bei der Einbringung in eine Personengesellschaft müsse dazu führen, dass bei § 24 UmwStG 2002 keine sonstigen Gegenleistungen gewährt werden dürften.[863] Dieser Rückschluss wurde von anderen Teilen des Schrifttums mit dem Argument abgelehnt, dass der Wortlaut nicht derart einschränkend sei[864] bzw. ein Vergleich dieser Vorschriften zeige, dass § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 2002 nur die Höhe der zusätzlichen Gegenleistung begrenze[865]. Zudem betreffe § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 1995 die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft, bei der die Einbringung in ein Sonderbetriebsvermögen nicht denkbar sei, sodass aus dem Vergleich keine Schlüs-

[859] So bereits die Begründung des Regierungsentwurfs des UmwStG 1969 bzgl. der Vorschrift über die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft (BT-Drs. 5/3186, S. 15; dazu oben § 6 I).

[860] Oben § 6 III 1 b bb.

[861] *G. Loos*, UmwStG 1969, 1969, Rn. 1189.

[862] *G. Loos*, DB 1972, 403 (404).

[863] *H. B. Brandenberg*, JbFSt 2014/2015 (2014), 415 (421 f.); in diese Richtung auch *B. Dornheim*, FR 2013, 1022 (1028).

[864] So *Ch. Krüger*, FR 2015, 1108 (1114).

[865] So *M. Geissler*, FR 2014, 152 (158). Dieses Argument findet sich auch in der damaligen zu § 22 UmwStG 1969 geführten Diskussion wieder: Stellt § 17 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1969/§ 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 2002 die „Erlaubnis" dar, Zusatzleistungen zu erhalten oder begrenzt die Vorschrift nur die Höhe? Dazu oben § 6 III 1 b bb.

se für die Zusatzleistung (in ein Sonderbetriebsvermögen) bei der Einbringung in eine Personengesellschaft gezogen werden könnten.[866]

Es gilt m. E. bei der Frage, inwieweit ein Rückschluss aus § 20 Abs. 2 Satz 4, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 2002 für eine Zusatzleistung bei der Einbringung in eine Personengesellschaft für steuerunschädlich zu erachten ist, v. a. wegen der rechtshistorischen Erkenntnisse zwischen Fällen des Mischentgelts und solchen der Zuzahlung zu unterscheiden. So hatte der Normsetzer den Streit im Laufe der Zeit nicht durch eine gesetzliche Bestimmung entschieden, sondern stets den Rechtsinhalt des vorher geltenden UmwStG übernommen (Abb. 29).[867] Nach den bis zum UmwStG 1969 praktizierten Grundsätzen der Rechtsprechung war entscheidend, dass bei der Einbringung in eine Personengesellschaft das betriebliche Engagement fortgeführt wurde, woran es fehlte, wenn der Erwerbscharakter im Vordergrund stand.[868]

Diese Grundsätze nahm der Normsetzer des UmwStG 1969 in den Regelungsgehalt mit auf.[869] (Jedenfalls) Für Mischentgelt-Fälle – wie es der BFH, Urteil vom 18. September 2013, X R 42/10[870], zu entscheiden hatte – wird man aufgrund der Intention des (historischen) Normsetzers daher annehmen können, dass mit § 24 Abs. 2 UmwStG 2002/§ 22 Abs. 2 UmwStG 1969 gesetzlich geregelt werden sollte, dass eine Einbringung in eine Personengesellschaft auch dann steuerneutral erfolgt, wenn neben den zu gewährenden Gesellschaftsrechte der Einbringende weitere, als grundsätzlich steuerschädlich eingestufte Zusatzleistungen, sprich: Wirtschaftsgüter erhält, solange bestimmte Wertgrenzen nicht überschritten werden. § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 2002/§ 17 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1969 besagt daher nichts über eine Zusatzleistung bei Einbringungen in Personengesellschaften. Insbesondere ist dieser Vorschrift keine „Erlaubnis" zu entnehmen, dass trotz Gewährung von Zusatzleistungen die Einbringung steuerneutral erfolgen darf; vielmehr enthält sie nur eine höhenmäßge Begrenzung.[871]

Dies vorausgesetzt, ist es (dann nur noch) eine Frage danach, wie weit diese Regelung reichen sollte, ob also auch Zuzahlungs-Fälle erfasst sein sollten. Dies ist wieder anhand des historischen Normsetzerwillens zu ergründen. Zum einen sollte die Fortführung des betrieblichen Engagements im Mittelpunkt stehen und zum anderen sollten im Rahmen dessen (notwendige) Ausgleichszahlungen steuerunschädlich sein. Werden demnach (Zu-)Zahlungen geleistet, die nicht der Fortführung des Betriebs und nicht dem (notwendigen) Ausgleich des Beteiligungs- und

[866] *R. W. Schlößer*, in: Haritz/Benkert², 2000, § 24 UmwStG Rn. 59.
[867] Oben § 7 II, § 8 III und § 9 IV.
[868] Oben § 5 III.
[869] Oben § 6 III 1.
[870] BFH, Urteil vom 18.9.2013, X R 42/10, BStBl. II 2016, 639.
[871] So auch *M. Geissler*, FR 2014, 152 (158); für § 22 UmwStG 1969 *G. Loos*, DB 1972, 403 (404); siehe auch oben § 3 II 3.

Wertverhältnisses dienen, die also den Charakter eines Erwerbsgeschäfts aufweisen, sollten diese auch nicht von § 24 UmwStG 2002/§ 22 UmwStG 1969 erfasst sein.[872] Es fehlt an der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit der Zuzahlungs-Fälle mit der Einbringung gegen Gewährung von Mischentgelt.[873]

Ein entscheidender Unterschied zwischen den Zuzahlungs-Fällen und den Fällen der Gewährung eines Mischentgelts liegt zudem darin, dass bei letzterem die Zahlung von der Gesellschaft erfolgt. Bei der Zuzahlung erfolgt sie von einem (zukünftigen) Gesellschafter und damit außerhalb der Gesellschaft.[874] Daher ist es m. E. vertretbar, (wertend) anzunehmen, dass im Fall der Zuzahlung der Erwerbscharakter und nicht die Fortführung des betrieblichen Engagements im Vordergrund steht.[875] Mithin ist es m. E. weiterhin sinnvoll, zwischen Fällen der Gewährung von Mischentgelt und Zuzahlungs-Fällen zu unterscheiden.[876]

2. Zwischenergebnis

Maßgeblich ist hinsichtlich der sonstigen Gegenleistung, dass der Normsetzer aufgrund der Bezugnahme, dass man die Regelung des § 24 UmwStG 1977 übernehme, weiter vom Verständnis ausging, dass nur ein (Wert-)Ausgleich innerhalb der Bilanz der übernehmenden Personengesellschaft zulässig sei; eine Zuzahlung in das Privatvermögen des Einbringenden führe hingegen zu einer anteiligen Aufdeckung der stillen Reserven.[877] Grundsätzlich schließt sich daran auch das im Jahre 2013 die Rechtslage des UmwStG 2002 betreffenden Urteil des BFH an, das darüber hinaus-

[872] Diesen „Engagementgedanken" äußerte bereits *R. Märkle*, StbJb 1995/1996 (1996), 75 (85 f., 100), bzgl. der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern im Zusammenhang mit dem damaligen Mitunternehmer-Erlaß; in diese Richtung bereits *H. Balser/G. Bokelmann/K. F. Piorreck/D. K. Dostmann/W. Kauffmann*, Umwandlung, 1990, Rn. S 294, nach denen es sich bei einer Einbringung in eine bestehende Personengesellschaft dann nicht um steuerneutrale Einbringung i. S. des § 24 UmwStG 1977 handele, wenn der Einbringende nur von den künftigen Mitgesellschaftern ein Entgelt erhalte.

[873] *L. A. Riedel*, Mitunternehmerschaft, 2018, S. 310.

[874] Auf diesen Unterschied weist *St. Kreutzer*, Ein- und Ausbringung, 2018, S. 147 m. w. N., hin; a. A. *D. Carlé/K. Korn*, KÖSDI 1982, 4530 (4542 f.), für § 24 UmwStG 1977, nach denen eine Zuzahlung des (zukünftigen) Gesellschafters an den Einbringenden auch dann mittels negativer Ergänzungsbilanz ausgeglichen werden dürfe, wenn der Einbringende die Zahlung im Betrieb als Darlehen an die übernehmende Personengesellschaft belasse; *R. W. Schlößer/N. Schley*, in: Haritz/Menner[4], 2015, § 24 UmwStG Rn. 43b, nach denen es darauf ankommt, ob die Zuzahlung ins Betriebs- oder Privatvermögen gelangt.

[875] So auch *St. Köhler*, StbJb 2014/2015 (2015), 221 (233), nach dem im Zuzahlungs-Fall die Nähe zu einem Kaufpreis ungleich höher sei.

[876] So dann auch bereits BFH, Urteil vom 18.9.2013, X R 42/10, BStBl. II 2016, 639 (644); beipflichtend *Ch. Krüger*, FR 2015, 1108 (1114); *H. Ott*, StuB 2016, 812 (818); *M. Rogall/D. Dreßler*, DB 2015, 1981 (1982).

[877] So dann auch die zeitgenössische Deutung: *K. Offerhaus*, in: GS B. Knobbe-Keuk, 1997, S. 499 (509); gleichsinnig BMF, UmwStE 1998, Rn. 24.08 ff., 24.14; *H. Dehmer*, UmwR/UmwStR[2], 1996,

gehend allerdings i. S. der Einheitstheorie entschied und eine von der übernehmenden Personengesellschaft gewährte Zusatzleistung so lange nicht als steuerschädlich ansah, wie der Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens nicht überstiegen wurde. Die Einordnung der Zuzahlungs-Fälle als steuerschädlich änderte der BFH m. E. vertretbar nicht.

§ 9 Die Zusatzleistung mit dem UmwStG 2006

I. Zeitablauf des Gesetzgebungsverfahrens des SEStEG

Am 21. April 2006 veröffentlichte das BMF einen Entwurf eines SEStEG,[878] den die Bundesregierung in ihrem Entwurf inhaltlich übernahm.[879] In seiner Stellungnahme vom 22. September 2006 war der Bundesrat der Auffassung, dass die Einbringungskonzeption zu einem späteren Zeitpunkt umgesetzt werden sollte.[880] Dennoch brachte die Bundesregierung den Gesetzesvorschlag in den Deutschen Bundestag am 25. September 2006 ein.[881] Der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags befasste sich mit dem Gesetzesvorschlag am 18. Oktober, 25. Oktober und 8. November 2006.[882] Ebenso auf den 8. November 2006 datieren die Beschlussempfehlung und der Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags.[883] Der Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestags erfolgte am 9. November 2006.[884] Die Zustimmung des Bundesrats folgte am 24. November 2006.[885] Schließlich wurde das SEStEG am 12. Dezember 2006 verkündet (Zeitstrahl Abb. 27).[886]

§ 24 UmwStG Rn. 129; *H. Dehmer*, UmwStE 1998, 1998, Rn. 24.09; *E. Dötsch*, UmwStR[3], 1996, Anh. UmwStG Rn. 221a; *E. Dötsch/I. v. Lishaut/P. Wochinger*, DB 1998, Beilage Nr. 7 zu Heft Nr. 24, 1 (44); *H. Ott*, UmwR/UmwStR, 1996, S. 273; *H. Pfalzgraf/B. Meyer*, FR 1995, 529 (530); *H. Pfalzgraf/B. Meyer*, DStR 1995, 1289; *R. W. Schlößer*, in: Haritz/Benkert[2], 2000, § 24 UmwStG Rn. 61, 132 f.

[878] BMF, Referentenentwurf vom 21.4.2006.

[879] Die Zuleitung an Bundesrat erfolgte am 11.8.2006 (BR-Drs. 542/06). Zur inhaltlichen Übereinstimmung zwischen dem Referenten- und dem Regierungsentwurf unten bei Fn. 910.

[880] BR-Drs. 542/06 (Beschluss), S. 9 f.

[881] BT-Drs. 16/2710.

[882] PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 16/34; PA-DBT 3107 Finanzen, A16/7, Prot. 36; PA-DBT 3107 Finanzen, A16/7, Prot. 37.

[883] BT-Drs. 16/3315; BT-Drs. 16/3369.

[884] BT-Plenarprotokoll 16/63, S. 6215C; BR-Drs. 836/06.

[885] BR-Drs. 836/06 (Beschluss).

[886] BGBl. 2006 S. 2782.

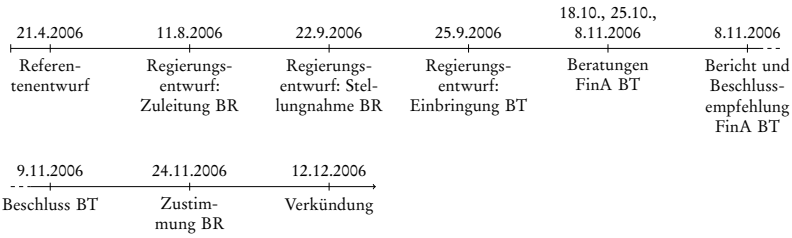

Abb. 27: Zeitstrahl des Gesetzgebungsverfahrens im weiteren, politologischen Sinne des SEStEG

II. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft

Besonderer Aufmerksamkeit ist dem durch das SEStEG eingeführten UmwStG 2006 zu schenken. Der im Bundesgesetzblatt veröffentliche Normtext des § 20 Abs. 2 Sätze 2 und 4, Abs. 3 Satz 3 UmwStG 2006 lautete:[887]

> ***§ 20 – Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft***
> *[. . .]*
> *(2) [2] Abweichend von Satz 1 kann das übernommene Betriebsvermögen auf Antrag einheitlich mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem Wert im Sinne des Satzes 1, angesetzt werden, soweit*
> 1. *sichergestellt ist, dass es später bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegt,*
> 2. *die Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens die Aktivposten nicht übersteigen; dabei ist das Eigenkapital nicht zu berücksichtigen,*
> 3. *das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens bei der übernehmenden Gesellschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird.*
>
> *[. . .] [4] Erhält der Einbringende neben den Gesellschaftsanteilen auch andere Wirtschaftsgüter, deren gemeiner Wert den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigt, hat die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mindestens mit dem gemeinen Wert der anderen Wirtschaftsgüter anzusetzen.*
> *(3) [. . .] [3] Soweit neben den Gesellschaftsanteilen auch andere Wirtschaftsgüter gewährt werden, ist deren gemeiner Wert bei der Bemes-*

[887] BGBl. I 2006 S. 2782 (2798) (eigene Hervorhebungen; hochgestellte [Satz-]Zahlen hinzuge-

> *sung der Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile von dem sich nach den Sätzen 1 und 2 ergebenden Wert abzuziehen. […]*
> *[…]*

Dieser Normtext ist das Ergebnis der Beratungen des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags (dazu 2). Die Bundesregierung wollte mit ihrem Regierungsentwurf den Erhalt von Zusatzleistungen restriktiver handhaben (dazu 1).

1. Der Regierungsentwurf

Der Regierungsentwurf sah die Aufhebung des § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 1995 und die Einfügung einer neuen Nr. 3 in § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 vor, was zur Folge gehabt hätte, dass eine Einbringung dann nicht mehr steuerneutral gestaltet werden könnte, wenn Zusatzleistungen gewährt würden.[888] § 20 Abs. 2 Satz 2 des Regierungsentwurfs lautete:[889]

> ***§ 20 – Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Europäische Genossenschaft***
> *[…]*
> *(2) […] [2] Abweichend von Satz 1 kann das übernommene Betriebsvermögen auf Antrag einheitlich mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert, angesetzt werden, soweit*
> 1. *die Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens die Aktivposten nicht übersteigen; dabei ist das Eigenkapital nicht zu berücksichtigen,*
> 2. *das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens bei der übernehmenden Gesellschaft nicht beschränkt wird und*
> 3. *keine sonstige Gegenleistung gewährt wird.*
>
> *[…]*

Der bisherige § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 1995 gehe in der Regelung des geplanten § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 auf und sei damit überholt.[890] Dies „erfolg[e] in Anlehnung an die Behandlung von Zuzahlungen im Rahmen des § 11 UmwStG, wonach auf Ebene der Gesellschaft ein Anschaffungsvorgang und auf Ebene des Gesellschaf-

fügt; Paragrafenüberschrift stehen im Original unter der Pragrafenzahl).

[888] BT-Drs. 16/2710, S. 17, 43 f.

[889] BT-Drs. 16/2710, S. 17 (eigene Hervorhebungen; hochgestellte [Satz-]Zahlen hinzugefügt; Paragrafenüberschrift steht im Original unter der Pragrafenzahl).

[890] BT-Drs. 16/2710, S. 43. Zu der damit verbundenen neuen Berechnungsmethode (auch im Unterschied zur Rechtslage des UmwStG 1995) *S. Benz/O. Rosenberg*, BB-Special Nr. 8 2006, 51 (55).

ters ein Veräußerungserlös vorlieg[e], soweit die übernehmende Gesellschaft bare Zuzahlungen leist[e]."[891] Nach dem dann auch in Kraft getretenen und immer noch geltenden § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UmwStG erfolgt eine steuerneutrale Umwandlung i. e. S. nur insoweit, wie keine „Gegenleistung" gewährt wird.[892] Obwohl nach dem Regierungsentwurf keine sonstige Gegenleistung gewährt werden durfte, wurde § 20 Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1995 dennoch in § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG 2006 übernommen, wonach sich die Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile um den gemeinen Wert der, so wörtlich im Regierungsentwurf, „anderen Wirtschaftsgüter" minderten.[893] Der Regierungsentwurf ging auf einen Referentenentwurf des BMF vom 21. April 2006 zurück, was auch dadurch deutlich wird, dass der § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 des Regierungsentwurfs – abgesehen von der Nummerierung – und dessen Begründung gleich lautete mit dem des Referentenentwurfs und dessen Begründung (im Übrigen finden sich auch sonst erhebliche Gemeinsamkeiten zwischen dem Referenten- und dem Regierungsentwurf).[894]

2. Beratungen im Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

Der Regierungsentwurf wurde nach der ersten Lesung zur weiteren Beratung u. a. an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags verwiesen.[895] Dieser beriet zunächst in seiner öffentlichen 34. Sitzung am 18. Oktober 2006 über diesen Entwurf, holte u. a. Stellungnahmen ein und hörte Sachverständige an. Auf die Frage des Abgeordneten *P. Rzepka* (CDU/CSU), wie die Sachverständigen die „Verschärfung" des UmwStG dahingehend beurteilen, dass „Einbringungen bei Zuzahlungen vonseiten der empfangenden Gesellschaft generell nicht mehr steuerneutral zulässig" seien,[896] entgegnete der Sachverständige *W. Haarmann*, dass es sich um eine „Verschärfung" handele, die „aufgrund gewisser systematischer Erwägungen eines Steuerbeamten aus einer Oberfinanzdirektion in Südwestdeutschland mit hinein genommen worden [sei]. Er [habe] die Idee [gehabt], dass bestimmte Dinge in allen Teilen des Umwandlungssteuergesetzes gleich behandelt werden müss[t]en, obwohl sie auch in der Vergangenheit nicht gleich behandelt [worden seien]".[897] Auf Nachfrage des Verfassers, wer besagter Steuerbeamte gewesen sei, antwortete *W. Haarmann*, dass es sich um *E. Dötsch* gehandelt habe.[898] Schaut man

---

[891] BT-Drs. 16/2710, S. 43. Dazu noch unten § 13 II 2.

[892] *Th. Wisniewski*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 11 UmwStG Rn. 60; dazu unten § 13 II 2.

[893] BT-Drs. 16/2710, S. 43; dazu auch *S. Benz/O. Rosenberg*, BB-Special Nr. 8 2006, 51 (58).

[894] Zum Normtextvergleich unten bei Fn. 910.

[895] BT-Plenarprotokoll 18/106, S. 10198C.

[896] PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 16/34, S. 25.

[897] PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 16/34, S. 25.

[898] E-Mail von *W. Haarmann* an Verfasser vom 18.2.2023.

sich allerdings die Publikationen von *E. Dötsch*[899] im fraglichen Zeitraum an, lässt sich jedenfalls daraus nicht ableiten, dass er eine Gleichbehandlung bevorzugte.

In der nicht öffentlichen 36. Sitzung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags wurde am 25. Oktober 2006 über das SEStEG beraten.[900] In dieser Sitzung hielt der Abgeordnete *P. Rzepka* (CDU/CSU) eine eingehende Ausschusserörterung über die Regelung bzgl. der Zuzahlungen bei Einbringungen für erforderlich.[901] Auch der Abgeordnete *V. Wissing* (FDP) pflichtete bei, dass u. a. diese Regelung überarbeitungswürdig sei.[902] Nach dieser Sitzung reichten CDU/CSU und SPD am 6. November 2006 einen Änderungsantrag ein, der in der nicht öffentlichen 37. Sitzung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags am 8. November 2006 beraten wurde.[903] Dieser sollte die bisherige Rechtslage des § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 1995 wiederherstellen und der vorgeschlagene Normtext sowie die Begründung stimmten mit dem späteren Bericht und der späteren Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags überein.[904] Dieser Änderungsantrag wurde einstimmig angenommen.[905]

---

[899] Gesichtet: *E. Dötsch*, DB 1997, 2090; *E. Dötsch*, DB 1997, 2144; *E. Dötsch*, BB 1998, 1029; *E. Dötsch/I. v. Lishaut/P. Wochinger*, DB 1998, Beilage Nr. 7 zu Heft Nr. 24, 1 (24 f.); *E. Dötsch/A. Pung*, BB 1999, 1352; *E. Dötsch/A. Pung*, DB 2000, Beilage Nr. 4 zu Heft Nr. 11; *E. Dötsch/A. Pung*, GmbHR 2001, 641; *E. Dötsch/A. Pung*, DB 2002, 1232; *E. Dötsch/A. Pung*, DB 2004, 208; *E. Dötsch/A. Pung*, DB 2006, 2648; *E. Dötsch/A. Pung*, DB 2006, 2704. *E. Dötsch*, UmwStR[3], 1996, Anh. UmwStG Rn. 183 f., wies darauf hin, dass neben den Gesellschaftsrechten andere Wirtschaftsgüter gewährt werden durften, ohne auf den Unterschied zu § 11 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UmwStG 1995 hinzuweisen. Später kritisierte *E. Dötsch*, UmwStR[4], 1998, Rn. 768 f., nur, dass eine Angleichung der Regelung des § 20 UmwStG 1995 an die des § 23 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 1995 (dazu oben ab Fn. 348) nicht erfolgte, nicht aber die fehlende Angleichung an § 11 UmwStG 1995. Zu den Änderungen zum SEStEG bemerkten *E. Dötsch/A. Pung*, DB 2006, 2763 (2764 f.), nur, dass die im Regierungsentwurf „noch enthaltene Regelung, wonach im Rahmen der Einbringung geleistete *bare Zuzahlungen* zu einer sofortigen Gewinnrealisierung führen, [. . .] in der endgültigen Fassung nicht mehr enthalten" sei (Hervorhebungen im Original).

[900] PA-DBT 3107 Finanzen, A16/7, Prot. 36, S. 44 ff.

[901] PA-DBT 3107 Finanzen, A16/7, Prot. 36, S. 44 f.

[902] PA-DBT 3107 Finanzen, A16/7, Prot. 36, S. 46.

[903] PA-DBT 3107 Finanzen, A16/7, Prot. 37, S. 38, Anlage 19 Umdruck-Nr. 7. Im Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags heißt es: „Die Koalitionsfraktionen stellten darüber hinaus die Behandlung der Zuzahlungen bei Einbringungsvorgängen im Ausschuss zur Erörterung. Sie brachten einen Änderungsantrag ein, nach dem die im Regierungsentwurf vorgesehene steuerpflichtige Gewinnrealisierung beschränkt werden soll und die bisherige Rechtslage nach § 20 Abs. 2 Satz 5 des Umwandlungssteuergesetzes wiederhergestellt werde. Danach komme es in den Fällen, in denen der Einbringende von der aufnehmenden Gesellschaft neben der Gewährung neuer Gesellschaftsanteile eine sonstige Gegenleistung erhalte, erst dann zu einer steuerpflichtigen Gewinnrealisierung, wenn der gemeine Wert der Gegenleistung den Buchwert der Einbringung übersteige. Der Änderungsantrag wurde im Ausschuss einstimmig angenommen" (BT-Drs. 16/3369, S. 4).

[904] PA-DBT 3107 Finanzen, A16/7, Prot. 37, Anlage 19 Umdruck-Nr. 7.

[905] PA-DBT 3107 Finanzen, A16/7, Prot. 37, S. 42, und weiter: „Der Ausschuss beschließt in der Gesamtabstimmung mit der Mehrheit der Koalitionsfraktionen und den Stimmen der Fraktion DIE

Der Abgeordnete *P. Rzepka* (CDU/CSU) betonte dabei, dass „die Behandlung der Zuzahlungen bei Einbringungsvorgängen auf den bisher nach § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG geltenden Rechtsstand zurückgeführt werde. Danach komme es in den Fällen, in denen der Einbringende von der aufnehmenden Gesellschaft neben der Gewährung neuer Gesellschaftsanteile eine sonstige Gegenleistung erhalte, erst dann zu einer steuerpflichtigen Gewinnrealisierung, wenn der gemeine Wert der Gegenleistung den Buchwert der Einbringung übersteige".[906]

Im Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags heißt es in ganz ähnlicher Weise, dass durch die von ebendiesem vorgeschlagene Fassung des § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 2006 die „geltende Rechtslage in § 20 Abs. 2 Satz 5 [1995] wiederhergestellt" werden sollte.[907] Und weiter: „Danach kommt es in den Fällen, in denen der Einbringende von der aufnehmenden Gesellschaft neben der Gewährung neuer Gesellschaftsanteile eine sonstige Gegenleistung (z. B. eine bare Zuzahlung) erhält, erst dann zu einer steuerpflichtigen Gewinnrealisierung, wenn der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistung den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens oder der eingebrachten Anteile übersteigt."[908] Der Normtext der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags[909] des § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 2006 stimmte mit dem späteren Normtext überein.[910]

§ 20 Abs. 2 Referentenentwurf BMF vom 21. April 2006:

„[...] [2]Abweichend von Satz 1 kann das übernommene Betriebsvermögen auf Antrag einheitlich mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert, angesetzt werden, soweit

a) die Passivposten des eingebrachten Be-

§ 20 Abs. 2 Regierungsentwurf vom 25. September 2006:

„[...] [2]Abweichend von Satz 1 kann das übernommene Betriebsvermögen auf Antrag einheitlich mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert, angesetzt werden, soweit

1. die Passivposten des eingebrachten Be-

§ 20 Abs. 2 Beschlussempfehlung FinA BT vom 8. November 2006:

„[...] [2]Abweichend von Satz 1 kann das übernommene Betriebsvermögen auf Antrag einheitlich mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem Wert im Sinne des Satzes 1, angesetzt werden, soweit

1. sichergestellt ist, dass es später bei der über-

LINKE. sowie der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN gegen die Stimmen der Fraktion der FDP vorbehaltlich der Stellungnahmen der mitberatenden Ausschüsse zu empfehlen, den Gesetzentwurf in der vom Ausschuss geänderten Fassung anzunehmen" (Hervorhebung weggelassen).

[906] PA-DBT 3107 Finanzen, A16/7, Prot. 37, S. 39.

[907] BT-Drs. 16/3369, S. 11.

[908] BT-Drs. 16/3369, S. 11.

[909] BT-Drs. 16/3315, S. 38; siehe auch *A. Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut², 2013, § 20 UmwStG 2006 Rn. 181 m. w. N.; *Th. Rödder*, Ubg 2015, 329 (329).

[910] Von links nach rechts: BMF, Referentenentwurf vom 21.4.2006, S. 20, 31; BT-Drs. 16/2710,

triebsvermögens die Aktivposten nicht übersteigen; dabei ist das Eigenkapital nicht zu berücksichtigen,

b) das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens bei der übernehmenden Gesellschaft nicht beschränkt wird und

c) keine sonstige Gegenleistung gewährt wird.

[...]“

triebsvermögens die Aktivposten nicht übersteigen; dabei ist das Eigenkapital nicht zu berücksichtigen,

2. das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens bei der übernehmenden Gesellschaft nicht beschränkt wird und

3. keine sonstige Gegenleistung gewährt wird.

[...]“

nehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegt,

2. die Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens die Aktivposten nicht übersteigen; dabei ist das Eigenkapital nicht zu berücksichtigen,

3. das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens bei der übernehmenden Gesellschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird.

[...] [4]Erhält der Einbringende neben den Gesellschaftsanteilen auch andere Wirtschaftsgüter, deren gemeiner Wert den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigt, hat die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mindestens mit dem gemeinen Wert der anderen Wirtschaftsgüter anzusetzen.“

S. 17; BT-Drs. 16/3315, S. 37 f. Zur Gesetzesausarbeitung durch das BMF bereits oben in Fn. 231.

§ 20 Abs. 2 Referentenentwurf BMF vom 21. April 2006:	**§ 20 Abs. 2 Regierungsentwurf vom 25. September 2006:**	**§ 20 Abs. 2 Beschlussempfehlung FinA BT vom 8. November 2006:**
„[...] [3]Soweit neben den Gesellschaftsanteilen auch andere Wirtschaftsgüter gewährt werden, ist deren gemeiner Wert bei der Bemessung der Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile von dem sich nach Satz 1 und 2 ergebenden Wert abzuziehen."	„[...] [3]Soweit neben den Gesellschaftsanteilen auch andere Wirtschaftsgüter gewährt werden, ist deren gemeiner Wert bei der Bemessung der Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile von dem sich nach den Sätzen 1 und 2 ergebenden Wert abzuziehen."	„[...] [3]Soweit neben den Gesellschaftsanteilen auch andere Wirtschaftsgüter gewährt werden, ist deren gemeiner Wert bei der Bemessung der Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile von dem sich nach den Sätzen 1 und 2 ergebenden Wert abzuziehen."

Der Normsetzer wollte ausdrücklich die Rechtslage des UmwStG 1995 hinsichtlich der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft übernehmen, sodass er auf ebendiesen Rechtsinhalt Bezug nahm. Die Begründung zum UmwStG 1995 schlägt also auch hier durch, mithin die des UmwStG 1977 und die des UmwStG 1969 (Abb. 29).

III. Anteilstausch

Mit dem SEStEG wurde *erstmals*[911] eine eigenständige Vorschrift des Anteilstauschs geregelt. Dabei wurde in den §§ 20 ff. UmwStG 2006 auch die sog. Fusionsrichtlinie[912] berücksichtigt, sodass der den Anteilstausch im europäischen Kontext regelnde § 23 Abs. 4 UmwStG 1995 überflüssig wurde.[913] In dem Entwurf des SEStEG sah die Bundesregierung in § 21 Abs. 1 Satz 2 vor, dass *keine* sonstige Gegenleistung gewährt werden durfte, und man verwies in § 21 Abs. 2 Satz 6 des Regierungsentwurfs auf § 20 Abs. 3 Satz 3 des Regierungsentwurfs, der die Verringerung der Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile vorsah, soweit sonstige Gegenleistungen gewährt wurden.[914]

---

[911] Etwa *St. Behrens*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 21 UmwStG Rn. 1; *D. Jäschke*, in: Lademann[3], 2022, § 21 UmwStG Rn. 1; *T. Lübbehüsen/N. Schütte*, in: Haase/Hofacker[3], 2021, § 21 UmwStG Rn. 1; *D. E. Rabback*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 21 UmwStG Rn. 27; *S. Widmann*, in: Widmann/Mayer, § 21 UmwStG Rn. 2 (155. EL, März 2016).

[912] Oben bei und in Fn. 348.

[913] So die Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung zum SEStEG (BT-Drs. 16/2710, S. 45); wortgleich bereits BMF, Referentenentwurf vom 21.4. 2006, S. 34. Ebenso *H. Langheim*, Einbringung, 2008, S. 203 f.

[914] BT-Drs. 16/2710, S. 18 (eigene Hervorhebungen; hochgestellte [Satz-]Zahlen hinzugefügt; Paragrafenüberschrift steht im Original unter der Paragrafenzahl). So bereits auch BMF, Referentenentwurf vom 21.4.2006, S. 21.

§ 21 – Bewertung der Anteile beim Anteilstausch
(1) [...] [2]Abweichend von Satz 1 können die eingebrachten Anteile auf Antrag mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert, angesetzt werden, wenn die erwerbende Gesellschaft nach der Einbringung auf Grund ihrer Beteiligung einschließlich der eingebrachten Anteile nachweisbar unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der erworbenen Gesellschaft hat (qualifizierter Anteilstausch) und soweit keine sonstige Gegenleistung gewährt wird; [...].
(2) [...] [6]§ 20 Abs. 3 Satz 3 gilt entsprechend.
[...]

In der entsprechenden Begründung heißt es, dass, soweit „eine sonstige Gegenleistung gewährt [wird], [...] insoweit wie in den Fällen der Betriebseinbringung der gemeine Wert anzusetzen [ist]".[915] „Die Regelung in § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG, wonach in den Fällen der Gewährung einer sonstigen Gegenleistung die Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile um den gemeinen Wert der Gegenleistung zu kürzen sind, gilt auch für die Fälle des Anteilstauschs mit sonstiger Gegenleistung."[916] Dies entspricht der bereits auch bei § 20 des Regierungsentwurfs vorgeschlagenen Änderungen.[917]

Die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags änderte den Regierungsentwurf allerdings dahingehend, dass der Zusatz, es dürfe keine sonstige Gegenleistung für einen steuerneutralen Anteilstausch gewährt werden, gestrichen wurde und (gleichlaufend mit der Änderung in § 20) auch hier als § 21 Abs. 1 Satz 3 die Bestimmung eingefügt wurde, mit welchem Wert die eingebrachten Anteile anzusetzen waren, wenn der Einbringende andere Wirtschaftsgüter erhielt, deren gemeiner Wert den Buchwert der eingebrachten Anteile überstiegen.[918] Der Verweis in § 21 Abs. 2 Satz 6 auf § 20 Abs. 3 Satz 3 des Regierungsentwurfs wurde ohne inhaltliche Änderung beibehalten.[919] In dieser Fassung ist § 21 UmwStG auch Gesetz geworden.[920]

---

[915] BT-Drs. 16/2710, S. 45. So bereits auch BMF, Referentenentwurf vom 21.4.2006, S. 35. Ebenso auf den Gleichlauf hinweisend *S. Benz/O. Rosenberg*, BB-Special Nr. 8 2006, 51 (59).

[916] BT-Drs. 16/2710, S. 46. So bereits auch BMF, Referentenentwurf vom 21.4.2006, S. 36; ähnlich *S. Benz/O. Rosenberg*, BB-Special Nr. 8 2006, 51 (61).

[917] Dazu oben § 9 II 2.

[918] BT-Drs. 16/3315, S. 40. Dies übersehen vermutlich *J. Felchner/J. Wendland*, SteuerStud 2007, 164 (172), wenn sie schreiben, dass die Gewährung einer sonstigen Gegenleistung dazu führe, dass die „erworbenen Anteile mindestens mit dem gemeinen Wert der Gegenleistung anzusetzen" seien.

[919] BT-Drs. 16/3315, S. 40; BT-Drs. 16/3369, S. 12.

[920] BGBl. I 2006 S. 2782 (2799) (eigene Hervorhebungen; hochgestellte [Satz-]Zahlen hinzugefügt; Paragrafenüberschrift steht im Original unter der Paragrafenzahl).

> ***§ 21 – Bewertung der Anteile beim Anteilstausch***
> *(1) [. . .] [2] Abweichend von Satz 1 können die eingebrachten Anteile auf Antrag mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert, angesetzt werden, wenn die übernehmende Gesellschaft nach der Einbringung auf Grund ihrer Beteiligung einschließlich der eingebrachten Anteile nachweisbar unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der erworbenen Gesellschaft hat (qualifizierter Anteilstausch); [. . .]. [3] Erhält der Einbringende neben den Gesellschaftsanteilen auch andere Wirtschaftsgüter, deren gemeiner Wert den Buchwert der eingebrachten Anteile übersteigt, hat die übernehmende Gesellschaft die eingebrachten Anteile mindestens mit dem gemeinen Wert der anderen Wirtschaftsgüter anzusetzen.*
> *(2) [. . .] [6] § 20 Abs. 3 Satz 3 und 4 gilt entsprechend.*
> *[. . .]*

Auch beim Anteilstausch wollte man die Rechtslage des UmwStG 1995 wiederherstellen: „Durch die Änderungen in § 20 Abs. 2 und § 21 Abs. 1 wird die bisher geltende Rechtslage in § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG [1995] wiederhergestellt".[921] Trotz der Regelung des Anteilstauschs in einer eigenen Vorschrift war ein Gleichlauf mit der Regelung der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft beabsichtigt. Dies zeigt sich etwa auch dadurch, dass nicht nur Änderungen im § 20 des Regierungsentwurfs vorgenommen wurden, sondern „im gleichen Atemzug" auch gleichlautende Änderungen im § 21 des Regierungsentwurfs.[922]

Nicht unerwähnt bleiben darf die für den Anteilstausch im europäischen Kontext eingetretene Änderung. Da dieser Anteilstausch nunmehr ebenfalls im § 21 UmwStG 2006 geregelt ist, hat sich der Bezugspunkt geändert, nach dem sich die „steuerunschädliche" Höhe der Zusatzleistung bemisst. So war nach § 23 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 1995 der Nennwert oder ein an dessen Stelle tretender rechnerischer Wert der *gewährten* Anteile maßgeblich war, während mit § 21 Abs. 1 Satz 3 UmwStG 2006 (einheitlich) der Buchwert der *eingebrachten* Anteile heranzuziehen ist; die in § 23 Abs. 3 Satz 4 UmwStG 1995 bestimmte 10-%-Grenze ist mit dem UmwStG 2006 weggefallen.[923]

---

[921] BT-Drs. 16/3369, S. 12.

[922] PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 16/34, S. 25; PA-DBT 3107 Finanzen, A16/7, Prot. 36, S. 45 f.; PA-DBT 3107 Finanzen, A16/7, Prot. 37, S. 38 f., Anlage 19 Umdruck-Nr. 7.

[923] In diese Richtung *S. Benz/O. Rosenberg*, in: Blumenberg/Schäfer, Das SEStEG, 2007, S. 168 Fn. 66, allerdings nicht in dieser Deutlichkeit, da sie nur darauf hinweisen, dass § 23 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 1995 nicht übernommen worden sei. Häufig wird diese Änderung jedoch nicht erwähnt (etwa *E. Dötsch/A. Pung*, DB 2006, 2763 [2769]; *I. Knepel*, Einbringungsgeborene Anteile, 2011,

IV. Einbringung in eine Personengesellschaft

Mit dem SEStEG wurde § 24 UmwStG 2006 an die neue Konzeption angepasst, die Regelung wurde aber hinsichtlich vieler Aspekte unverändert übernommen.[924] So hat sich bzgl. der hier betreffenden Frage, wie sich Zusatzleistungen bei der Einbringung in eine Personengesellschaft auswirken, keine Änderung ergeben, d. h. es fehlte weiterhin an einer dem § 20 Abs. 2 Satz 4, Abs. 3 Satz 3 UmwStG 2006[925] entsprechenden Regelung. Anders als beim Entwurf zum § 20 UmwStG 2006, bei dem die Bundesregierung zunächst vorschlug, dass der Einbringende überhaupt keine Gegenleistung erhalten dürfe,[926] sah man eine solche Regelung in § 24 UmwStG des Referenten- und des Regierungsentwurfs[927] nicht vor; man erklärte jedoch ebenso wenig, dass man sich grundsätzlich am § 24 UmwStG 1995 orientiere.[928] Der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags übernahm den Vorschlag der Bundesregierung zwar nicht unverändert, er änderte aber daran, dass der Regierungsentwurf keine Regelung bzgl. der Zusatzleistungen vorsah, nichts.[929] Schaut man sich zudem die Beratungen im besagten Finanzausschuss genauer an, so standen die Diskussionen um die Änderungen der Einbringungsvorschriften des § 20 und des § 21 UmwStG im Vordergrund; die Einbringung in eine Personengesellschaft wurde nur beiläufig diskutiert.[930] Dies und die ähnlich lautenden Normtexte der § 24 UmwStG 1995 und § 24 UmwStG 2006 legen die Vermutung nahe, dass der Normsetzer den Regelungsinhalt des § 24 UmwStG 1995 im § 24 UmwStG 2006 übernehmen wollte. Es änderte sich daher nichts am Verständnis, dass ein (Wert-)Ausgleich außerhalb der Bilanz der übernehmenden Personengesellschaft – Zuzahlung der zukünftigen (Mit-)Gesellschafter ins Privatvermögen des Einbringenden – zu einer teilweisen Aufdeckung der stillen Reserven führte.[931]

S. 165, 211 ff.).

[924] *F. Haase*, in: Haase/Hofacker[3], 2021, § 24 UmwStG Rn. 3; ähnlich BT-Drs. 16/2710, S. 42, 50 f.

[925] Dazu oben § 9 II.

[926] Dazu oben § 9 II 1.

[927] BT-Drs. 16/2710, S. 20; BMF, Referentenentwurf vom 21.4.2006, S. 25, 42, 50 f.

[928] Auch *S. Benz/O. Rosenberg*, BB-Special Nr. 8 2006, 51 (76), fragten sich, warum keine Angleichung an die Änderungen des § 20 UmwStG durch den Regierungsentwurf des SEStEG vorgenommen wurde.

[929] BT-Drs. 16/3315, S. 45; BT-Drs. 16/3315, S. 13 f.

[930] PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 16/34, S. 25; PA-DBT 3107 Finanzen, A16/7, Prot. 36, S. 45 f.; PA-DBT 3107 Finanzen, A16/7, Prot. 37, S. 38 f., Anlage 19 Umdruck-Nr. 7.

[931] So dann auch die zeitgenössische Deutung: BMF, UmwStE 2011, Rn. 24.08 ff., 24.14; *D. Nitzschke*, in: Brandis/Heuermann, § 24 UmwStG Rn. 35 (103. EL, 2009); *R. W. Schlößer*, in: Haritz/Menner[3], 2010, § 24 UmwStG Rn. 153 ff.; *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz[5], 2009, § 24 UmwStG Rn. 135 ff.

Der in Kraft getretene § 24 UmwStG 2006 lautete, soweit hier von Belang:[932]

> ***§ 24 – Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft***
> *[. . .]*
> *(2) [1]Die Personengesellschaft hat das eingebrachte Betriebsvermögen in ihrer Bilanz einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschaft mit dem gemeinen Wert anzusetzen; [. . .]. [2]Abweichend von Satz 1 kann das übernommene Betriebsvermögen auf Antrag mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem Wert im Sinne des Satzes 1, angesetzt werden, soweit das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung der des eingebrachten Betriebsvermögens nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird. [. . .]*
> *(3) [1]Der Wert, mit dem das eingebrachte Betriebsvermögen in der Bilanz der Personengesellschaft einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter angesetzt wird, gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis. [. . .]*
> *[. . .]*

Die Parallelen zu den früheren Vorschriften (§ 22 UmwStG 1969, § 24 UmwStG 1977, § 24 UmwStG 1995) sind unverkennbar. Die (rechts-)inhaltliche Fortführung der einmal im Jahre 1969 beschlossenen Regelung der Einbringung in eine Personengesellschaft liegt sehr nahe. Die Gemeinsamkeiten mit der Vergangenheit zeigen sich auch anhand eines BFH-Urteils aus dem Jahre 2023, das UmwStG 2006 betreffend, worin der BFH näher auf die Funktionen von positiven und negativen Ergänzungsbilanzen einging. „Die positiven und negativen Ergänzungsbilanzen stehen nach der Einbringung zu Buchwerten nach § 24 Abs. 2 UmwStG [2006] aber nicht im Verhältnis gegenseitiger Abhängigkeit, sondern korrespondieren allein mit der Bilanzierung und Bewertung der entsprechenden Wirtschaftsgüter in der Gesamthandsbilanz (Steuerbilanz der Personengesellschaft). In Ergänzungsbilanzen werden die individuellen steuerrechtlichen Verhältnisse des betroffenen Mitunternehmers abgebildet. Das in der positiven Ergänzungsbilanz der M-GmbH ausgewiesene Mehrkapital stellt einen Korrekturposten zu den Wertansätzen in der Gesamthandsbilanz für die Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens dar. Diese positive Ergänzungsbilanz ist streng mitunternehmerbezogen, weil sie einen Mehraufwand des Mitunternehmers bezüglich der erworbenen ideellen Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens ausweist. Ebenso sind die negativen Ergänzungsbilanzen der Altgesellschafter streng mitunternehmerbezogen.

[932] BGBl. I 2006 S. 2782 (2801) (eigene Hervorhebungen; hochgestellte [Satz-]Zahlen hinzugefügt; Paragrafenüberschrift steht im Original unter der Paragrafenzahl).

Denn mittels dieser Bilanzen sind Veräußerungsgewinne der Altgesellschafter nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG neutralisiert worden."[933]

Die Bildung von Ergänzungsbilanzen beruhe auf unterschiedlichen Ursachen: „Die positive Ergänzungsbilanz der M-GmbH war zwingend zu bilden, weil sie als Folge der Fortführung der Buchwerte in der Gesamthandsbilanz die Anschaffungskosten der M-GmbH für die ideellen Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens ausweisen musste."[934] Die negative Ergänzungsbilanz der Altgesellschafter beruht hingegen auf dem in § 24 UmwStG vorgesehenen (Antrags-)Wahlrecht, den durch die Veräußerung eingetretenen Veräußerungsgewinn durch Buchwertfortführung zu neutralisieren.[935] Die Entscheidung des BFH spiegelt das wieder, was bereits zum § 22 UmwStG 1969 von der Literatur angenommen wurde:[936] (Erst) Die steuerrechtliche Regelung der Einbringung in eine Personengesellschaft ermöglicht die Aufstellung negativer Ergänzungsbilanzen, um für den Einbringenden die Einbringung steuerneutral darzustellen.

§ 10 Die Zusatzleistung mit dem StÄndG 2015

Die Diskussion um eine Gewährung von sonstigen Gegenleistungen flammte im Jahre 2013 wieder auf. Hintergrund war der sog. Porsche-Deal aus dem Jahre 2012 (dazu II). Bis zur Verkündung der heute geltenden Einbringungsvorschriften i. d. F. des StÄndG 2015 (dazu III) strebte der Bundesrat mehrfach Änderungen der besagten Regelungen an, um „unerwünschte Gestaltungen"[937] zu vermeiden. Dieser Entstehungsprozess[938] (dazu I) wird in einem Zeitstrahl darstellerisch verdeutlicht (Abb. 28).

I. Zeitliche Einordnung

Der Bundesrat bat bereits in seiner Stellungnahme zum Jahressteuergesetz 2013 vom 6. Juli 2012 den 17. Deutschen Bundestag darum, die § 20 und § 21 UmwStG

[933] BFH, Urteil vom 23.3.2023, IV R 27/19, BStBl. II 2023, 1112 (1116) (Nachweise stillschweigend weggelassen).

[934] BFH, Urteil vom 23.3.2023, IV R 27/19, BStBl. II 2023, 1112 (1116).

[935] BFH, Urteil vom 23.3.2023, IV R 27/19, BStBl. II 2023, 1112 (1116 f.); ebenso *H. Weber-Grellet*, FR 2023, 697 (704); so bereits auch *J. Althans*, BB 1993, 1060 (1061); *R. Geck*, Einbringung, 1986, S. 173 ff., insbesondere 180 f., 202; *K. Offerhaus*, in: FS S. Widmann, 2000, S. 441 (452).

[936] Dazu oben § 6 III.

[937] BR-Drs. 302/12 (Beschluss), S. 97.

[938] Dazu und zu den in § 10 I folgenden Ausführungen auch *Ch. Krüger*, FR 2016, 18 (18 f.); *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Vor §§ 20–23 UmwStG Rn. 11 (103. EL, September 2021). Zu den nachfolgenden Ausführungen hinsichtlich des Jahressteuergesetzes 2013 und des ZKAnpG auch *A. Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut², 2013, § 20 UmwStG Rn. 181c.

2006 zu überprüfen.[939] Die Bundesregierung wollte der Bitte des Bundesrats nachkommen,[940] was jedoch bis zum Ende der 17. Wahlperiode nicht erfolgte. Aufgrund des sog. Diskontinuitätsprinzips[941] war der 18. Deutsche Bundestag, der am 22. Oktober 2013 seine konstituierende Sitzung abhielt,[942] an dieses Vorhaben allerdings nicht (mehr) gebunden.

Politisch vereinbarten die Regierungsparteien des 18. Deutschen Bundestags in ihrem am 16. Dezember 2013 unterschriebenen Koalitionsvertrag, dass man überprüfen wolle, wie der Anteilstausch und Umwandlungen mit finanziellen Gegenleistungen nicht mehr systemwidrig steuerfrei gestaltet werden können.[943] Bei der Kombination aus Anteilstausch und Zuzahlung solle gegebenenfalls die Zuzahlung quotal beschränkt, aber nicht gänzlich ausgeschlossen werden. Der von der Bundesregierung dem Bundesrat am 26. September 2014 zugeleitete Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften[944] (u. a. abgekürzt als „ZKAnpG"[945]) enthielt diesbezüglich allerdings noch keine Änderungen.

Erst die Ausschussempfehlung des Bundesrats zum ZKAnpG vom 24. Oktober 2014[946], später dann auch die Beschlussfassung des Bundesrats vom 7. November 2014[947], enthielt einen Entwurf, nach dem eine Gewährung von „sonstigen Gegenleistungen" nur dann steuerunschädlich sein sollte, wenn der gemeine Wert dieser zusätzlichen Leistungen „10 v. H." des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens nicht übersteige. Der Entwurf wurde auch in der öffentlichen 26. Sitzung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags am 24. November 2014 ange-

[939] BR-Drs. 302/12 (Beschluss), S. 97 ff.; BT-Drs. 17/10604, S. 32 f. Das Jahressteuergesetz wurde am 25.5.2012 dem Bundesrat zugeleitet (BR-Drs. 302/12) und am 19.6.2012 in den Bundestag eingebracht (BT-Drs. 17/10000). Den Einigungsvorschlag des einberufenen Vermittlungsausschusses (BT-Drs. 17/11692; BR-Drs. 733/12) lehnte der Bundestag ab (BT-Plenarprotokoll 17/217, S. 26800D; BR-Drs. 33/13); der Bundesrat stimmte dem ursprünglichen Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestags (BR-Drs. 632/12) nicht zu (BR-Plenarprotokoll 906, S. 17D f.; BR-Drs. 33/13 (Beschluss); BR-Drs. 632/12 (Beschluss)). Das Gesetzgebungsverfahren zum Jahressteuergesetz 2013 ist letztendlich als Ganzes gescheitert.

[940] BT-Drs. 17/10604, S. 48.

[941] Zum sog. Diskontinuitätsprinzip, das seine einfachrechtliche Ausprägung etwa in § 125 GOBT gefunden hat, nur *A. Aumüller*, Diskontinuitätsprinzip, 2023, S. 18 ff., 150 ff.; *M. Morlok*, in: Dreier[3], Band II, 2015, Art. 39 GG Rn. 22 ff. m. w. N.

[942] BT-Plenarprotokoll18/1, S. 1A ff.

[943] „Deutschlands Zukunft gestalten", Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD (18. Legislaturperiode), https://archiv.cdu.de/sites/default/files/media/dokumente/koalitionsvertrag.pdf (besucht am 31.12.2024), S. 65.

[944] BR-Drs. 432/14, S. 1; in den Bundestag am 3.11.2014 eingebracht (BT-Drs. 18/3017, S. 1).

[945] *J. F. Bron*, DB 2015, 940 (940).

[946] BR-Drs. 432/1/14, S. 102.

[947] BR-Drs. 432/14 (Beschluss), S. 101 f.

sprochen,[948] konnte aber aufgrund „der Kürze der Zeit nicht ausreichend beraten und geprüft werden", sodass er zunächst nicht umgesetzt wurde; die regierende Koalition wollte sich damit aber in den ersten Monaten des Jahres 2015 befassen.[949]

Man hielt sein Wort,[950] und die Bundesregierung brachte die Änderungen im zunächst als Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (regelmäßig abgekürzt als „Protokollerklärungsumsetzungsgesetz"[951] oder noch kürzer „ProtErklUmsG"[952]) bezeichneten Gesetzentwurf mit Zuleitung an den Bundesrat am 27. März 2015[953] in das Gesetzgebungsverfahren im engeren, verfassungsrechtsdogmatischen Sinne ein. Dieser Gesetzesvorschlag ging, das zeigen die großen sprachlichen Ähnlichkeiten, auf einen Referentenentwurf des BMF vom 19. Februar 2015 zurück.[954] Der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags beriet am 29. Juni, 1. Juli und 23. September 2015 über den Gesetzesvorschlag.[955] Die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags[956] vom 23. September 2015 sah eine Umbenennung in „Entwurf eines Steueränderungsgesetzes 2015" vor, die im Bundestag angenommen[957] und es letztlich als „Steueränderungsgesetz 2015" am 5. November 2015 im Bundesgesetzblatt[958] veröffentlicht wurde (Zeitstrahl Abb. 28).[959]

---

[948] PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 18/26, S. 25 f.

[949] BT-Drs. 18/3441, S. 50; siehe auch den Wortbeitrag des Abgeordneten *O. Gutting* (CDU/CSU) in PA-DBT 3107 Finanzen, A18/7, Prot. 27, S. 13.

[950] Hierauf wies auch der sächsische Staatsminister *F. Jaeckel* hin (BR-Plenarprotokoll 937, S. 390B); so auch Stellungnahme Hechtner vom 28.6.2015, S. 1; ebenso BR-Drs. 121/15 (Beschluss), S. 4.

[951] *J. F. Bron*, DB 2015, 940 (940); *M. Rogall/D. Dreßler*, DB 2015, 1981 (1981).

[952] *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Vor §§ 20–23 UmwStG Rn. 11 (103. EL, September 2021).

[953] BR-Drs. 121/15, S. 1; in den Bundestag am 13.5.2015 eingebracht (BT-Drs. 18/4902, S. 1). In der Stellungnahme des Bundesrats wurden die Vorschläge zur Änderung des UmwStG nicht kritisiert (BR-Drs. 121/15 (Beschluss)).

[954] BMF, Referentenentwurf vom 19.2.2015. Dazu auch der Vergleich unten bei Fn. 984, 986.

[955] PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 18/46; PA-DBT 3107 Finanzen, A18/7, Prot. 47; PA-DBT 3107 Finanzen, A18/7, Prot. 52.

[956] BT-Drs. 18/6094, S. 1, 6.

[957] BT-Plenarprotokoll 18/124, S. 12074A.

[958] BGBl. I 2015 S. 1834. Dem Bundesrat wurde zuvor ein entsprechender Gesetzesbeschluss des Deutschen Bundestags („Steueränderungsgesetz 2015") am 25.9.2015 zugeleitet (BR-Drs. 418/15, S. 1), dem dieser auch am selben Tag zustimmte (BR-Drs. 418/15 (Beschluss)).

[959] Dazu auch *B. Binnewies*, AG 2015, 782 (782); *J. Ettinger/M. Mörz*, GmbHR 2016, 154 (154 Fn. 4); *Ch. Krüger*, FR 2016, 18 (19); *G. Nöcker*, DB 2016, 72 (72); *H. Ott*, StuB 2015, 909 (909); *Ch. Richter*, DStR 2016, 840 (840 Fn. 2). Auf die Namensgebung und -umbenennung wurde ebenso im Deutschen Bundestag (BT-Plenarprotokoll 18/124, S. 12068D ff.) und im Bundesrat (BR-Plenar-

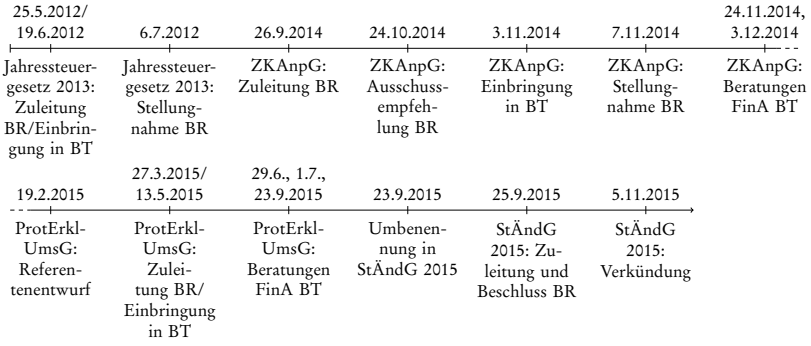

Abb. 28: Zeitstrahl neuerer Änderung(sbemühung)en der Einbringungsvorschriften im UmwStG 2006

II. Anlass und Zweck der Änderungen durch das StÄndG 2015

1. Anlassgesetzgebung

Der Anlass, ein Gesetz zu verabschieden, kann vielfältig sein.[960] Ein solcher Anstoß zur Setzung von abstrakt-generellen Rechtsnormen kann u. a. ein konkreter Einzelfall sein; es handelt sich dabei um ein (als solches verfassungsmäßiges) „Anlassgesetz".[961] Der für die Änderungen des § 20 UmwStG 2006 durch das StÄndG 2015 maßgebliche Einzelfall war der sog. Porsche-Deal.[962]

Wie gezeigt, gehen die Änderungen des § 20 UmwStG 2006 durch das StÄndG 2015 auf die Ausschussempfehlungen des Bundesrats zum ZKAnpG zurück. Insbesondere die Begründung dieser Empfehlungen ähnelt sehr stark der des Gesetzentwurfs der Bundesregierung zum späteren StÄndG 2015, und beide enthalten keinen ausdrücklichen Hinweis darauf, welcher Einzelfall Anlass war, diese Gesetzesänderungen vorzuschlagen. In beiden genannten Begründungen heißt es aber, dass „sich gezeigt [hat], dass die [aus den nicht folgerichtig umgesetzten Regelungen des UmwStG] resultierenden Gesetzeslücken gezielt für Steuergestaltungen ausgenutzt werden".[963] Dies dürfte eine Anspielung auf den Porsche-Deal sein, was sich nicht

protokoll 933, S. 174A) mehrfach (kritisch) hingewiesen.

[960] Dazu oben § 6 I 2 a.

[961] Zum Anlassgesetz statt vieler *A.-K. Kaufhold*, in: Dreier[4], Band I, 2023, Art. 19 Abs. 1 GG Rn. 29 m. w. N.

[962] In diesem Sinne auch etwa *J. Ettinger/M. Mörz*, GmbHR 2016, 154, die bereits im Aufsatztitel von „Lex-Porsche" sprechen; ebenso *G. Harle/A. Geiger*, BB 2016, 2283 (2283); *W. Haarmann*, DStZ 2015, 438 (439); *E. Wälzholz*, DStZ 2015, 449 (450).

[963] BR-Drs. 432/1/14, S. 103; BT-Drs. 18/4902, S. 48; gleichlautend BMF, Referentenentwurf vom

zuletzt auch aus der bereits erwähnten Prüfbitte des Bundesrats an den Deutschen Bundestag aus dem Jahre 2013 ergibt.[964] Aufgrund des sog. Porsche-Deals erhöhte sich der politische Druck, die Einbringungsvorschriften zu ändern.[965] Durch diesen „Deal" erwarb die Volkswagen AG den Geschäftsbetrieb der Porsche Automobil Holding SE zu Buchwerten gemäß § 20 UmwStG 2006; von der Volkswagen AG erhielt die Porsche Automobil Holding SE im Gegenzug eine (einzige) Aktie mit einem Nennwert von 2,56 Euro und eine Zahlung als sonstige Gegenleistung i. H. von 4.494.713.733,85 Euro[966]. Es kam die Vermutung auf, man könne durch Gewährung einer sonstigen Gegenleistung steuerfrei stille Reserven realisieren.[967]

Zwar konnten die Ausschussempfehlungen des Bundesrats zum ZKAnpG aufgrund mangelnder Zeit nicht im besagten ZKAnpG umgesetzt werden, allerdings wurden die Empfehlungen letztlich im StÄndG 2015 aufgegriffen. Die Verbindung des StÄndG 2015 mit dem ZKAnpG und den Ausschussempfehlungen des Bundesrats ergibt sich nicht zuletzt daraus, dass in den Beratungen des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags zum StÄndG 2015 Abgeordnete wie Sachverstän-

19.2.2015, S. 55.

[964] BR-Drs. 3012/12 (Beschluss), S. 97: „In jüngster Zeit ist eine Reihe von Gestaltungen bekannt geworden, bei denen insbesondere bestehende Regelungen des Umwandlungssteuerrechts genutzt werden, um gesetzesteleologisch problematische steuerliche Vorteile zu erlangen. Nach aktuellen Pressemeldungen wird die bestehende Gesetzeslage zu Gestaltungen genutzt, die zu Steuerausfällen in Milliardenhöhe führen. So konnte bei einem Fall offenbar durch die Gegenleistung einer einzigen Stammaktie eine steuerbegünstigte Umstrukturierung dargestellt werden, obwohl es sich bei rein wirtschaftlicher Betrachtung um einen Veräußerungstatbestand handeln dürfte." Zu den genannten Pressemitteilungen auch unten Fn. 965.

[965] Siehe etwa *M. Bünning*, BB 2017, 171 (173), m. w. N. aus tagespolitschen Zeitungen, die von „Schlupfloch", „Steuer-Schlupfloch" oder „Steuer-Trick" sprachen; *G. Brähler/A. Krenzin*, Umwandlungssteuerrecht[11], 2020, S. 462; ebenso *J. Ettinger/M. Mörz*, GmbHR 2016, 154 (154); *F. J. Marx/J. N. Spieker*, StStud 2015, Beilage 1, 2 (3). Auch im Bundestag (BT-Plenarprotokoll, 18/63, S. 5987D; BT-Plenarprotokoll, 18/106, S. 10225B f.) und im Bundesrat (BR-Plenarprotokoll 927, S. 353B, 370D f.; BR-Plenarprotokoll 933, S. 174B) sowie im Finanzausschuss des Deutschen Bundestags (PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 18/26, S. 25 f.; PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 18/46, S. 12 ff.) war dieser „Deal" Gegenstand der Debatten.

[966] So die Angabe bei *M. Bünning*, BB 2017, 171 (173); *J. Ettinger/M. Mörz*, GmbHR 2016, 154, gehen von gerundet 4,5 Mrd. Euro aus (so auch *J. Ettinger/M. Schmitz*, Umstrukturierungen[6], 2023, Rn. 396; *St. Menner*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 20 UmwStG Rn. 362); anders *G. Brähler/A. Krenzin*, Umwandlungssteuerrecht[11], 2020, S. 462, und *F. J. Marx/J. N. Spieker*, StStud 2015, Beilage 1, 2 (5), die jeweils 4,6 Mrd. Euro angeben.

[967] *B. Binnewies*, AG 2015, 782 (782); *M. Bünning*, BB 2017, 171 (173). Darauf, dass diese Vermutung bzw. die Annahme, dass „Lücken" im UmwStG vorhanden seien, aufgrund des nur zeitlichen Aufschubs der Besteuerung (oben § 1 II 7) nicht stimmt, wiesen bereits einige Sachverständige, die vom Finanzausschuss des Deutschen Bundestags zum Entwurf des StÄndG 2015 (schriftlich) angehört wurden, hin (ausdrücklich Stellungnahme Bundessteuerberaterkammer vom 25.6.2015, S. 4; ähnlich die Wortbeiträge der zu den geplanten Änderungen des UmwStG in der Anhörung befragten Sachverständigen [PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 18/46, S. 13 ff.]); ebenso im Schrifttum, etwa *Th. Rödder*, Ubg 2015, 329 (332); *E. Wälzholz*, DStZ 2015, 449 (453); siehe auch

dige den Bezug dazu herstellten.[968] Darüber hinaus wurde der sog. Porsche-Deal fraktionsübergreifend und in der Opposition sowohl in den Beratungen des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags als auch der Debatte im Plenum zum StÄndG 2015 mehrfach ausdrücklich erwähnt.[969] Ebenso blieb er in der Plenarsitzung des Bundesrats nicht unerwähnt, worin der als ProtErklUmsG abgekürzte Vorschlag der Bundesregierung beraten wurde.[970] Der zum ProtErklUmsG angehörte Sachverständige *J. Brandt* bringt es auf den Punkt: „Er [der Gesetzgeber] hat den Porsche-Deal zum Anlass genommen, hier Veränderungen vornehmen zu wollen."[971] Der Anlass der Änderungen des § 20 UmwStG durch das StÄndG 2015, der sog. Porsche-Deal, ist daher eindeutig identifizierbar.

Weiterer Anlass[972] war eine Entscheidung des BFH aus dem Jahre 2013[973], nach der im Falle einer Einbringung in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG 2002 finanzielle Gegenleistungen bis zur Höhe des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens zulässig seien, ohne dass die stillen Reserven aufgedeckt werden müssten. Nach der Begründung des Regierungsentwurfs wollte man diese Gegenleistung einschränken, um die „Grundwertungen des Umwandlungssteuergesetzes folgerichtig umzusetzen" und einheitliche Voraussetzungen für alle Einbringungen zu schaffen.[974]

M. Thomsen, FR 2017, 671.

[968] PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 18/46, S. 12 f., 35.

[969] BT-Plenarprotokoll 17/124, S. 12070A, 12070C; PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 18/46, S. 12, 14, 16, 17, 19; PA-DBT 3107 Finanzen, A18/7, Prot. 52, S. 23; siehe auch BT-Drs. 18/6094, S. 75 f.

[970] BR-Plenarprotokoll 933, S. 174A.

[971] PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 18/46, S. 13.

[972] BT-Drs. 18/4902, S. 49 ff. Auch *E. Wälzholz*, DStZ 2015, 449 (450), erkennt neben den sog. Porsche-Deal die im Haupttext genannte BFH-Entscheidung als zweiten Anlass der Gesetzgebung; ebenso *W. Haarmann*, DStZ 2015, 438 (439); *Ch. Krüger*, FR 2016, 18 (18); *U. Niehus/H. Wilke*, Die Besteuerung der Personengesellschaften[9], 2023, S. 202.

[973] BFH, Urteil vom 18.9.2013, X R 42/10, BStBl. II 2016, 639. Anders aber die Finanzverwaltung, die bei § 24 UmwStG 2002 annahm, dass eine sonstige Gegenleistung nicht gewährt werden dürfe und nach der sog. Trennungstheorie (dazu oben § 5 I 2 f bb) sodann eine erfolgswirksame Aufdeckung von stillen Reserven erfolge, weil es in § 24 UmwStG 2002 an einer den § 20 Abs. 2 Satz 5, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 2002 – später § 20 Abs. 2 Satz 4, Abs. 3 Satz 3 UmwStG 2006 – entsprechenden Vorschrift fehle (siehe die Sachverhaltswiedergabe in BFH, Urteil vom 18.9.2013, X R 42/10, BStBl. II 2016, 639 [641]; dazu auch *M. Strahl*, Ubg 2013, 762 [763]). Zu der genannten Entscheidung ausf. oben § 8 III 1.

[974] BT-Drs. 18/4902, S. 51.

2. (Normsetzerischer) Zweck

Soweit paragrafenübergreifend eines festgehalten werden kann,[975] dann das, was genau aufgrund des Anlasses geregelt werden sollte. So erkennt man schnell, dass es nicht um die grundsätzliche Frage ging, ob eine weitere, nicht in Gesellschaftsrechten bestehende Gegenleistung den (Förderungs-)Tatbeständen der Einbringungen und des Anteilstauschs entgegensteht, sondern dass lediglich die Höhe der Zusatzleistung begrenzt werden sollte, d. h. über die höhenmäßige Begrenzung hinausgehende Leistungen zur (anteiligen) Aufdeckung der stillen Reserven führen sollten.

Denn wirft man zunächst einen Blick in die Begründung der Ausschussempfehlung des Bundesrats zum ZKAnpG und die gleichlautende Begründung des Gesetzentwurfs des ProtErklUmsG der Bundesregierung, dann heißt es dort: „Vor diesem Hintergrund ist nach dem Koalitionsvertrag von CDU/CSU und SPD zu prüfen, wie verhindert werden kann, dass im Umwandlungssteuerrecht Anteilstausch und Umwandlungen mit finanziellen Gegenleistungen systemwidrig steuerfrei gestaltet werden können. [...] Soweit eine sonstige, im Besonderen eine monetäre Gegenleistung für die Vermögensübertragung erbracht wird, muss es beim Grundsatz der Reservenrealisation bleiben, da sich der Vorgang dann als allgemein steuerpflichtiger Umsatzakt darstellt."[976]

Im Gesetzentwurf des ProtErklUmsG der Bundesregierung werden die Änderungen dann wie folgt begründet: „Die bisherige Möglichkeit sonstige Gegenleistungen in Höhe des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens erbringen zu können, ohne die Steuerneutralität der Einbringung zu gefährden, *wird eingeschränkt*. [...] Auf Grund der besonderen Bedeutung des Einbringungsteils für Unternehmensreorganisationen insbesondere im mittelständischen Bereich wird die Möglichkeit zur Erbringung steuerneutraler sonstiger Gegenleistungen dennoch *nicht gänzlich ausgeschlossen*. Durch die *Begrenzung* der Zuzahlungsmöglichkeit [...] wird insbesondere den praktischen Bedürfnissen für einen Wertausgleich in einem bestimmten Umfang bei Unternehmenszusammenschlüssen (z. B. bei Joint-Ventures) ausreichend Rechnung getragen."[977]

Auch die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags[978] geht nur auf die Begrenzung der Höhe der Zusatzleistung ein, da insbesondere diesbezüglich im Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags eine Anpassung der absoluten Wertgrenze vorgenommen wurde. In der zu die-

[975] Zu den Änderungen der einzelnen Vorschriften ausf. unten § 10 III 1 bis § 10 III 3.

[976] BR-Drs. 432/1/14, S. 103 f.; weitestgehend wortgleich BT-Drs. 18/4902, S. 48 f.; diesbezüglich gleichlautend BMF, Referentenentwurf vom 19.2.2015, S. 55. Zu dem Koalitionsvertrag bereits oben bei und in Fn. 943.

[977] BT-Drs. 18/4902, S. 49 (Hervorhebung hinzugefügt; Leerzeichen bei der Abkürzung „z. B." stillschweigend hinzugefügt); gleichlautend BMF, Referentenentwurf vom 19.2.2015, S. 56.

[978] BT-Drs. 18/6094, S. 84 f.

sem Zeitpunkt noch das ProtErklUmsG betreffenden ersten Sitzung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags lag der Schwerpunkt der Fragen der Abgeordneten und der Antworten der Sachverständigen ebenso auf der Begrenzung der zusätzlich gewährten Gegenleistung bei einer Einbringung nach dem UmwStG, und zwar nicht nur der Höhe, sondern auch dem Grunde nach. Der Sachverständige *J. Brandt* etwa erklärte, dass der Gesetzgeber einen großen Spielraum habe, ob und in welcher Höhe er eine Beschränkung vorsehe.[979]

Ein weitgehend gleiches Bild kann auch anhand der Aussprache in der Sitzung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags vom 23. September 2015 gezeichnet werden.[980] Diesem Zweck, der (anteiligen) Aufdeckung der stillen Reserven im Falle von über die höhenmäßige Begrenzung hinausgehenden Zusatzleistungen, liegt der Gedanke zugrunde, dass Firmenübernahmen nicht als Umstrukturierungsmaßnahmen ausgegeben werden sollen, um so der Besteuerung zu entgehen.[981]

Diese Ausführungen zeigen, dass nur die Begrenzung der sonstigen Gegenleistung gewollt war, eine über die höhenmäßige Begrenzung hinausgehende Leistung also zur (anteiligen) Aufdeckung der stillen Reserven führen sollte, soweit sie von dem Begriff der „sonstigen Gegenleistung" erfasst ist.

III. Begrenzung der Höhe der Zusatzleistung

Der wechselvolle Entstehungsprozess lädt dazu ein, sich die einzelnen Einbringungsvorschriften bzgl. des Erhalts einer Zusatzleistung genauer anzuschauen.

1. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft

a) Der Regierungsentwurf und seine „Vorbilder"

Der Regierungsentwurf des ProtErklUmsG/StÄndG 2015 enthielt eine dem heutigen § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG nur hinsichtlich der Höhe der absoluten Wertgrenze abweichende Formulierung; hingegen sollte § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 2006 aufgehoben werden.[982] Dieser Gesetzentwurf ging angesichts der sprachlichen Ähnlichkeit und der zeitlichen Abfolge auf einen Referentenentwurf des BMF vom

[979] PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 18/46, S. 13, 17; anders etwa der Sachverständige *M. Diller*, der die im Entwurf vorgeschlagene Gesetzesänderung als systemwidrig ansieht (PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 18/46, S. 15).

[980] PA-DBT 3107 Finanzen, A18/7, Prot. 52, S. 19 ff.

[981] So der damalige Finanzminister Nordrhein-Westfalens *N. Walter-Borjans* (SPD) in einer Rede im Bundesrat (BR-Plenarprotokoll 933, S. 174B); ähnlich der Abgeordnete *J. Zimmermann* (SPD) während der zweiten Lesung im Deutschen Bundestag (BT-Plenarprotokoll 18/124, S. 12070C).

[982] BT-Drs. 18/4902, S. 10 f.

19. Februar 2015 zurück.[983] Dieser wiederum baute, ebenso wegen großer Ähnlichkeiten, (wohl) auf dem vom Bundesrat während des Verfahrens des ZKAnpG unterbreiteten Gesetzesvorschlag auf.[984]

Gesetzesvorschlag Bundesrat vom 7.11.2014:	**BMF, Referentenentwurf vom 19.2.2015:**	**Regierungsentwurf vom 27.3.2015:**
„[...] der gemeine Wert von neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährten sonstigen Gegenleistungen 10 v. H. des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens nicht übersteigt."	„[...] der gemeine Wert von neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährten sonstigen Gegenleistungen a) 25 Prozent des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder b) 300 000 Euro, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens, nicht übersteigt."	„[...] der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen, die neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährt werden, nicht mehr beträgt als a) 25 Prozent des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder b) 300 000 Euro, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens."

Die Gemeinsamkeiten ergeben sich auch aus einem Vergleich der Begründung des Bundesrats zu besagtem Vorschlag und der Begründung des allgemeinen Teils der Änderungen des Referentenentwurfs.[985] Die Begründung des späteren Regierungsentwurf glich sich vollständig mit der des Referentenentwurfs.[986]

Gesetzesvorschlag Bundesrat:	**BMF, Referentenentwurf vom 19.2.2015:**
	„Die Änderungen greifen ein Petitum des Bundesrates in Ziffer 55 seiner Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den

[983] BMF, Referentenentwurf vom 19.2.2015.

[984] Von links nach rechts: Gesetzesvorschlag Bundesrat: BR-Drs. 432/14 (Beschluss), S. 101; BMF, Referentenentwurf vom 19.2.2015, S. 10; Regierungsentwurf: BT-Drs. 18/4902, S. 11. Der Vorschlag des Bundesrats hat zudem verblüffende Ähnlichkeiten mit dem bereits erwähnten § 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG 1977 i. d. F. des StÄndG 1992 (oben bei und in Fn. 347), der auf die Fusionsrichtlinie (oben bei und in Fn. 348) zurückging und der wiederum verblüffende Gemeinsamkeiten mit dem § 238 AktG 1937 (oben bei und in Fn. 549) aufweist.

[985] Gesetzesvorschlag Bundesrat (BR-Drs. 432/14 (Beschluss), S. 102 f.) auf der linken und BMF, Referentenentwurf vom 19.2.2015, S. 55, auf der rechten Seite. Die Hervorhebungen sind hinzugefügt und sollen die jeweiligen Unterschiede optisch anschaulich darstellen.

[986] BMF, Referentenentwurf vom 19.2.2015, S. 55; BT-Drs. 18/4902, S. 48 f. Der Vergleich bestätigt, dass Steuergesetze i. d. R. auf ministerialer Ebene entworfen werden (oben bei und in Fn. 231).

„Das Umwandlungssteuergesetz verfolgt den Zweck, betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen nicht durch steuerliche Folgen zu behindern, *die ohne die besonderen Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes eintreten würden. Es hat sich damit als effektive Grundlage dafür erwiesen, dass Unternehmen ihre Erwerbsgrundlagen auch bei sich ändernden wirtschaftlichen Rahmenbedingungen erhalten und verbessern können. Seit der Reform durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) im Jahr 2006 entspricht das Gesetz zu dem europarechtlichen Anforderungen*.

In einzelnen Punkten ist das Umwandlungssteuergesetz aber nicht folgerichtig ausgestaltet. Es hat sich gezeigt, dass die daraus resultierenden Gesetzeslücken gezielt für Steuergestaltungen ausgenutzt werden. Vor diesem Hintergrund ist nach dem Koalitionsvertrag von CDU/CSU und SPD zu prüfen, wie verhindert werden kann, dass im Umwandlungssteuerrecht Anteilstausch und Umwandlungen mit finanziellen Gegenleistungen systemwidrig steuerfrei gestaltet werden können.

Grundsätzlich führt jeder Vermögenstransfer zwischen verschiedenen Rechtsträgern zu einer Realisierung der in dem übertragenen Vermögen ruhenden stillen Reserven. *Ein Verzicht auf die Realisation* ist nach dem Sinn und Zweck des Umwandlungssteuergesetzes nur gerechtfertigt, soweit im Zuge der Umwandlung Vermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten *oder ohne* Gegenleistung übertragen wird. *Denn dann ist* gewährleis-

Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Bundestagsdrucksache 18/3158) auf.

Das Umwandlungssteuergesetz verfolgt den Zweck, betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen nicht durch steuerliche Folgen zu behindern.

In einzelnen Punkten ist das Umwandlungssteuergesetz aber nicht folgerichtig ausgestaltet. Es hat sich gezeigt, dass die daraus resultierenden Gesetzeslücken gezielt für Steuergestaltungen ausgenutzt werden. Vor diesem Hintergrund ist nach dem Koalitionsvertrag von CDU/CSU und SPD zu prüfen, wie verhindert werden kann, dass im Umwandlungssteuerrecht Anteilstausch und Umwandlungen mit finanziellen Gegenleistungen systemwidrig steuerfrei gestaltet werden können.

Grundsätzlich führt jeder Vermögenstransfer zwischen verschiedenen Rechtsträgern zu einer Realisierung der in dem übertragenen Vermögen ruhenden stillen Reserven. Eine Ausnahme hiervon ist nach dem Sinn und Zweck des Umwandlungssteuergesetzes *unter anderem* nur *dann* gerechtfertigt, soweit im Zuge der Umwandlung Vermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und ohne finanzielle Gegenleistung übertragen wird. Da-

tet, dass das unternehmerische Engagement durch den übernehmenden Rechtsträger *fortgeführt* wird. Soweit *eine* sonstige, *im Besonderen eine monetäre* Gegenleistung für die Vermögensübertragung erbracht wird, muss es *beim Grundsatz der Reservenrealisation* bleiben, *das sich der Vorgang dann als allgemein steuerpflichtiger Umsatzakt darstellt*.

Diesen Grundsätzen tragen die Umwandlungstatbestände der §§ 3 ff. und 11 ff. UmwStG bereits hinreichend Rechnung, während die Einbringungstatbestände *systemwidrige* Ausnahmen enthalten (§ 20 Absatz 2 Satz 4, § 21 Absatz 1 Satz 3 UmwStG) oder gar keine Regelung (§ 24 UmwStG) treffen.
Dadurch ergeben sich Ansatzpunkte für in der Praxis häufig anzutreffende steuerliche Gestaltungen, die unmittelbar zu Lasten der Haushalte von Bund, Ländern und Kommunen gehen."

durch wird unter anderem gewährleistet, dass *der übertragende und der übernehmende Rechtsträger verbunden bleiben und* das unternehmerische Engagement durch den übernehmenden Rechtsträger fortgesetzt wird. Soweit aber sonstige Gegenleistung*en* für die Vermögensübertragung erbracht *werden*, muss es grundsätzlich bei der Realisation stiller Reserven bleiben.
Diesen Grundsätzen tragen die Umwandlungstatbestände der §§ 3 ff. und 11 ff. UmwStG bereits hinreichend Rechnung, während die Einbringungstatbestände Ausnahmen enthalten (§ 20 Absatz 2 Satz 4, § 21 Absatz 1 Satz 3 UmwStG) oder gar keine Regelung (§ 24 UmwStG) treffen.

Dadurch ergeben sich Ansatzpunkte für in der Praxis häufig anzutreffende *unerwünschte steuerinduzierte* Gestaltungen, die unmittelbar zu Lasten der Haushalte von Bund, Ländern und Kommunen gehen."

b) Beratungen des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags

Die Beratungen des ProtErklUmsG/StÄndG 2015 im Gesetzgebungsverfahren im engeren, verfassungsrechtsdogmatischen Sinne knüpfen an die zum SEStEG an. So wurde der Entwurf der Bundesregierung durch Beschluss des Deutschen Bundestags[987] u. a. an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags überwiesen. In seiner öffentlichen 46. Sitzung am 29. Juni 2015 wurden u. a. über die Begrenzung der Gewährung von sonstigen Gegenleistungen Sachverständige angehört.[988] Der Sachverständige *F. Hechtner* wies darauf hin, dass „damals bei den Beratungen zum Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) zwei unterschiedliche Meinungen diskutiert wurden. Zum einen, dass es komplett bis zum Buchwert steuerfrei ist, und, dass sich der Gesetzgeber dazu entschlossen hat, dies nicht durchzuführen. Gleichwohl ist das nicht zwingend. Man kann auch eine andere Sicht vertreten."[989] Das SEStEG wurde ebenso durch die Stellungnahmen ver-

[987] BT-Plenarprotokoll 18/106, S. 10198D.
[988] PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 18/46, S. 12 ff.
[989] PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 18/46, S. 13.

schiedener Sachverständige und Verbände miteinbezogen.[990] Zudem ist der Stellungnahme des Instituts der Wirtschaftsprüfer der Hinweis zu entnehmen, dass „sich der Gesetzgeber im Rahmen der grundlegenden Reform des Umwandlungssteuergesetzes durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung einer Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) im Jahr 2006 schon einmal aus guten Gründen gegen eine Beschränkung der sonstigen Gegenleistung in Einbringungsfällen entschieden hatte".[991] Es sei kein sachlicher Grund erkennbar, von dieser Entscheidung nunmehr abzuweichen.

In den Beratungen des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags wurde von „Seiten der Wissenschaft" darauf hingewiesen, dass „es bei sehr hohen Zuzahlungen mit der bisherigen Formulierung im Gesetzentwurf zu Besserstellungen komme. Die Grenze liege bei einem Betrag[,] der den gemeinen Wert des übertragenen Betriebsvermögens abzüglich 25 Prozent der stillen Reserven überschreite".[992] Auf diese Besserstellung wies auch der Abgeordnete *Th. Gambke* (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN) hin,[993] worauf schriftlich durch das BMF am 20. Juli 2015 folgendes geantwortet wurde: „Bei sehr hohen sonstigen Gegenleistungen ergeben sich nach der Formulierung für die geplante Änderung in der Drucksache 18/4902 negative Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile. Für das eingebrachte Betriebsvermögen wird danach bei der übernehmenden Gesellschaft der gemeine Wert nur insoweit angesetzt, als die sonstige Gegenleistung 25 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens überschreitet. Der Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen angesetzt hat, gilt nach § 20 Absatz 3 Satz 3 UmwStG beim Einbringenden als Anschaffungskosten der Anteile. Bei den oben genannten hohen sonstigen Gegenleistungen können diese Gegenleistungen aufgrund der dargelegten Rechenschritte den von der übernehmenden Gesellschaft angesetzten Wert des Betriebsvermögens übersteigen und zu negativen Anschaffungskosten führen".[994] In der Beratung fügte Ministerialrat *Rennings* (BMF) hinzu: „Diese Besserstellung werde jetzt durch einen neuen Satz vermieden, der in die Vorschrift aufgenommen werde. Danach sei das übernommene Vermögen mindestens mit der Gegenleistung anzusetzen. Das sei eine Regelung, die auch schon in der alten Vorschrift enthalten gewesen sei. Man habe sie für verzichtbar gehalten, aber jetzt sei sie wieder aufgenommen worden."[995] Man bezog sich auf den „wieder" eingeführten § 20 Abs. 2 Satz 4, da dieser der einzige Satz war, den man zunächst strich und dann wieder hinzufügte.[996]

---

[990] Stellungnahme Förster, S. 2; Stellungnahme Hechtner vom 28.6.2015, S. 4; Stellungnahme Institut der Wirtschaftsprüfer vom 25.6.2015, S. 5.

[991] Stellungnahme Institut der Wirtschaftsprüfer vom 20.11.2014, S. 14 (Nachweise stillschweigend weggelassen).

[992] Wortbeitrag des Ministerialrats *Rennings* (BMF) (PA-DBT 3107 Finanzen, A18/7, Prot. 52, S. 20); der Hinweis aus der Wissenschaft ist der Stellungnahme Diller vom 26.6.2015, S. 2, zu entnehmen.

[993] PA-DBT 3107 Finanzen, A18/7, Prot. 47, S. 23.

[994] PA-DBT 3107 Finanzen, A18/7, Drs. 203, S. 3.

[995] PA-DBT 3107 Finanzen, A18/7, Prot. 52, S. 20.

[996] BT-Drs. 18/6094, S. 22; PA-DBT 3107 Finanzen, A18/7, Prot. 52, S. 180 ff.

In der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags wird dieses Phänomen dann wie folgt umschrieben: „Nach dem neugefassten § 20 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 können die Buchwerte bei Erbringung sonstiger Gegenleistungen nur noch fortgeführt werden, soweit der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistungen nicht die Grenze von 25 Prozent des Buchwertes des eingebrachten Betriebsvermögens oder 500 000 Euro, höchstens den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens, übersteigt. Neben dem absoluten Freibetrag von 500 000 Euro bleiben Ausgleichszahlungen nach der Neuregelung immer bis zu einem Viertel der Buchwerte ohne steuerliche Folgen. Hierdurch kommt es im Grundsatz zur Aufdeckung der anteiligen stillen Reserven, technisch jedoch mit einem ‚Freibetrag' i. H. von 25 Prozent. Aufgrund dieses ‚Freibetragseffekts' kann es bei sonstigen Gegenleistungen zu einer Besserstellung gegenüber der bisherigen Rechtslage kommen. Eine solche Besserstellung ist nicht beabsichtigt. Sie wird dadurch vermieden, dass die bisherige Regelung in § 20 Absatz 2 Satz 4 UmwStG im Grundsatz beibehalten und an die neue Systematik in § 20 Absatz 2 Satz 2 UmwStG angepasst wird."[997]

Zudem ist auf eine Aussage des Parlamentarischen Staatssekretärs beim BMF, *M. Meister*[998], in der zu diesem Gesetzesvorschlag letzten Sitzung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags, den Änderungsantrag Nr. 25[999] betreffend, hinzuweisen: „Dieser [Änderungsantrag] sehe vor, dass die bezahlten *Barausgleiche* in der ursprünglichen Fassung des Gesetzentwurfs bis 300 000 Euro bzw. bis 25 Prozent des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens gewährt werden könnten. Der Freibetrag von 300.000 Euro werde durch den Änderungsantrag Nr. 25 auf 500.000 Euro erhöht."[1000]

c) Zwischenergebnis

Das Gesetzgebungsverfahren im engeren, verfassungsrechtsdogmatischen Sinne bestätigt, dass bei der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft einzig die Höhe der Zusatzleistung begrenzt werden sollte, d. h. über die höhenmäßige Begrenzung hinaus gehende Zusatzleistungen zur (anteiligen) Aufdeckung der stillen Reserven führen sollten, soweit sie vom Begriff der „sonstigen Gegenleistung" erfasst sind. Nicht geregelt werden sollte, ob auch nicht vom Begriff der „sonstigen Gegenleistung" erfasste Vorteile „steuerschädlich" sind; vielmehr blieb es dabei, dass solche Vorteile „steuerunschädlich" sind. Dies wird u. a. da-

[997] BT-Drs. 18/6094, S. 84 (insoweit gleichlautend mit dem im Finanzausschuss des Deutschen Bundestags eingebrachten Änderungsantrag Nr. 25 [PA-DBT, 3107 Finanzen, A18/7, Prot. 52, S. 182 (Umdruck-Nr. 25)]; zur Abstimmung über den Antragsantrag Nr. 25 BT-Drs. 18/6094, S. 80; PA-DBT 3107 Finanzen, A18/7, Prot. 52, S. 26).

[998] Organigramm BMF, Stand: Dezember 2015 (abrufbar unter https://www.abgeordnetenwatch.de/sites/default/files/media/documents/various/organigramm_bmf.pdf [besucht am 30.1.2025]).

[999] PA-DBT, 3107 Finanzen, A18/7, Prot. 52, S. 180 ff. (Umdruck-Nr. 25).

[1000] PA-DBT 3107 Finanzen, A18/7, Prot. 52, S. 20 (Hervorhebung hinzugefügt). Im Änderungsantrag Nr. 25, hingegen nicht mehr in der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags sind die finanziellen Auswirkungen der Erhöhung der absoluten Wertgrenze wie folgt umschrieben: „Die Erhöhung des Sockelbetrags von 300 000 Euro auf 500 000 Euro bewirkt eine Einschränkung der mit dem Gesetzentwurf angestrebten Sicherung des

durch deutlich, dass unter Bezugnahme des Gesetzgebungsprozesses des SEStEG betont wurde, dass man Zusatzleistungen insgesamt nicht als steuerschädlich ansehen wollte, und dass § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG „wieder" eingefügt wurde. Im Übrigen änderte man den Rechtsinhalt nicht, sodass letztlich die Intention des (historischen) Normsetzers des UmwStG 1969 fortbesteht (Abb. 29).

2. Anteilstausch

Schaut man sich dann die mit dem StÄndG 2015 erfolgte hier maßgebliche und in Kraft getretene Änderung an, so wurden beim Anteilstausch die Sätze 2 und 3 des § 21 Abs. 1 UmwStG 2006 neu gefasst. Nunmehr ist auch hier die Wertgrenze der zusätzlich gewährten sonstigen Gegenleistung in § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UmwStG vorgesehen; der vorherige § 21 Abs. 1 Satz 3 UmwStG 2006 ist nunmehr Satz 4, während die Verweisung auf § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG unverändert in § 21 Abs. 2 Satz 6 UmwStG zu finden ist.

Gleichlaufend mit den vorgeschlagenen Änderungen des § 20 UmwStG 2006 sah der Regierungsentwurf beim Anteilstausch vor, dass § 21 Abs. 1 Satz 3 UmwStG 2006 gestrichen werden sollte. In der Begründung des Gesetzentwurfs heißt es, dass die „Änderungen des § 21 UmwStG [...] denen des § 20 UmwStG [entsprechen]" und dass, soweit sonstige Gegenleistungen gewährt werden, die die neu eingefügten Wertgrenzen übersteigen, die eingebrachten Anteile insoweit mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind, ein Buch- oder Zwischenwertansatz insoweit also nicht möglich ist.[1001] Mit der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags wurde nicht nur die Höhe der absoluten Wertgrenze geändert, es wurde auch der im Regierungsentwurf gestrichene Satz 3 als Satz 4 wieder hinzugefügt. „Wegen des ‚Freibetragseffekts' im neugefassten § 21 Absatz 1 Satz 2 UmwStG kann es bei sonstigen Gegenleistungen – ohne Beibehaltung der bisherigen Systematik in § 21 Absatz 2 Satz 3 UmwStG geltende Fassung – zu einer Besserstellung gegenüber der bisherigen Rechtslage kommen. Eine solche Besserstellung ist nicht beabsichtigt. D[ie] bisherige Regelung in § 21 Absatz 1 Satz 3 UmwStG wird daher im Grundsatz beibehalten und an die neue Systematik in § 21 Absatz 1 Satz 2 UmwStG angepasst. Im Übrigen gelten die Ausführungen zu § 20 Absatz 2 Satz 4 UmwStG entsprechend."[1002]

Unverkennbar ist, dass der Normsetzer das gleiche Verständnis wie bei § 20 UmwStG zugrunde legen wollte. Mithin war auch hier nur die Begrenzung der Höhe der Zusatz-

---

Steueraufkommens in einem nicht schätzbaren Umfang[.] Im Gegenzug wird jedoch durch die Verhinderung einer nicht beabsichtigten Besserstellung die einschränkende Wirkung der Erhöhung des Sockelbetrags begrenzt." (PA-DBT 3107 Finanzen, A18/7, Prot. 52, S. 183).

[1001] BT-Drs. 18/4902, S. 50 f. Soweit ersichtlich wird einhellig angenommen, dass eine gleiche Berechnung wie etwa bei § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG (dazu BT-Drs. 18/4902, S. 49 f.) zu erfolgen habe (etwa *D. Jäschke*, in: Lademann[3], 2022, § 21 UmwStG Rn. 26; *T. Lübbehüsen/N. Schütte*, in: Haase/Hofacker[3], 2021, § 21 UmwStG Rn. 45, 65 f.; *D. E. Rabback*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 21 UmwStG Rn. 109 ff.; *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 21 UmwStG Rn. 59 ff.).

[1002] BT-Drs. 18/6094, S. 85; so bereits auch im Änderungsantrag Nr. 25 (PA-DBT 3107 Finanzen,

leistung beabsichtigt. Andersherum stand nicht zur Diskussion, ob mit dem StÄndG 2015 eine Änderung gewollt war, nach der § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UmwStG überhaupt erst die „Erlaubnis" vorsehen sollte, dass trotz Gewährung einer Zusatzleistung der Anteilstausch steuerneutral erfolgen darf.

3. Einbringung in eine Personengesellschaft

Wie die bisherige rechtshistorische Untersuchung aufzeigen konnte, war beginnend mit dem UmwStG 1969 bis zum UmwStG 2006 keine dem § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 2006 bzw. seiner Vorgängerregelungen vergleichbare Vorschrift in der die Einbringung in eine Personengesellschaft betreffenden Bestimmung geregelt. Erst mit dem StÄndG 2015 wurde *erstmals* eine solche Regelung in § 24 Abs. 2 Satz 4 UmwStG eingeführt (zusammen mit den Wertgrenzen in § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG).[1003]

a) Der Regierungsentwurf

§ 24 Abs. 2 Satz 4 UmwStG war zunächst im Referenten- sowie im Regierungsentwurf nicht vorgesehen.[1004] Einzig die Begrenzung der Höhe der Zusatzleistung wurde vorgeschlagen, da die „Änderung des § 24 UmwStG erforderlich sei, um [...] *einheitliche Voraussetzungen für sämtliche Einbringungstatbestände* zu schaffen. Die Änderung des § 24 UmwStG entspr[eche] den Änderungen des § 20 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 und § 21 Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 UmwStG. Die Möglichkeit zur Fortführung der Buchwerte oder zum Ansatz von Zwischenwerten besteh[e] danach – bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen – nur soweit die Grenzen des § 24 Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 UmwStG nicht überschritten [seien]. Soweit diese Grenze überschritten [sei], bleib[e] es beim Ansatz der Werte nach § 24 Absatz 2 Satz 1 UmwStG".[1005]

Zudem wies der Normsetzer in seiner Begründung des Regierungsentwurfs ausdrücklich darauf hin, dass man aufgrund der Rechtsprechung des BFH[1006] die Höhe der Zusatzleistungen begrenzen wolle.[1007] Dieser entschied im Falle des sog. Mischentgelts, dass finanzielle Gegenleistungen bis zur Höhe des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens zulässig seien, ohne dass es zu einer Aufdeckung stiller Reserven komme. Ob mit dem StÄndG 2015 diesbezüglich eine (gesetzliche) Änderung eingetreten ist, soll sogleich erläutert werden (unten c).

A18/7, Prot. 52, S. 182).

[1003] So auch BT-Drs. 18/4902, S. 51. Zur Frage, ob eine solche Regelung in § 24 UmwStG „systemwidrig" sei, etwa *Ch. Krüger*, FR 2016, 18 (18 ff.) m. w. N.

[1004] BT-Drs. 18/4902, S. 11 f., 51; BMF, Referentenentwurf vom 19.2.2015, S. 12, 58 f.

[1005] BT-Drs. 18/4902, S. 51 (Hervorhebungen hinzugefügt).

[1006] BFH, Urteil vom 18.9.2013, X R 42/10, BStBl. II 2016, 639; dazu ausf. oben § 8 III 1. Seit dem ständige Rechtsprechung: BFH, Urteil vom 1.3.2018, IV R 38/15, BStBl. II 2018, 587 (592); BFH, Urteil vom 30.3.2017, IV R 11/15, BStBl. II 2019, 29 (32).

[1007] BT-Drs. 18/4902, S. 51.

b) Beratungen des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags

Es war der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags, der den Satz 4 in § 24 Abs. 2 hinzufügte.[1008] Zurück geht diese Änderung auf einen von den Koalitionsfraktionen gestellten Änderungsantrag.[1009] Dies überrascht aufgrund der bereits erzielten Erkenntnisse zu den Änderungen des § 20 UmwStG 2006 durch den Gesetzentwurf des StÄndG 2015 nicht, denn bei § 20 UmwStG 2006 wurde zunächst (sogar) die Aufhebung des § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 2006 vorgeschlagen, da man davon ausging, dass der dann einzuführende § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 des Regierungsentwurfs die Fälle der zusätzlichen Leistungen vollumfänglich regele; es war wieder der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags, der dafür sorgte, dass § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 2006 nicht gestrichen wurde.[1010] Es kommt hinzu, dass es in der regierungsamtlichen Begründung des Gesetzentwurfs heißt, dass die „Änderung des § 24 UmwStG erforderlich [sei], um [. . .] *einheitliche Voraussetzungen für sämtliche Einbringungstatbestände* zu schaffen".[1011] Dies legt es nahe, dass man ein gleichlaufendes Verständnis jedenfalls zwischen der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft und der Einbringung in eine Personengesellschaft hatte.

Dies bestätigt sich insbesondere durch die Beratungen des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags. Bei den Diskussionen über die Änderung der Einbringungsvorschriften wurde nicht zwischen den einzelnen Paragrafen unterschieden. Vielmehr wurde nur von „Einbringung" und „Einbringungsfällen" gesprochen, die Gewährung der sonstigen Gegenleistung bei Einbringungen in eine Kapitalgesellschaft wurde mit der in eine Personengesellschaft ausdrücklich gleichgesetzt oder es wurden gleichzeitige und -lautende Änderungen in den betrachtungsgegenständlichen Paragrafen vorgenommen.[1012] Zieht man dann die Beschlussempfehlung und den Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags heran, wird diese Annahme bekräftigt, denn es heißt zur Einfügung des § 24 Abs. 2 Satz 4, dass es „[w]egen des ‚Freibetragseffekts' im neugefassten § 24 Absatz 1 Satz 2 UmwStG[1013] [. . .] bei sonstigen Gegenleistungen zu ungewollten Effekten kommen [kann]. Es wird daher eine Regelung entsprechend dem neugefassten § 20 Absatz 2 Satz 4 UmwStG eingeführt."[1014] Im Übrigen wird die Begründung zu § 20 Absatz 2 Satz 4 der

---

[1008] BT-Drs. 18/6094, S. 24.

[1009] PA-DBT 3107 Finanzen, A18/7, Prot. 52, S. 180 ff. (Umdruck-Nr. 25).

[1010] Dazu oben § 10 III 1.

[1011] BT-Drs. 18/4902, S. 51 (Hervorhebungen hinzugefügt).

[1012] PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 18/46, S. 12, 13, 14 f.; PA-DBT 3107 Finanzen, A18/7, Prot. 47, S. 23; PA-DBT 3107 Finanzen, A18/7, Prot. 52, S. 20, 180 ff. Anders aber noch zum ersten Gesetzesvorschlag des ZKAnpG in PA-DBT 3107 Finanzen, A18/7, Prot. 27, S. 13, worin der Abgeordnete *O. Gutting* (CDU/CSU) nur über die Änderungen des § 20 UmwStG sprach.

[1013] So die Begründung wörtlich, gemeint war wohl § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG.

[1014] BT-Drs. 18/6094, S. 85 (Fußnotenzeichen hinzugefügt) (so bereits im Änderungsantrag Nr. 25 [PA-DBT 3107 Finanzen, A18/7, Prot. 52, S. 183]). Zu dem sog. Freibetragseffekt bereits oben bei und in Fn. 997. Zuvor, d. h. ohne die Regelung des § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG traten trotz Fehlens einer Regelung i. S. des § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 2006 und des durch die Rechtsprechung ermöglichten Erhalts von Zusatzleistungen diese Effekte nicht auf, denn nach BFH, Urteil

Beschlussempfehlung und des Berichts des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags entsprechend in Bezug genommen.[1015]

c) Zusammenfassende Stellungnahme

Es ist die gleiche Schlussfolgerung wie bei § 20 und § 21 UmwStG zu ziehen: Einzig die Höhe der Zusatzleistung sollte begrenzt werden.

Da im Übrigen aber an der bisherigen Rechtslage nichts geändert worden ist, hat m. E. die mit der Entscheidung des BFH, Urteil vom 18.9.2013, X R 42/10, festgestellte Rechtslage insoweit weiterhin Bestand. Mithin ist es m. E. vertretbar, nach wie vor zwischen Zuzahlungs-Fällen und Fällen der Einbringung gegen Gewährung eines Mischentgelts zu unterscheiden und bei ersteren (wertend) anzunehmen, dass der Erwerbscharakter überwiegt.[1016] Denn auch wenn der Wortlaut diesbezüglich keine Einschränkung vorsieht,[1017] ist dieser nicht allein oder sogar ausschließlich maßgeblich.[1018] Auch die Aussage, dass der Normsetzer mit dem StÄndG 2015 die Zuzahlungs-Fälle nunmehr unter § 24 UmwStG erfasst wissen wolle,[1019] kann aufgrund der rechtshistorischen Erkenntnisse nicht geteilt werden. Vielmehr hat sich aus der Gesetzesgeschichte eindrucksvoll ergeben, dass die Fortführung des unternehmerischen Engagements im Vordergrund des UmwStG im Allgemeinen und der Einbringungsvorschriften im Besonderen steht. Dies betonte der Normsetzer auch bei seinen Änderungen der Einbringungsvorschriften durch das StÄndG 2015.[1020] Wenn demnach die Einbringung im Einzelfall so ausgestaltet wird, dass der Erwerbscharakter überwiegt, dann ist es angesichts dieser Intention des (historischen) Normsetzers vertretbar, eine steuerneutrale Einbringung i. S. des § 24 Abs. 2 UmwStG abzulehnen. Bestärkt wird dies gerade auch durch die Einfügung der Wertgrenzen: Der Normsetzer erklärt damit zugleich, dass nicht jede Zusatzleistung „steuerunschädlich" sein soll, sondern nur in begrenzter Höhe; der Erwerbscharakter soll nicht in den Vordergrund treten.

---

vom 18.9.2013, X R 42/10, BStBl. II 2016, 639 (643) m. w. N. zur ständigen Rechtsprechung, entstehe ein „(Veräußerungs-)Gewinn nur, wenn die Summe der Entgelte bzw. Gegenleistungen den Buchwert der übertragenen betrieblichen Sachgesamtheit sowie die Veräußerungskosten übersteig[e]". So dann auch *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 24 UmwStG Rn. 129q (90. EL, Juni 2017), der daraus schlussfolgert, dass dem dieser Rechtsprechung zugrunde liegenden Realisationsprinzip mit § 24 Abs. 2 Satz 4 UmwStG Rechnung getragen werde; ähnlich i. E. *A. Bilitewski/M. D. Heinemann*, Ubg 2015, 513 (515).

[1015] So i. E. auch *Ch. Krüger*, FR 2016, 18 (20 f.), die von „spiegelbildlich[er]" Änderung spricht.

[1016] So auch *J. Ettinger/M. Mörz*, GmbHR 2016, 154 (157 f.); a. A. *D. Jäschke*, in: Lademann[3], 2022, § 24 UmwStG Rn. 20b, sowie die unten in Fn. 1017 Genannten.

[1017] So *U. Bär/F. Merkle*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 24 UmwStG Rn. 154a; *G. Nöcker*, DB 2016, 72 (74 f.); *M. Rogall/D. Dreßler*, DB 2015, 1981 (1982); *Ch. Richter*, DStR 2016, 840 (842).

[1018] Zu dieser methodischen Annahme oben § 3 I 2 a.

[1019] In diese Richtung *U. Bär/F. Merkle*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 24 UmwStG Rn. 102c; *G. Nöcker*, DB 2016, 72 (74 f.); a. A. *M. Strahl*, KÖSDI 2016, 19679 (19688).

[1020] BT-Drs. 18/4902, S. 49.

IV. Zwischenergebnis

Letztlich ist also mit dem StÄndG 2015 ausschließlich die Höhe der Zusatzleistung in allen drei Einbringungsvorschriften eingeschränkt worden. Nur diesbezüglich wollte man eine Änderung vornehmen. Dass der Einbringende neben den Gesellschaftsrechten überhaupt andere Leistungen erhalten dürfe, wollte der Normsetzer nicht ändern. Das heißt im Rahmen der drei gesetzlich vorgesehenen steuerneutralen Einbringungen steht nicht in Frage, ob als Gegenleistung für die Einbringung des Betriebsvermögens bzw. von Gesellschaftsanteilen andere Leistungen als Gesellschaftsrechte/-anteile grundsätzlich steuerschädlich sind. Vielmehr sind solche Zusatzleistungen als von den drei gesetzlichen Einbringungsvorschriften erfasste Gegenleistungen anzusehen; einzig das „Wieviel" der Zusatzleistung wurde geändert.

Das hier unter Zugrundelegung des subjektiven Auslegungsziels gefundene Ergebnis unterscheidet sich von einer Auslegung, bei der man das objektive Auslegungsziel verfolgt.[1021] Stellt man nämlich auf den „Sinn des Gesetzes" ab bzw. zieht man die objektiv-teleologische Auslegung heran, käme man wie *L. A. Riedel*[1022], ausgehend von der sog. Markteinkommenstheorie, zu dem Ergebnis, dass die § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2, § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG i. S. eines konsistenten Systems einen „Fremdcharakter" hätten, da i. H. der Zusatzleistung eine Veräußerung vorliege und nur i. H. der Gewährung der Gesellschaftsrechte das Markteinkommensprinzip verwirklicht werde. Hiernach ist grundsätzlich jede weitere neben den Gesellschaftsrechten gewährte Leistung „steuerschädlich" und führt, soweit sie entweder nicht vom Begriff oder nicht von der höhenmäßige Begrenzung der „sonstigen Gegenleistung" erfasst ist, stets zu der (anteiligen) Aufdeckung der stillen Reserven. Das hier unter Zugrundelegung des subjektiven Auslegungsziels gefundene Ergebnis unterscheidet sich davon insoweit, dass Zusatzleistungen nur soweit zur (anteiligen) Aufdeckung der stillen Reserven führen, als sie vom Begriff der „sonstigen Gegenleistung" erfasst sind und sie die höhenmäßige Begrenzung der § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2, § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG überschreiten. Andere nicht vom Begriff der „sonstigen Gegenleistung" erfasste Vorteile führen hingegen nicht zu der (anteiligen) Aufdeckung der stillen Reserven.

§ 11 Zusammenfassung des Zweiten Teils

I. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft

1. In der Vergangenheit fehlten Rechtsvorschriften über die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft. Ab den 1930er Jahren entwickelte zunächst der RFH, dann später der BFH Grundsätze, unter welchen Voraussetzungen Sachgesamtheiten steuerunschädlich in eine Kapitalgesellschaft eingebracht werden durften. Insbesondere musste das betriebliche Engagement fortgeführt werden und der Einbringende musste Herr des

[1021] Zu diesen beiden Ansätzen oben § 3 I 1.

[1022] *L. A. Riedel*, StuW 2019, 225 (231); gleichsinnig *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 24 UmwStG Rn. 60 (86. EL, Mai 2016). Zur sog. Markteinkommenstheorie oben in Fn. 292.

Betriebs bleiben. Der BFH, Urteil vom 13. Juli 1965, I 16759 U[1023], entschied, dass der Erhalt eines Darlehens im Zusammenhang mit einer Einbringung zwar insoweit als eine gewinnwirksame Entnahme anzusehen gewesen sei, die Einbringung im Übrigen trotzdem zu Buchwerten erfolgen dürfe. (§ 5 I)

2. Erst mit dem UmwStG 1969 wurde eine eigene Vorschrift der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft geregelt (§ 17 UmwStG 1969). Diese sah zudem vor, dass der Einbringende auch eine Zusatzleistung erhalten durfte (§ 17 Abs. 2 Satz 4, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1969). Die Untersuchung des vorparlamentarischen Raums der Gesetzgebung zeigte auf, dass dies zunächst nicht vorgesehen war und erst in späteren Entwürfen aufgenommen wurde, und zwar zunächst mit einer Wertgrenze von 10 %, die später zugunsten der Regelung aufgegeben wurde, dass der Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens maßgeblich war. Der Grund, warum man dies tat, lässt sich nicht mehr vollumfänglich nachvollziehen; Eingaben an das BMF zeigten jedoch auf, dass Sachverständige, Verbände und Bürger eine derartige Regelung forderten. Der Normsetzer nahm die Begründung der Entscheidung des BFH, Urteil vom 13. Juli 1965, I 16759 U[1024], in seine Begründung des Gesetzentwurfs mit auf und er wollte die Grundsätze der Rechtsprechung, jedenfalls im Wesentlichen, normieren. Dem Normsetzer kam es also gerade darauf an, dass mit der Vorschrift über die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft das unternehmerische Engagement fortgeführt wurde, wenn auch in anderer Form. Zudem wollte der Normsetzer keine wirtschaftliche Einengung schaffen, indem er Zusatzleistungen steuerschädlich stellen würde. Da hierfür keine steuerlichen Gründe sprächen, dürfe eine Zusatzleistung einer steuerneutralen Einbringung in eine Kapitalgesellschaft nicht im Wege stehen. Aus der vertieften rechtshistorischen Untersuchung ergab sich auch, dass der Normsetzer nicht erst seit dem UmwStG 2006 oder spätestens mit den Änderungen durch das StÄndG 2015 von der Möglichkeit einer sonstigen Gegenleistung ausging.[1025] Nur Wirtschaftsgüter sah der Normsetzer grundsätzlich als steuerschädlich an, denn nur diese stellte er in bestimmten Wertgrenzen (vorübergehend) steuerunschädlich. Andere nicht in Wirtschaftsgütern bestehende Vorteile wurden als steuerunschädlich angesehen und tangierten die Einbringung nicht. (§ 6 I)
3. Der Normsetzer übernahm ohne inhaltliche Änderung die Regelung des § 17 Abs. 2 Satz 4, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1969 in § 20 Abs. 2 Satz 5, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1977 unter ausdrücklicher Bezugnahme der bis dahin geltenden Regelungen. (§ 7 I)
4. Mit § 20 Abs. 2 Satz 5, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1995 nahm der Normsetzer keine Änderung im Vergleich zum § 20 Abs. 2 Satz 5, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1977 vor. Man wollte die bisher geltende Fassung übernehmen. Dem Änderungswunsch des Bundesrats, eine Wertgrenze i. H. von 10 % für Zusatzleistungen einzuführen, kam man nicht nach. (§ 8 I)

[1023] BFH, Urteil vom 13.7.1965, I 167/59 U, BStBl. III 1965, 640.
[1024] BFH, Urteil vom 13.7.1965, I 167/59 U, BStBl. III 1965, 640.
[1025] So *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG Rn. 187 (99. EL, Juni 2020).

5. Im Ergebnis wurde auch die Rechtslage des § 20 Abs. 2 Satz 5, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1995 in § 20 Abs. 2 Satz 4, Abs. 3 Satz 3 UmwStG 2006 übernommen. Zwar sah der Regierungsentwurf zunächst vor, dass eine Zusatzleistung stets steuerschädlich sein sollte. Der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags änderte diese Regelung allerdings, und zwar ausdrücklich dahingehend, dass man die Rechtslage des UmwStG 1995 wiederherstellen wollte. (§ 9 II)
6. Das StÄndG 2015 brachte ausschließlich eine Änderung der zulässigen Höhe der Zusatzleistungen mit sich. Nur diesbezüglich sollte eine Begrenzung stattfinden, im Übrigen blieb es aber bei der bestehenden Regelung. (§ 10 III 1)
7. Letztlich greifen also die Begründungen immer auf die jeweilige Begründung des vorangegangenen Entwurfs des UmwStG zurück. Eine „originäre" Begründung hat nur der Gesetzentwurf des UmwStG 1969, die daher bis heute durchschlägt (Abb. 29).

II. Anteilstausch

8. Der Anteilstausch war vor dem UmwStG 1969 ebenso wenig geregelt. Auch hier entwickelte die Rechtsprechung des RFH und des BFH Grundsätze, die im sog. Tauschgutachten ihren Höhepunkt fanden. Danach stellte der Tausch von Anteilen grundsätzlich eine erfolgswirksame Veräußerung dar. Lag hingegen wirtschaftliche Nämlichkeit vor, durfte auch der Buchwert fortgeführt werden. Diese Nämlichkeit dürfte durch eine Zusatzleistung nicht entsprochen worden sein. (§ 5 II)
9. Mit dem UmwStG 1969 wurden gemäß § 17 Abs. 6 UmwStG 1969 die Absätze 1–5 des § 17 UmwStG 1969 für entsprechend anwendbar erklärt, wenn eine 100%ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wurde. Es gilt demnach das zur Einbringung in eine Kapitalgesellschaft Gesagte. (§ 6 II)
10. § 17 Abs. 6 UmwStG 1969 wurde in § 20 Abs. 6 UmwStG 1977 übernommen. Mit dem StÄndG 1992 wurde die sog. Fusionsrichtlinie ins nationale Recht eingearbeitet, sodass beim Anteilstausch innerhalb der Europäischen Gemeinschaft eine Wertgrenze von 10 % hinzugefügt wurde. Zudem verzichtete man mit dem StÄndG 1992 auf das Erfordernis, dass eine 100%ige Beteiligung einzubringen war; es reichte von da an aus, wenn eine (stimmrechts-)mehrheitsvermittelnde Beteiligung eingebracht wurde. (§ 7 I)
11. Der Normsetzer übernahm in § 20 Abs. 6 Satz 1 UmwStG 1995 die Regelung des Anteilstauschs im rein nationalen Kontext (§ 20 Abs. 6 Satz 1 UmwStG 1977). Mit § 23 UmwStG 1995 schaffte der Normsetzer eine eigene Regelung für Einbringungen in Kapitalgesellschaften im europäischen Kontext. § 23 Abs. 4 UmwStG 1995 regelte dabei den Anteilstausch, bei dem eine Zusatzleistung nur bis zur Höhe von 10 % des Nennwerts der gewährten Anteile gewährt werden durfte (§ 23 Abs. 4 Satz 3). (§ 8 II)
12. Mit dem UmwStG 2006 arbeitete der Normsetzer die europäischen Vorgaben in die Einbringungsvorschriften der §§ 20 ff. UmwStG 2006 ein, sodass es keiner eigenständigen Regelung für die Einbringung im europäischen Kontext bedurfte. Erstmals

wurde mit § 21 UmwStG 2006 eine eigenständige Regelung des Anteilstauschs vorgesehen. Ein Gleichlauf mit der Regelung des § 20 UmwStG 2006 war beabsichtigt. Es gilt also das zu § 20 UmwStG 2006 Gesagte. Für den Anteilstausch im europäischen Kontext ergab sich dahingehend eine Änderung, dass es gemäß § 21 Abs. 1 Satz 3 UmwStG 2006 für die Höhe der Zusatzleistung nicht mehr auf den Nennwert der gewährten Anteile ankam, sondern (wie stets für den Anteilstausch im nationalen Kontext) auf den Buchwert der eingebrachten Anteile. (§ 9 III)

13. Mit dem StÄndG 2015 wurde ausschließlich die Wertgrenze beim Anteilstausch angepasst, im Übrigen blieb es bei der zuvor geltenden Rechtslage. (§ 10 III 2)
14. Dadurch, dass beim Anteilstausch die UmwStG der Jahre 1969, 1977 und 1995 auf die Vorschriften über die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft verwiesen und zum anderen die Begründungen letztlich die Begründungen und Regelungen der vorhergehenden UmwStG in Bezug nahmen, schlägt auch für den Anteilstausch die „historisch erste“ Regelung des UmwStG 1969 durch.

III. Einbringung in eine Personengesellschaft

15. Bevor mit § 22 UmwStG 1969 eine Regelung für die Einbringung in eine Personengesellschaft geschaffen wurde, war eine steuerneutrale Einbringung nach den Grundsätzen der Rechtsprechung des RFH und des BFH zulässig. Voraussetzung war, dass das unternehmerische Engagement fortgeführt wurde und der Einbringende Herr des Betriebs blieb. Anders als bei der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft mussten allerdings die Buchwerte fortgeführt werden, solange es keinen vernünftigen Grund gab, davon abzuweichen. Der Erhalt einer Ausgleichszahlung war für den einbringenden Gesellschafter stets erfolgswirksam, der gewährende (Mit-)Gesellschafter durfte hingegen eine positive Ergänzungsbilanz aufstellen. (§ 5 III)
16. Der Regierungsentwurf des UmwStG 1969 sah keine Regelung für die Einbringung in eine Personengesellschaft vor. Während dieser Missstand bereits im vorparlamentarischen Raum der Gesetzgebung bemängelt wurde, war es letztlich der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags, der mit seiner Beschlussempfehlung und seinem Bericht eine entsprechende Regelung vorschlug. Diese dann auch Gesetz gewordene Regelung enthielt allerdings keine dem § 17 Abs. 2 Satz 4, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1969 vergleichbare Vorschrift. Man verzichtete aufgrund der damals vorherrschenden sog. Bilanzbündeltheorie auf eine solche Regelung. Den Mehrwert des § 22 Abs. 2 UmwStG 1969 sah man darin, dass die Steuerneutralität nunmehr durch die Bildung auch einer negativen Ergänzungsbilanz erreicht werden konnte, wenn Ausgleichszahlungen geleistet wurden, was zuvor nach den Grundsätzen der Rechtsprechung nicht möglich war. Dies galt allerdings nur für den (Wert-)Ausgleich „innerhalb der Bilanz“. Der (Wert-)Ausgleich „außerhalb der Bilanz“ führte zur Gewinnrealisierung. (§ 6 III)
17. § 22 UmwStG 1969 wurde inhaltlich unverändert in § 24 UmwStG 1977 übernommen. (§ 7 II)
18. Auch mit § 24 UmwStG 1995 wurde keine Änderung intendiert. (§ 8 III)

19. Mit dem Regierungsentwurf eines UmwStG 2006 sollte der Erhalt einer sonstigen Gegenleistung steuerschädlich gestellt werden. Diese Regelung wurde durch den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags geändert und die bisherige Rechtslage des UmwStG 1995 wiederhergestellt. (§ 9 IV)
20. Mit dem StÄndG 2015 wurde ausschließlich die Wertgrenze bei der Einbringung in eine Personengesellschaft angepasst. Der Regelungsgehalt sollte im Übrigen nicht geändert werden. Erstmals wurde mit § 24 Abs. 2 Satz 4 UmwStG eine dem § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG gleiche Regelung getroffen. Meines Erachtens ist es weiterhin vertretbar, zwischen den Zuzahlungs-Fällen und den Fällen der Einbringung gegen Gewährung eines Mischentgelts zu unterscheiden und bei ersteren (wertend) anzunehmen, dass der Erwerbscharakter und nicht die Fortführung des betrieblichen Engagements überwiegt. (§ 8 III 1 und § 10 III 3)
21. Letztlich schlägt auch hier der Rechtsinhalt des UmwStG 1969 durch (Abb. 29).

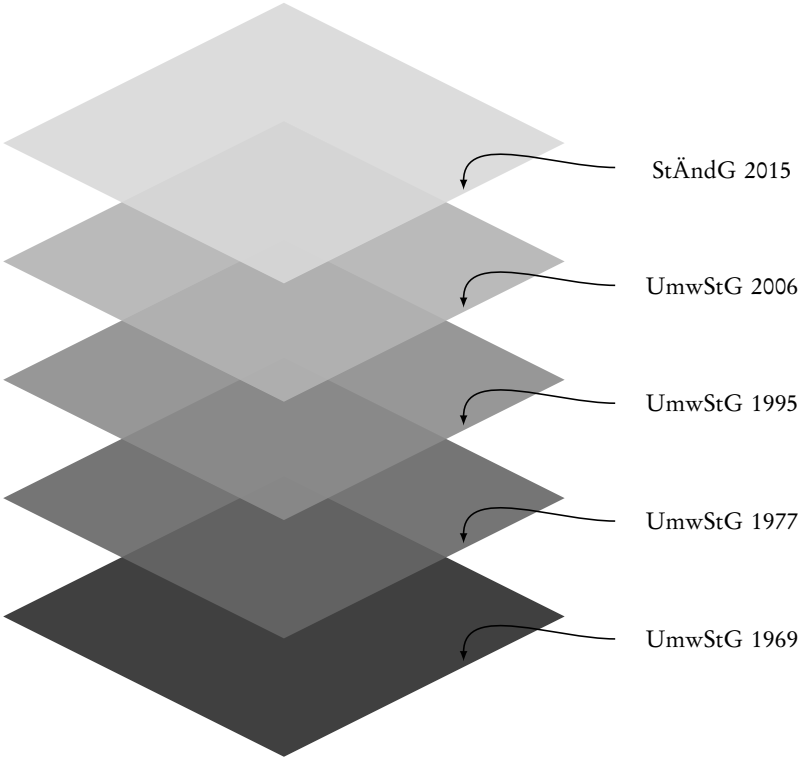

Abb. 29: Durchschlagen des „historisch ersten" Rechtsinhalts

Dritter Teil:

Auslegung des Begriffs der „sonstigen Gegenleistung“

Insbesondere unter Berücksichtigung der rechtshistorischen Erkenntnisse gilt es den in § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, Abs. 2 Satz 4, § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2, Abs. 1 Satz 4 und § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2, Abs. 2 Satz 4 UmwStG verwendeten Begriff der sonstigen Gegenleistung zu untersuchen. Eine Legaldefinition sucht man vergebens.[1026] Unter anderem deswegen wird der Begriff v. a. im Schrifttum uneinheitlich interpretiert. Dies lädt dazu ein, den Begriff, der – letztlich historisch erwachsenen[1027] – Systematisierung des UmwStG folgend, je Vorschrift einzeln zu untersuchen (dazu § 13, § 14 und § 15), in der Erwartung, unterschiedliche oder gleiche Argumentationsstrukturen aufzuzeigen und diese dann kritisch zu hinterfragen. In einem ersten Zugriff soll der Normtext angeschaut werden (dazu § 12).

§ 12 Das „Wortlautargument“

In § 20, § 21 und § 24 UmwStG wird der Begriff der sonstigen Gegenleistung verwendet. In anderen steuerrechtlichen Vorschriften ist er nicht zu finden. So verwendet der Normsetzer inner- und außerhalb des UmwStG ähnliche Begriffe. Unter anderem im Umsatzsteuerrecht normierte er etwa den Begriff „sonstige Leistung“.[1028] Ähnlich klingt auch der in § 233a Abs. 8 Satz 1 AO verwendete Begriff „andere Leistungen“. Es findet sich ebenso in § 3 Abs. 1 AO sowie im EStG[1029], GrEStG[1030] und ErbStG[1031] an verschiedenen Stellen der Begriff „Gegenleistung“. Ein wiederum anderes Wort („Nebenleistung“) wird vielfach v. a. in der AO verwendet.[1032] Allerdings positivierte der Normsetzer in § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3, § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UmwStG den Begriff der „Gegenleistung“. Die Ähnlichkeit

---

[1026] So auch bereits *A. Bilitewski/M. D. Heinemann*, Ubg 2015, 513 (515); *P. Heinemann/A. Schumacher*, StbJb 2016/2017 (2017), 241 (244); *H. Ott*, Ubg 2019, 129 (135); *H. Ott*, Stbg 2017, 105 (109); *H. Ott*, StuB 2016, 812 (813); *A. Schaaf/P. Hannweber*, DStZ 2016, 155 (158).

[1027] Oben § 4. Einer gewissen Stringenz ist der Einteilung der einzelnen Vorschriften nichtsdestotrotz zuzusprechen (dazu etwa *D. Birk/M. Desens/H. Tappe*, Steuerrecht[27], 2024, Rn. 1436 f.; *R. Strauch*, Umwandlungssteuerrecht[2], 2012, Rn. 61 ff.).

[1028] § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG; ebenso in § 68 Nr. 2 AO, § 79 Abs. 1 Satz 2 BewG; § 4 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 VersStG 2021.

[1029] § 3 Nr. 11 Satz 3, Nr. 44 Buchst. b, § 20 Abs. 4a Sätze 2 und 5, § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 48 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1, Abs. 3, § 48a Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 Satz 2, § 48d Abs. 1 Sätze 1–3 EStG.

[1030] § 8 Abs. 1, Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und 4, § 9, § 16 Abs. 3, § 19 Abs. 2 Nr. 1–3, § 20 Abs. 1 Nr. 5 GrEStG.

[1031] § 7 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 3, § 10 Abs. 1 Satz 3 Hs. 2 ErbStG.

[1032] § 1 Abs. 3 Satz 1, § 3 Abs. 4, Abs. 5 Satz 6, § 32 Nr. 1, § 37 Abs. 1, Abs. 2 Satz 1, § 46 Abs. 1, § 155 Abs. 3 Sätze 2 und 3, § 156 Abs. 2 Satz 1, § 218 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1, § 233 Satz 2, § 240 Abs. 2, § 249 Abs. 2 Satz 2 AO; ebenso in § 79 Abs. 1 Satz 2 BewG.

zur „sonstigen Gegenleistung“ ist unverkennbar und die systematische Nähe nicht bestreitbar; allein hierauf wird daher noch zurückzukommen sein.[1033]

Beschränkte man sich ausschließlich auf den Normtext der § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, Abs. 2 Satz 4, § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2, Abs. 1 Satz 4 und § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2, Abs. 2 Satz 4 UmwStG, bliebe nichts anderes übrig, als entweder auf den Alltagssprachgebrauch oder einen spezifisch juristischen Sprachgebrauch abzustellen. Zunächst zum Alltagssprachgebrauch. „Sonstig“, so erklärt der Duden, sei als anderweitig oder übrig zu verstehen.[1034] Eine eigens aufgeführte Bedeutung des Worts Gegenleistung ist im Duden nicht zu finden. Der Begriff lässt sich aber aufteilen in „Leistung“ und „Gegen“. Eine „Leistung“ ist entweder eine nutzbare Kraft (einer Maschine) oder das Produkt einer körperlichen oder geistigen Arbeit (z. B. Werk, Tat) bzw. (finanzielle) Aufwendungen (z. B. Auslagen oder Ausgaben, etwa in Gestalt von Geldleistungen).[1035] „Gegen“ – als Präfixoid – drückt erstens i. V. m. dem im Basiswort Genannten aus, dass es bewusst in Opposition zu der sonst üblichen, etablierten Form steht (z. B. Gegengesellschaft), zweitens drückt es eine gleich gelagerte Erwiderung aus (z. B. Gegenbesuch) bzw. es dient der Bezeichnung einer entgegengesetzten Richtung oder Lage (z. B. Gegenverkehr), drittens drückt es aus, dass etwas zur Entkräftung oder Bekämpfung entgegengestellt wird (z. B. Gegenangriff), oder viertens drückt es eine Kontrolle aus (z. B. Gegenprobe).[1036] Im ersten Schritt sinnvoll erscheint im hiesigen Kontext die Deutung des Begriffsteils „Gegen“, dass eine Gegenleistung eine Leistung als Erwiderung einer erbrachten Leistung ist.[1037] Leistung wird man dann sinnvoll als etwas Gewährtes oder ein besonders geleisteter Betrag bzw. als Dienstleistung verstehen dürfen.[1038] Insbesondere der Begriff der Leistung ist also nach dem allgemeinen Sprachgebrauch (des Duden) sehr weit gefasst.

Knüpft man an einen spezifisch juristischen Sprachgebrauch an, stößt man auf das durch (weitere) Auslegung zu lösende Problem, dass es nicht den einen Sprachgebrauch des Worts Gegenleistung gibt. Versteht man es wie in § 3, § 11 UmwStG – wofür, was noch zu bestätigen ist, die vom historischen Normsetzerwillen getragene systematische Auslegung spricht – dann sind damit nur Wirtschaftsgüter gemeint, die neben den Gesellschaftsrechten gewährt werden.[1039] Schaut man indes in weitere Rechtsbereiche, etwa in den bereits mit „Bestimmung der Gegenleistung“ überschriebenen § 316 BGB, ergibt sich ein anderes Bild. Unter dem dortigen Begriff der Gegenleistung versteht man nicht nur eine Geldschuld,

[1033] Dazu unten § 13 II 2.

[1034] *Duden*, Bedeutungswörterbuch[5], 2018, S. 892.

[1035] *Duden*, Bedeutungswörterbuch[5], 2018, S. 627.

[1036] *Duden*, Bedeutungswörterbuch[5], 2018, S. 430.

[1037] So dann auch auf der Internetseite des Duden (https://www.duden.de/rechtschreibung/Gegenleistung [besucht am 30.1.2025]).

[1038] So dann auch auf der Internetseite des Duden (https://www.duden.de/rechtschreibung/Leistung [besucht am 30.1.2025]). Der Sprachgebrauch sowohl des im Jahre 2018 erschienenen Bedeutungswörterbuchs als auch der im Jahre 2025 abgerufenen Internetseite des Duden dürften (weiterhin) dem Sprachgebrauch entsprechen, das dem 2015 beschlossenen StÄndG 2015 zugrunde lag (zur Frage, ob etwa der entstehungszeitliche Sprachgebrauch zugrunde zu legen ist, oben § 3 I 2 a).

[1039] Dazu unten § 13 II 2.

sondern etwa auch die Lage und Grenzziehung eines mit einem dinglichen Kiesausbeuterecht zu belastenden Grundstücksteils oder die Abgabe eines Angebots auf Abschluss eines Bierlieferungsvertrags.[1040] Ähnlichkeiten etwa zu dem später aufgeführten Beispiel des kein Wirtschaftsgut darstellenden Auffüllrechts[1041] sind erkennbar. Das Verständnis ist also weiter, unter § 316 BGB fallen Leistungen, die im steuerrechtlichen Sinne keine Wirtschaftsgüter darstellen. Wendet man sich beispielhaft dem Grunderwerbsteuerrecht zu, dann erkennt man bereits nach dem Wortlaut des § 9 GrEStG ein zum Zivilrecht anderes Verständnis; und auch die ertragsteuerliche Qualifikation ist für die Einordnung als Gegenleistung i. S. des § 9 GrEStG nicht vorgreiflich.[1042] So entschied der BFH etwa, dass es keine Gegenleistung i. S. des § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG darstellt, wenn sich der Grundstückskäufer im Zusammenhang mit dem Grundstückskaufvertrag verpflichtet, dem Mieter eine beschränkte persönliche Dienstbarkeit gegen angemessenes Entgelt zu bestellen.[1043]

Diese wenigen Beispiele zeigen, dass es keinen einheitlichen spezifisch (steuer-)juristischen Sprachgebrauch des Begriffs der (sonstigen) Gegenleistung gibt. Zudem lässt sich allein mit der Umschreibung des Alltagssprachgebrauchs nicht feststellen, ob dieses Verständnis auch in den § 20, § 21 und § 24 UmwStG zugrunde gelegt wurde. Auch hilft die Rechtsidee des *do ut des* – lat.: ich gebe, damit du gibst –[1044] nicht weiter. Diese Rechtsidee besagt, dass zwischen den Pflichten der Beteiligten ein Gegenseitigkeitsverhältnis besteht, dass ein Beteiligter seine Leistungspflicht nur deshalb übernommen hat, weil der andere Beteiligte seinerseits eine (Gegen-)Leistungspflicht eingegangen ist – und umgekehrt.[1045] Man mag annehmen können, dass, wenn der Normsetzer den Begriff der „Gegenleistung“ verwendet, er damit diese Rechtsidee umschreiben möchte. Allerdings ist mit der Erkenntnis, dass zwei Leistungen ausgetauscht werden, noch nichts darüber gesagt, was die Leistungen sind, insbesondere nicht, was die „zweite“ Leistung bei neben den Gesellschaftsrechten gewährten Zusatzleistungen ist. Sie kann in allem liegen, was der Einbringende erhält, sie muss es aber nicht – wie die Rechtslage vor dem StÄndG 2015 zeigt, bei der der Normtext nur von Wirtschaftsgütern sprach. Vielmehr erkennt man, dass ohne weitere hinreichende Indizien bspw. eine Aussage, der Normtext sei nicht einschränkend,[1046] ins Blaue hinein getroffen wird und (vermutlich) mit Wertvorstellungen aufgeladen ist. Denn ob der Normsetzer mit dem Begriff der sonstigen Gegenleistung dem Alltagssprachgebrauch folgen wollte oder doch ein spezifisch juristisches Verständnis zugrunde legte – und wenn ja, welches –, lässt sich nicht allein aus dem Normtext heraus schlussfolgern. Entscheidend sind nach hiesigem Auslegungsverständnis[1047] insbesondere die Gesetzeshistorie und -materialien.

[1040] *J. Otto*, in: Soergel[13], Band 5/1b, 2022, § 316 BGB Rn. 11 m. w. N.

[1041] Dzu unten § 13 II 4 a cc (2).

[1042] Dazu ausf. etwa *K. Konrad*, in: Behrens/Wachter[2], 2022, § 9 GrEStG Rn. 12 ff.; *M. Loose*, in: Viskorf[21], 2024, § 9 GrEStG Rn. 14 ff.

[1043] BFH, Urteil vom 6.12.2017, II R 55/15, BStBl. II 2018, 406 (407).

[1044] *H.-J. Musielak/W. Hau*, Grundkurs BGB[18], 2023, § 3 Rn. 122.

[1045] *H.-J. Musielak/W. Hau*, Grundkurs BGB[18], 2023, § 3 Rn. 122; *F. Weiler*, Schuldrecht AT[7], 2024, § 5 Rn. 4. Zum damit angesprochenen Synallagma unten § 13 II 5.

[1046] Dazu insbesondere unten § 15 II 5.

[1047] Oben § 3 I 2.

§ 13 „Sonstige Gegenleistungen“ bei Einbringungen in Kapitalgesellschaften

Bei der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft (§ 20 UmwStG) ist es nicht notwendig, dass die Gegenleistung für die Einbringung der Sachgesamtheit ausschließlich in Gesellschaftsanteilen an der übernehmenden Kapitalgesellschaft bestehen muss. Auf die Höhe der Beteiligungsquote kommt es nicht an, solange der Einbringende überhaupt eine Beteiligung erhält.[1048] Es besteht auch die Möglichkeit, das eingebrachte Betriebsvermögen anteilig durch Zuführung zu den offenen Rücklagen zu belegen. Zusätzlich zu den Gesellschaftsanteilen darf der Einbringende bis zur absoluten oder relativen Wertgrenze weitere Leistungen erhalten.[1049]

Die neben den Gesellschaftsanteilen gewährte Zusatzleistung wird in § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, Abs. 2 Satz 4 UmwStG als „sonstige Gegenleistung“ bezeichnet. Was unter diesem Begriff zu verstehen ist, ist indes umstritten. Zunächst soll der Meinungsstand in Literatur, Finanzverwaltung und Rechtsprechung aufgearbeitet werden (dazu I). Anschließend werden die vorgebrachten Argumente kritisch hinterfragt (dazu II). Endlich beziehe ich Stellung und erprobe das Ergebnis anhand des Beispiels der eigenen Anteile (dazu III).

I. Meinungsstand

1. Schrifttum

Schaut man sich das Schrifttum näher an, so lassen sich zwei Auffassungen ausmachen. Auf der einen Seite wird der Begriff der sonstigen Gegenleistung genauso verstanden wie der des Wirtschaftsguts, man setzt also die beiden Begriffe gleich.[1050] Stillschweigend wird der herkömmliche (steuerrechtliche) Begriff des Wirtschaftsguts herangezogen, unter dem man alle Sachen und Rechte i. S. des Zivilrechts (insbesondere Forderungen) sowie sonstige vermögenswerte Vorteile einschließlich tatsächlicher Zustände und konkreter Möglichkeiten versteht, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt, die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich sind und die einzeln oder im Zusammen-

[1048] Statt vieler *F. Haase/Ph. Nürnberg*, Ubg 2022, 642 (643 f.) m. w. N.

[1049] Zum Ganzen etwa BMF, UmwStE 2025, Rn. E 20.11; *H. Langheim*, Einbringung, 2008, S. 241 f.; *St. Menner*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 20 UmwStG Rn. 185 m. w. N.; *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 20 UmwStG Rn. 205 m. w. N. Dass nur ein unter den Begriff der „sonstigen Gegenleistung“ fallender und die höhenmäßige Begrenzung des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG überschreitender Vorteil „steuerschädlich“ sein soll, andere Vorteile in diesem Sinne also „steuerunschädlich“ sind, hat sich auch durch die rechtshistorische Untersuchung ergeben (dazu oben § 5 I, § 6 I, § 7 I, § 8 I, § 9 II und § 10 III 1).

[1050] *A. Bilitewski/M. D. Heinemann*, Ubg 2015, 513 (515); *A. Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 20 UmwStG Rn. 322; *D. Jäschke*, in: Lademann[3], 2022, § 20 UmwStG Rn. 60; *St. Menner*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 20 UmwStG Rn. 363; *D. Nitzschke*, in: Brandis/Heuermann, § 20 UmwStG Rn. 84e (168. EL, August 2023); *H. Ott*, Ubg 2019, 129 (135); *H. Ott*, StuB 2016, 812 (813 f.); *H. Ott*, Stbg 2016, 111 (114); *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG Rn. 224f (88. EL, Januar 2017) (i. V. m. Rn. 187b [99. EL, Juni 2020]); *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 20 UmwStG Rn. 366d; *J. Schlösser/B. Rapp*, in: Sagasser/Brünger,

hang mit dem Betrieb übertragbar sind.[1051] Ob etwa ein Bilanzierungsverbot besteht, ist, so zeigt es das von dieser Ansicht vorgebrachte Beispiel der eigenen Anteile,[1052] unerheblich. Auch wenn der Normsetzer im Gegensatz zur vorherigen Formulierung nicht mehr den Begriff „Wirtschaftsgut", sondern „sonstige Gegenleistung" verwende, so sei den Gesetzesmaterialien keine andere Deutung als zuvor zu entnehmen.[1053] Dass die Begriffe synonym zu verstehen seien, ergebe sich aus den Gesetzesmaterialien, denn dort heißt es, dass „eine Anpassung des § 20 Absatz 3 Satz 3 UmwStG an die Begrenzung in § 20 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 UmwStG [. . .] nicht erforderlich" sei.[1054] Das Tatbestandsmerkmal der „sonstigen Gegenleistung" stelle lediglich den synallagmatischen Bezug zur Einbringung her.[1055] Unter anderem *A. Bilitewski/M. D. Heinemann*[1056] argumentieren, dass der Vergleich von § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, Abs. 2 Satz 4 UmwStG zum nicht geänderten, (weiterhin) den Begriff des Wirtschaftsguts enthaltenen § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG keinen anderen Schluss zulasse, als dass am Wirtschaftsgutsbegriff festgehalten werden sollte. In diese Richtung führen weitere Stimmen[1057] an, dass dadurch, dass der Normsetzer die Begrifflichkeit nicht durchgängig verwende, zum Ausdruck komme, dass er den Begriff der sonstigen Gegenleistung so verstanden wissen wolle, dass nur Wirtschaftsgüter als sonstige Gegenleistung in Betracht kommen sollen. Zudem sei der „gemeine Wert" der Gegenleistung zu ermitteln, sodass § 9 Abs. 2 BewG in Bezug genommen würde, was eine Deutung nahelegt, dass nur

---

Umwandlungen[6], 2024, § 11 Rn. 638; *F. Lang/A. Schumacher*, StbJb 2015/2016 (2016), 107 (125); *F. Tschesche*, in: Bordewin/Brandt, § 20 UmwStG Rn. 312 (404. Lfg., Februar 2018); ohne Begründung von Wirtschaftsgut ausgehend *G. Girlich*, in: Eisgruber[3], 2023, § 20 UmwStG Rn. 100, 278; *A. Schrameyer*, UmwSt-Gesetz, 2020, § 20 UmwStG Rn. 168, 170; so wohl auch *J. Klingebiel/J. Patt/T. Krause*, Umwandlungssteuerrecht[6], 2023, S. 428 f.; hierzu tendierend wohl auch *G. Stacciolo*, FR 2022, 285 (291).

[1051] Statt vieler etwa BFH, Urteil vom 9.7.1982, I R 218/82, BStBl. II 1987, 14 (14); BFH, Urteil vom 20.3.2003, IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878 (879); BFH, Urteil vom 12.6.2019, X R 20/17, BStBl. II 2020, 3 (7); *D. Birk/M. Desens/H. Tappe*, Steuerrecht[27], 2024, Rn. 893; *O. Fehrenbacher*, Steuerrecht[8], 2023, § 2 Rn. 76; *M. Krumm*, in: Brandis/Heuermann, § 5 EStG Rn. 326 f. (172. EL, Juli 2024); historische Nachzeichnung bei *W. Freericks*, Bilanzierungsfähigkeit, 1976, S. 308 ff.

[1052] Etwa *A. Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 20 UmwStG Rn. 221 m. w. N.; *St. Menner*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 20 UmwStG Rn. 192. Eigene Anteile sind nach neuerer Ansicht von der haltenden Gesellschaft nicht zu aktivieren (dazu ausf. mit Nachweisen unten § 13 III).

[1053] So etwa *A. Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 20 UmwStG Rn. 322.

[1054] BT-Drs. 18/4902, S. 50 (Zitat). So etwa *H. Ott*, StuB 2016, 812 (813 f.); *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG Rn. 187b (99. EL, Juni 2020).

[1055] So *F. Tschesche*, in: Bordewin/Brandt, § 20 UmwStG Rn. 312 (404. Lfg., Februar 2018).

[1056] *A. Bilitewski/M. D. Heinemann*, Ubg 2015, 513 (515); *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG Rn. 187b (99. EL, Juni 2020).

[1057] Etwa *St. Menner*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 20 UmwStG Rn. 363; *D. Nitzschke*, in: Brandis/Heuermann, § 20 UmwStG Rn. 84e (168. EL, August 2023); *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG Rn. 187b (99. EL, Juni 2020); ähnlich *H. Ott*, Stbg 2016, 111 (114); man stützt sich dabei insbesondere auf *A. Bilitewski/M. D. Heinemann*, Ubg 2015, 513 (515) (dazu noch sogleich § 13 II 3).

Wirtschaftsgüter erfasst seien.[1058] Zum Teil wird auf § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3, § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UmwStG hingewiesen – worin lediglich das Wort „Gegenleistung“ und nicht „sonstige Gegenleistung“ normiert ist –, womit eine Angleichung der Begriffe begründet wird.[1059]

Nach a. A.[1060] erfasst der Begriff der sonstigen Gegenleistung auch solche Leistungen, die keine Wirtschaftsgüter und damit insbesondere nicht bilanzierungsfähig sind. Wenn der Normsetzer auf den Begriff des Wirtschaftsguts verzichte, dann gehe damit auch ein anderes Begriffsverständnis einher.[1061] „Ein offensichtliches gesetzgeberisches Versehen liegt nicht vor.“[1062] Dass § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG immer noch von „andere[n] Wirtschaftsgüter[n]“ spreche, sei ein unbeachtliches Redaktionsversehen.[1063]

2. Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hat sich auch im jüngst veröffentlichten UmwStE 2025[1064] nicht zum Begriff der sonstigen Gegenleistung geäußert; es fehlt, wie auch bereits im UmwStE 2011[1065], (weiterhin) an einer offiziellen Verlautbarung. Zwar hat das BMF hinsichtlich der Ausführungen zur Einbringung in eine Kapitalgesellschaft einige Änderungen im neuen UmwStE 2025 vorgenommen. Allerdings ist dadurch keine Klarstellung eingetreten. Denn nunmehr heißt es in Rn. E 20.11, dass„[n]eben den Gesellschaftsanteilen [. . .] in begrenztem Umfang auch andere Wirtschaftsgüter/sonstige Gegenleistungen gewährt werden“ können;[1066] zudem ist die diesen Ausführungen vorangehende Überschrift entsprechend geändert werden („Gewährung neuer Anteile, Gewährung sonstiger Gegenleistungen“). Die mit einem Schrägstrich bzw. Komma vorgenommene Reihung der Begriffe „andere Wirtschaftsgüter“ und „sonstige Gegenleistung“ legt die Vermutung eines gleichen Verständnisses nahe. Es folgen dann noch Ausführungen, die die Gesetzesänderungen durch

[1058] So etwa *D. Jäschke*, in: Lademann[3], 2022, § 20 UmwStG Rn. 60.

[1059] *H. Ott*, StuB 2016, 812 (813); *H. Ott*, Stbg 2016, 111 (114); *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG Rn. 224f (88. EL, Januar 2017); auf diese Angleichung weist auch *St. Neumann*, StbJb 2015/2016 (2016), 75 (82 f.), hin, ohne jedoch Schlussfolgerungen bzgl. der hier aufgeworfenen Frage zu treffen.

[1060] *A. Mutscher*, in: Frotscher/Drüen, § 20 UmwStG Rn. 176a (Stand: 27.6.2024); *C. Ritzer/I. Stangl*, DStR 2015, 849 (856); *S. Widmann*, in: Widmann/Mayer, § 20 UmwStG Rn. R 580 (155. EL, März 2016); in diese Richtung wohl auch *J. Ettinger/M. Mörz*, GmbHR 2016, 154 (158), die i. E. die Frage aber offen lassen und eine Klarstellung im Erlasswege fordern. Zu Beispielen unten § 13 II 4.

[1061] So *C. Ritzer/I. Stangl*, DStR 2015, 849 (856).

[1062] *S. Widmann*, in: Widmann/Mayer, § 20 UmwStG Rn. R 580 (155. EL, März 2016).

[1063] *A. Mutscher*, in: Frotscher/Drüen, § 20 UmwStG Rn. 177 Fn. 1, Rn. 328 Fn. 1 (Stand: 27.6.2024).

[1064] BMF, UmwStE 2025.

[1065] So bereits *P. Heinemann/A. Schumacher*, StbJb 2016/2017 (2017), 241 (244); *H. Ott*, Ubg 2019, 129 (135); *H. Ott*, Stbg 2017, 105 (109); *A. Schaaf/P. Hannweber*, DStZ 2016, 155 (158).

[1066] BMF, UmwStE 2025, Rn. E 20.11.

das StÄndG 2015 erklären,[1067] sie ergeben sich allerdings in der Wiederholung der Gesetzesbegründung,[1068] ohne den Begriff der sonstigen Gegenleistung zu erklären.

Insbesondere wird das Begriffsverständnis nicht durch einen Vergleich mit dem UmwStE 2011 aufgehellt. Dort hieß es noch: „Neben den Gesellschaftsanteilen können in begrenztem Umfang auch andere Wirtschaftsgüter gewährt werden".[1069] Im Vergleich zum UmwStE 2025 fehlt die Reihung des Begriffs der sonstige Gegenleistung. Denn die „alte" Formulierung wurde nicht an die neuere Rechtsprechung bzw. Gesetzesänderung durch das StÄndG 2015 angepasst. Es stellte dann auch nichts anderes als eine Behauptung dar, argumentierte man, dass entweder durch die Nichtänderung dieser Teil des UmwStE 2011 veraltet sei oder dass die Nichtänderung gerade ausdrücke, dass die Finanzverwaltung im UmwStE 2011 am Begriff des Wirtschaftsguts festhalte. Zumal man letzterer Behauptung wohl vorhalten könnte, dass es an der irgendwie wahrnehmbaren Willensäußerung fehlte, dass man im UmwStE 2011 sonstige Gegenleistung als Wirtschaftsgut verstünde. Zwar könnte man mit dem nunmehr im UmwStE 2025 hinzugefügten Begriff der sonstigen Gegenleistung annehmen, dass die Finanzverwaltung ein synonymes Verständnis vertritt; ein ausdrückliche Klarstellung fehlt hingegen (siehe soeben).

Auch ein Vergleich zu den Ausführungen zu den §§ 3, 11 UmwStG ist unergiebig. Zwar lässt sich der dortigen Auflistung entnehmen, dass hinsichtlich der Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft (§ 3 UmwStG) bzw. auf eine andere Kapitalgesellschaft (§ 11 UmwStG) unter „Gegenleistung" ausschließlich Wirtschaftsgüter verstanden werden.[1070] Den Schluss zu ziehen, dass die Finanzverwaltung im UmwStE 2025 daher auch bei § 20 UmwStG unter „sonstiger Gegenleistung" nur Wirtschaftsgüter verstehe, ist aber nichts als Spekulation.[1071]

3. Rechtsprechung

Der Rechtsprechung ist, soweit ersichtlich, zum § 20 UmwStG 2006 i. d. F. des StÄndG 2015 nichts zu entnehmen, was aber wohl noch an der fehlenden Gelegenheit liegt, sich zu dieser Frage zu äußern.[1072] Einer Entscheidung des FG Münster[1073] – in dieser ging es vorrangig darum, ob bei einer steuerlichen Rückwirkung der Einbringung gemäß § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG eine an einen Gesellschafter gezahlte Gewinnausschüttung als ebensolche Gewinnausschüttung oder als sonstige Gegenleistung i. S. des § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG zu behandeln sei – kann zwar entnommen werden, dass das FG eine Gewinnausschüttung

[1067] BMF, UmwStE 2025, Rn. 20.19 f.

[1068] So bereits *F. Oppel/J. Solowjeff/M. Trappmann*, BB 2023, 2711 (2714).

[1069] BMF, UmwStE 2011, Rn. E 20.11.

[1070] BMF, UmwStE 2025, Rn. 03.21, 11.10.

[1071] So zutreffend zum UmwStE 2011 *A. Schaaf/P. Hannweber*, DStZ 2016, 155 (158), nach denen der UmwStE 2011 keine Erläuterung zur sonstigen Gegenleistung enthält. Diesen Schluss ziehen für den UmwStE 2011 aber *H. Ott*, StuB 2016, 812 (813); *G. Stacciolo*, FR 2022, 285 (291 Fn. 39).

[1072] Siehe aber unten bei und in Fn. 1093 zur Rechtsprechung zum UmwStG 2002.

[1073] FG Münster, Urteil vom 11.10.2019, 10 K 2506/17 Kap, DStRE 2020, 409 (411); die Revisionsentscheidung (BFH, Beschluss vom 12.4.2022, VIII R 35/19, BStBl. II 2023, 394) verhält sich hierzu nicht (mehr).

als Wirtschaftsgut ansieht und daher unter sonstige Gegenleistungen jedenfalls auch Wirtschaftsgüter fallen. Es verhält sich aber nicht dazu, ob darüber hinaus auch Leistungen erfasst sind, die keine Wirtschaftsgüter sind, da es nicht entscheidungsrelevant war. Gleiches gilt für eine weitere Entscheidung des FG Münster, das entschied, dass die Gewährung einer Darlehensforderung eine sonstige Gegenleistung darstelle.[1074] Eine abschließende Positionierung kann aus beiden Urteilen nicht entnommen werden.

II. Kritische Betrachtung der vorgebrachten Argumente

1. Aus den Gesetzesmaterialien ergebe sich kein neues Verständnis

Dem verschiedentlich vorgebrachten[1075] Argument, den Gesetzesmaterialien sei nichts (anderes) zu entnehmen, als dass unter dem Begriff „sonstige Gegenleistung“ weiterhin nur Wirtschaftsgüter gefasst werden sollen, mag man auf den ersten Blick zustimmen. Denn schaut man sich ausschließlich die Gesetzesmaterialien zum StÄndG 2015 an, so wird man in der Tat nicht fündig. Bis auf den Hinweis in der Begründung des Regierungsentwurfs, man wolle eine Angleichung an § 3, § 11 UmwStG vornehmen (dazu noch 2), ist ebendieser Begründung nichts dazu zu entnehmen, warum man nunmehr den Begriff der „sonstigen Gegenleistung“ verwendet. Wie aber die im *Zweiten Teil* erfolgte rechtshistorische Untersuchung aufzeigen konnte, verspricht ein (zweiter) Blick in die Gesetzeshistorie einen Erkenntnismehrwert – insoweit wird von den bisherigen Untersuchungsergebnissen[1076] profitiert werden können. Daher ist es verkürzt, bleibt man bei der Argumentation stehen, die Gesetzesmaterialien seien unergiebig, denn die rechtshistorische Untersuchung wird das Gegenteil zutage fördern.

a) Die Zusatzleistung vor und mit dem UmwStG 1969

Startet man seine historische Reise zeitlich vor dem UmwStG 1969, dann fehlte es an positivierten die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft betreffenden Vorschriften.[1077] Durchsucht man zudem das UmwStG 1957 nach dem Wort „sonstige Gegenleistung“ oder auch nur „Gegenleistung“, findet sich kein entsprechender Begriff; vielmehr ist insbesondere in § 3 und § 4 i. V. m. § 12 Abs. 1 UmwStG 1957 nur von „Wirtschaftsgut“ die Rede.

Erst mit § 17 UmwStG 1969 wurde eine Regelung für Einbringungen in Kapitalgesellschaften vorgesehen. Nach § 17 Abs. 2 Satz 4, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1969 war auch dann eine steuerneutrale Einbringung zulässig, wenn der Einbringende eine Zusatzleistung erhielt, solange deren gemeiner Wert den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens nicht überstieg. In der Begründung des Regierungsentwurfs heißt es, dass als zwingend er-

[1074] FG Münster, Urteil vom 17.5.2023, 9 K 935/21 K, BB 2023, 2031 (2032 f.), wobei das FG Münster auf *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG Rn. 219 (88. EL, Januar 2017), verweist.

[1075] So etwa *A. Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 20 UmwStG Rn. 322.

[1076] Zu den nachfolgenden Ausführungen dieses Kapitels siehe daher insbesondere auch oben § 5 I, § 6 I, § 7 I, § 8 I, § 9 II und § 10 III 1.

[1077] Dazu oben § 4.

forderliche Gegenleistung nicht „ausschließlich neue Anteile an der Gesellschaft gewährt werden [müssen]. Der Tatbestand der Sacheinlage umfaßt zugleich den Fall, daß neben neuen Anteilen an der Gesellschaft auch andere Wirtschaftsgüter gewährt weden, daß z. B. eine Barzahlung geleistet oder ein Darlehen vereinbart wird".[1078] Der Normsetzer habe diese Regelung aufgrund der BFH-Rechtsprechung getroffen. In der Begründung des Gesetzentwurfs gab man eine maßgebliche Entscheidung des BFH[1079] aus dem Jahre 1965 wie folgt wieder: „Es [der BFH] ist zu dem Ergebnis gekommen, daß die Belegung eines Teils des eingebrachten Betriebsvermögens durch andere Wirtschaftsgüter als Anteile an der Gesellschaft, z. B. durch Darlehnsforderungen des Einbringenden gegen die Kapitalgesellschaft, nicht schon bei der Einbringung zu einer Realisierung der stillen Reserven führt. Die Kapitalgesellschaft könne die Buchwerte des eingebrachten Betriebsvermögens nicht nur dann fortführen, wenn das gesamte eingebrachte Betriebsvermögen durch Gesellschaftsanteile belegt werde. Eine solche Forderung würde zu einer wirtschaftlich nicht gerechtfertigten Einengung der Bewegungsfreiheit der Beteiligten bei der Einbringung und ihrer Finanzierung führen, für die keine zwingenden steuerlichen Gründe ersichtlich seien."[1080] Zum anderen sei diese Regelung „auch deshalb gerechtfertigt, weil insoweit, wie der gemeine Wert der neben den Gesellschaftsanteilen gewährten anderen Wirtschaftsgüter den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens übersteig[e], nicht mehr davon gesprochen werden k[önne], daß der Einbringende das bisherige betriebliche Engagement in der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft" fortführe.[1081]

Augenfällig ist – und bereits oben näher untersucht[1082] –, dass der Normsetzer des UmwStG 1969 die Argumentation der BFH-Rechtsprechung in die Begründung des Gesetzentwurfs übernahm, man sie sich also zu eigen machte.[1083] Zuvor lassen sich demnach keine Ausführungen des Normsetzers finden, warum dieser bei Einbringungen in eine Kapitalgesellschaft um eine wirtschaftlich nicht gerechtfertigte Einengung der Bewegungsfreiheit der Beteiligten und ihrer Finanzierung fürchtete. Nicht verschwiegen werden darf hingegen, dass der Normsetzer hinsichtlich der Umwandlung von Kapitalgesellschaften in der Gesetzesbegründung zum UmwStG 1957 durchaus (volks-)wirtschaftliche Erwägungen und solche hinsichtlich der Steuerentlastung anstellte.[1084] Die vom Normsetzer aus der genannten BFH-Entscheidung entnommenen Gedanken kamen also nicht von ungefähr. Dass der Normsetzer diese BFH-Rechtsprechung sklavisch übernommen habe,[1085] ist also nach den rechtshistorischen Erkenntnissen nicht zwingend anzunehmen. Jedenfalls wurde mit § 17 Abs. 2 Satz 4, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1969 gesetzlich erstmals eine in Grenzen steuerfreie zusätzliche Gegenleistung vorgesehen, bei der – ausweislich der BFH-

[1078] BT-Drs. 5/3186, S. 14.
[1079] BFH, Urteil vom 13.7.1965, I 167/59 U, BStBl. III 1965, 640 (642).
[1080] So die zutreffende Zusammenfassung in BT-Drs. 5/3186, S. 15, die teils wortgleich mit BFH, Urteil vom 13.7.1965, I 167/59 U, BStBl. III 1965, 640, ist. Dazu ausf. oben § 5 I 1 und § 6 I.
[1081] BT-Drs. 5/3186, S. 15.
[1082] Oben § 6 I.
[1083] In diese Richtung auch *J. Schmitt*, Grundlagen, 2009, S. 426.
[1084] BT-Drs. 2/3497, S. 6.
[1085] Dazu oben bei und in Fn. 625.

Entscheidung, des Normtexts des § 17 Abs. 2 Satz 4, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1969 und der Begründung des Regierungsentwurfs sowie des Berichts des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags, der diesbezüglich die Regelung des regierungsamtlichen Entwurfs ohne Änderung in § 17 Abs. 2 Satz 4, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1969 übernahm – nur Wirtschaftsgüter berücksichtigt wurden. Mit dieser Regelung ging die Annahme einher, dass andere nicht in Wirtschaftsgütern bestehende Vorteile grundsätzlich „steuerunschädlich“ waren, denn der verwendete Begriff des Wirtschaftsguts legt nahe, dass der Normsetzer nur zusätzliche Wirtschaftsgüter als grundsätzlich „steuerschädlich“ ansah und diesbezüglich eine höhenmäßige Begrenzung vorsah.[1086] So sah es dann auch die zeitgenössische Literatur.[1087]

b) Die Zusatzleistung mit dem UmwStG 1977

Das UmwStG 1977 übernahm diese Regelung ohne inhaltliche Änderung in § 20 Abs. 2 Satz 5, Abs. 4 Satz 2. So ging man zeitgenössisch weiter davon aus, dass nur Wirtschaftsgüter erfasst gewesen seien.[1088]

c) Die Zusatzleistung mit dem UmwStG 1995

Im Gesetzgebungsverfahren zum UmwStG 1995 sah der Regierungsentwurf noch begründungslos die wörtliche Übernahme der § 20 Abs. 2 Satz 5, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1977 in § 20 Abs. 2 Satz 5, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1995 vor.[1089] Im Ergebnis übernahm ebenso der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags die Regelung des UmwStG 1977 mit der Begründung, dass die Absätze 2 bis 4 der bisher geltenden Fassung entsprächen, die auch in den Regierungsentwurf übernommen worden sei.[1090] Der Normsetzer verwies also auf die zuvor geltenden Regelungen und machte sich deren Regelungsinhalt – Wirtschaftsgüter als Zusatzleistung – zu eigen, sodass wieder die Begründung zum UmwStG 1977 durchschlägt, die wiederum auf der zum UmwStG 1969 aufbaute (dazu auch Abb. 29).

[1086] Oben § 6 I und § 6 I 4.

[1087] *H. Brönner*, Umwandlungsteuergesetz, 1969, §§ 20, 21 UmwStG Rn. 24 f., 30; *A. Glade/G. Steinfeld*, UmwStG 1969, 1970, § 20 UmwStG Rn. 485, 498; *W. Grund*, DStZ A 1968, 217 (220); *L. Hübl*, DStZ A 1969, 233 (242); *W. Martin*, DB 1974, 201 (202); *H.-G. Rau*, DB 1968, 1087 (1088, 1092); *H.-G. Rau*, DB 1969, 455 (456 f.); *H.-G. Rau*, DB 1969, 1421 (1431, 1432); *H. v. Wallis*, StuW 1970, 465 (470, 478); so wohl grundsätzlich auch *G. Loos*, UmwStG 1969, 1969, Rn. 924, der allerdings von „jegliche[m] wirtschaftliche[m] Vorteil“ spricht.

[1088] BFH, Urteil vom 8.4.1992, I R 164/90, BFH/NV 1992 (780); *M. App*, GmbHR 1991, 583 (584); *H. Balser/G. Bokelmann/K. F. Piorreck/D. K. Dostmann/W. Kauffmann*, Umwandlung, 1990, Rn. S 117; *H. Dehmer*, Umwandlungsrecht, 1994, § 20 UmwStG 1977 Rn. 53, 61c; *A. Glade/G. Steinfeld*, UmwStG 1977[3], 1980, § 20 UmwStG Rn. 1086 ff.; *J. Patt/R. Rasche*, DStR 1994, 841 (842); *D. Schulze zu Wiesche*, GmbHR 1981, 88 (90); *R. Würdinger/R. Eder*, Steuererleichterungen[2], 1979, Rn. 105, 128; so wohl auch *K. Korn*, Harzburger Protokoll 1978, 225 (247).

[1089] BT-Drs. 12/7263, S. 1, i. V. m. BT-Drs. 12/6885, S. 25; *J. Patt*, EStB 2012, 420 (424).

[1090] BT-Drs. 12/7945, S. 64. So auch bereits *J. Schmitt*, Grundlagen, 2009, S. 427.

Die zeitgenössische Literatur[1091] und die Finanzverwaltung[1092] gingen wohl nur vom Wirtschaftsgut aus, da sie entweder von diesem oder aber von anderen Sach- oder Vermögenswerten wie bspw. Barzahlungen sprachen. So entschied auch das FG Düsseldorf im Jahre 2019 zu § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 2002, dass „es sich nicht um eine irgendwie geartete Nebenleistung handeln darf, sondern dass als tatbestandsmäßige Nebenleistung nur eine solche anzusehen ist, die ein Wirtschaftsgut darstellt".[1093] Dies ergebe sich zum einen aus dem Normtext, zum anderen aus einem Vergleich zu dem den Anteilstausch im europäischen Kontext regelnden § 23 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2002[1094], worin von „zusätzlichen Gegenleistungen" die Rede sei. Nicht notwendig sei, weil die Norm entsprechendes nicht fordere, dass das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Einbringung bereits existiere. Es reiche aus, wenn es erst später geschaffen werde, wobei der Anspruch auf dieses spätere Wirtschaftsgut ebenfalls noch nicht als Wirtschaftsgut anzusehen sein müsse.[1095]

d) Der Begriff der sonstigen Gegenleistung im Zusammenhang mit dem SEStEG

Besondere Aufmerksamkeit ist dem durch das SEStEG eingeführten UmwStG 2006 zu schenken. Im letztlich in Kraft getretenen § 20 Abs. 2 Satz 4, Abs. 3 Satz 3 UmwStG 2006 verwendete man nur den Begriff „Wirtschaftsgüter". Im Falle des § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG 2006 sah man diesen Begriff auch bereits im Regierungsentwurf[1096] vor, der vom Finanzausschuss des Deutschen Bundestags[1097] unverändert übernommen wurde. Hier ergab sich also keine Änderung im Gesetzgebungsverfahren.

Wechselvoller war indes der Entstehungsprozess des Abs. 2 Satz 4 des § 20 UmwStG 2006.[1098] Der Regierungsentwurf sah noch die Aufhebung des § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 1995 vor.[1099] Zusätzlich sollte § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 des Regierungsentwurfs bestimmen, dass „keine sonstige Gegenleistung gewährt" werden dürfe.[1100] Fragt man sich aber, warum angesichts der bisher aufgezeigten Geschichte nicht mehr von Wirtschaftsgut, sondern von

---

[1091] *H. Dehmer*, UmwR/UmwStR², 1996, § 20 UmwStG Rn. 215; *H. Dehmer*, UmwStE 1998, 1998, Rn. 20.03; *E. Dötsch*, UmwStR³, 1996, Anh. UmwStG Rn. 187; *O. Middendorf/D. Stegemann*, DStR 2005, 1082 (1084); *H. Ott*, GStB 2000, 375 (382 f.); *H. Ott*, UmwR/UmwStR, 1996, S. 262; gleichsinnig *J. Thiel/H. Eversberg/I. van Lishaut/St. Neumann*, GmbHR 1998, 397 (431); wohl a. A. *K. Friederichs*, in: Haritz/Benkert², 2000, § 20 UmwStG Rn. 145, 148, 153, nach dem auch ein Anspruch auf eine sonstige Leistung die Gewährung eines Wirtschaftsguts darstelle.

[1092] BMF, UmwStE 1998, Rn. 20.03.

[1093] FG Düsseldorf, Urteil vom 7.5.2019, 6 K 2302/15 K, DStRE 2020, 15 (20) (zum Zeitpunkt der Überarbeitung des Typoskripts [Januar 2025] war die Nichtzulassungsbeschwerde beim BFH, Az. I B 42/19, anhängig). § 20 UmwStG 2002 ist lediglich eine redationelle Neufassung des § 20 UmwStG 1995 (oben § 4).

[1094] Dazu oben § 8 II 2.

[1095] FG Düsseldorf, Urteil vom 7.5.2019, 6 K 2302/15 K, DStRE 2020, 15 (20).

[1096] BT-Drs. 16/2710, S. 17, 44.

[1097] BT-Drs. 16/3315, S. 38; BT-Drs. 16/3369, S. 11.

[1098] Ausf. oben § 9 II.

[1099] BT-Drs. 16/2710, S. 17, 43 f.

[1100] BT-Drs. 16/2710, S. 17.

sonstiger Gegenleistung die Rede war, gibt die Begründung der Bundesregierung einen weiteren Hinweis. Dort ist zu lesen, dass der bisherige § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 1995 in der Regelung des geplanten § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 aufgehe und damit überholt sei.[1101] Dies „erfolg[e] in Anlehnung an die Behandlung von Zuzahlungen im Rahmen des § 11 UmwStG, wonach auf Ebene der Gesellschaft ein Anschaffungsvorgang und auf Ebene des Gesellschafters ein Veräußerungserlös vorlieg[e], soweit die übernehmende Gesellschaft bare Zuzahlungen leist[e].“[1102] Nach dem dann auch in Kraft getretenen und immer noch geltenden § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UmwStG durfte/darf für eine insgesamt steuerneutrale Umwandlung i. e. S. also überhaupt keine „Gegenleistung“ gewährt werden. Im Übrigen findet sich in der Begründung dann keine einheitliche Formulierung: Mal ist von „Zuzahlungen“, „bare[n] Zuzahlungen“, „Gegenleistung“ und mal von „Wirtschaftsgüter[n]“ die Rede.[1103] Die in Kraft getretene Fassung des § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 2006 wurde erst durch die Beschlussempfehlung und den Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags[1104] ins Gesetzgebungsverfahren eingebracht. Zurückgeht die Änderung durch den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags auf einen Änderungsantrag der CDU/CSU und SPD, der in der nicht öffentlichen 37. Sitzung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags am 8. November 2006 beraten wurde.[1105]

Auch wenn man also im Normtext von „sonstiger Gegenleistung“ wieder zurück zum Begriff des „Wirtschaftsguts“ wechselte, herrschte in der Diskussion ersterer Begriff vor,[1106] was ebenso dadurch deutlich wird, das dem besagten Änderungsantrag als „Stichwort“ im Untertitel folgendes beigegeben wurde: „Keine Behandlung der sonstigen Gegenleistung (Zuzahlungen) bei Einbringungsvorgängen als Veräußerungsvorgang“.[1107] Nichtsdestotrotz ist in den Verhandlungen des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags auch deutlich geworden, dass häufig von Zuzahlungen gesprochen oder der Begriff „sonstige Gegenleistung“ nicht konsequent durchgehalten wurde, wenn etwa der Abgeordnete *P. Rzepka* (CDU/CSU) im gleichen Satz mal von „sonstiger Gegenleistung“, mal von „Gegenleistung“ sprach.[1108] Dass aber überhaupt der Begriff „sonstige Gegenleistung“ in den Sitzungen des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags so präsent war, lag zum einen an dem Referentenentwurf und dem Regierungsentwurf und zum anderen daran, dass in den Stellungnahmen zum Regierungsentwurf, soweit man sich in diesen mit der hier aufgeworfenen Problematik befasste, bedingt durch die Wortwahl im Regierungsentwurf nur von „sonstigen Gegenleistungen“ bzw. „Gegenleistungen“ die Rede war.[1109] Es zeigt hingegen auch, dass sich die Ausschussmitglieder aktiv keine Vorstellung darüber gemacht haben, was unter „sonstige Gegenleistung“ zu verstehen sei, jedenfalls wollte man

[1101] BT-Drs. 16/2710, S. 43.
[1102] BT-Drs. 16/2710, S. 43. Dazu noch unten § 13 II 2.
[1103] BT-Drs. 16/2710, S. 43 f.
[1104] BT-Drs. 16/3315, S. 38; BT-Drs. 16/3369, S. 11.
[1105] Dazu oben bei und in Fn. 903.
[1106] Dazu oben § 9 II 2.
[1107] PA-DBT 3107 Finanzen, A16/7, Prot. 37, Anlage 19 Umdruck-Nr. 7.
[1108] PA-DBT 3107 Finanzen, A16/7, Prot. 37, S. 39.
[1109] Stellungnahme Bundessteuerberaterkammer vom 13.10.2006, S. 9; Stellungnahme Freuden-

sog. Zuzahlungen erfasst wissen, womit – angesichts der Beispiele sowohl im Referenten- als auch im Regierungsentwurf[1110] – wohl Geldleistungen in Gestalt einer Barzahlung und – angesichts der Aussage im Finanzausschuss des Deutschen Bundestags[1111] – die Übernahme von (privaten[1112]) Verbindlichkeiten gemeint waren. Im Sinne des „Wirtschaftsguts" deutete die zeitgenössische Literatur diese Regelung.[1113]

e) Der Begriff der sonstigen Gegenleistung im Zusammenhang mit dem StÄndG 2015

Die obigen Ausführungen der durch das StÄndG 2015 eingeführten Änderungen hat bereits hervorgebracht, dass bzgl. des betrachtungsgegenständlichen Begriffs u. a. in der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags häufig von Zuzahlungen gesprochen wurde.[1114] In einigen Stellungnahmen – teils auch mit Bezug zum SEStEG – wurde zudem nicht nur der Begriff der sonstigen Gegenleistung verwendet, sondern der der „Wirtschaftsgüter".[1115] Der Sachverständige *J. Brandt* wies zudem auf die bereits erwähnte Fusionsrichtlinie[1116] hin, allerdings in Bezug auf die Wertgrenze, die bei 10 % lag, und nicht hinsichtlich des dort zu findenden Begriffs der „baren Zuzahlungen".[1117] Erkannt wurde aber auch, dass sich trotz des Vorherrschens bestimmter Begrifflichkeiten die Ausschussmitglieder (wohl) aktiv kein Bild darüber gemacht haben, was der Begriff der sonstigen Gegenleistung bedeuten soll, denn insoweit fehlt es an einer in den Gesetzesma-

berg & Co. vom 10.10.2006, S. 1 f.; Stellungnahme Industrie- und Handelskammertag vom 13.10.2006, S. 14; Stellungnahme Institut der Wirtschaftsprüfer vom 26.9.2006, Anlage S. 12; Stellungnahme Krämer vom 13.10.2006, S. 5; Stellungnahme Linklaters vom 13.10.2006, Anlage S. 67.

[1110] BMF, Referentenentwurf vom 21.6.2006, S. 31 f.; BT-Drs. 16/2710, S. 43.

[1111] PA-DBT 3107 Finanzen, A16/7, Prot. 36, S. 45.

[1112] Gemeint sein dürfte nur die Übernahme von privaten Verbindlichkeiten. Denn jedenfalls heutzutage ist man sich einig, dass betriebliche Verbindlichkeiten keine Zusatzleistungen seien (etwa *M. Desens*, DStJG 43 [2020], 73 [115]; *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 20 UmwStG Rn. 366c f.; *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG Rn. 187c [99. EL, Juni 2020]; *M. Wendt*, DStJG 43 [2020], 199 [246]).

[1113] Statt vieler *O. Hötzel/Ch. Kaeser*, in: FGS/BDI, UmwStE 2011, 2012, S. 316; *H. Langheim*, Einbringung, 2008, S. 242; *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG Rn. 181 (63. EL, Juni 2008); *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz[5], 2009, § 20 UmwStG Rn. 219; *J. Schmitt/St. Schloßmacher*, UmwStE 2011, 2012, S. 234. Den im Regierungsentwurf verwendeten Begriff der „sonstigen Gegenleistung" machten sich *S. Benz/O. Rosenberg*, in: Blumenberg/Schäfer, Das SEStEG, 2007, S. 164, zu eigen.

[1114] Oben § 10 III 1. Dazu auch PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 18/46, S. 13, 17; so auch später der Abgeordnete *J. Zimmermann* (SPD) (PA-DBT 3107 Finanzen, A18/7, Prot. 52, S. 23); so aber auch etwa in der Stellungnahme Brandt vom 26.6.2015, S. 5.

[1115] Stellungnahme Diller vom 26.6.2015, S. 2; Stellungnahme Hechtner vom 28.6.2015, S. 3, 4, 5.

[1116] Oben bei und in Fn. 348.

[1117] Stellungnahme Brandt vom 26.6.2015, S. 2 f., 5; PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 18/46, S. 13; darauf kommt auch der Sachverständige *F. Hechtner* zurück (PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 18/46, S. 14).

terialien zu findenden Debatte über den Begriff selbst.[1118] Dass im Regierungsentwurf und in dem Bericht und der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags zum StÄndG 2015 nur von „sonstiger Gegenleistung“ bzw. umgekehrt nicht von „Wirtschaftsgut“ gesprochen wird,[1119] ist daher angesichts der Beratungen nicht zwingend dahingehend zu bewerten, dass der Normsetzer den Begriff der sonstigen Gegenleistung nicht i. S. des Wirtschaftsguts verstanden wissen wollte. Denn angesichts dessen, dass mit den Änderungen des StÄndG 2015 ausschließlich die Höhe der Zusatzleistung begrenzt werden sollte, und der bisherigen rechtshistorischen Erkenntnisse – Übernahme des Regelungsgehalts der zuvor geltenden Einbringungsvorschriften –,[1120] geht die Änderung des Begriffs hin zu „sonstigen Gegenleistung“ nicht mit einem Bedeutungswandel einher.

f) Zusammenfassung

Die rechtshistorische Betrachtung hat ergeben, dass seit dem UmwStG 1969 für Zusatzleistungen der Begriff des Wirtschaftsguts verwendet und dieser erst mit dem StÄndG 2015 geändert wurde. Regelmäßig hat man dabei an Zuzahlungen in Gestalt von Barzahlungen gedacht. Diese ursprüngliche Sichtweise schlägt aufgrund der Übernahme in die jeweiligen Folgeregelungen des UmwStG bis heute durch (siehe auch Abb. 29).

Insbesondere im Zusammenhang mit dem SEStEG wurde der Begriff der sonstigen Gegenleistung aufgegriffen. In den dazu erfolgten Beratungen herrschte der Begriff der sonstigen Gegenleistung zwar vor, im Normtext des § 20 Abs. 2 Satz 4, Abs. 3 Satz 3 UmwStG 2006 wurde indes der Begriff des Wirtschaftsguts beibehalten, und auch die vorgebrachten Beispiele – etwa das der Barzahlung – lassen vermuten, dass man kein anderes Verständnis mit dem Begriff der sonstigen Gegenleistung verband. Allerdings ist zuzugeben, dass man sich in den Beratungen zum SEStEG wohl aktiv keine Gedanken über die Begrifflichkeit gemacht hat. Auch wenn dann bei den Beratungen zum StÄndG 2015 regelmäßig nur der Begriff der sonstigen Gegenleistung verwendet – und dieser letztlich im Gesetz festgeschrieben – wurde, zeigen die offensichtlichen Bezugnahmen zu früheren Gesetzesfassungen doch auf, dass – auch hier wieder vermutlich nicht aktiv – vom Begriffsverständnis des Wirtschaftsguts ausgegangen wurde. Dies wird bestätigt durch die in den BT-Drs. aufgeführten Beispiele.

Letztlich hat sich gezeigt, dass der Normsetzer mit dem StÄndG 2015 nur die Höhe der Zusatzleistung anpassen wollte. Im Ergebnis stand also eine Änderung des Begriffsinhalts dergestalt, dass mit dem Begriff der sonstigen Gegenleistung ein neues Verständnis einhergehe, nicht zur Debatte. Die sprachliche Varianz der verwendeten Begriffe in den Begründungen und den Protokollen der Beratungen des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags, wobei oft nur von „Zuzahlungen“ gesprochen wurde, führt nicht zu einem Bedeutungswandel. Mithin spricht das Indiz, dass die Änderungen des § 20 UmwStG durch das StÄndG 2015 in einem Anlassgesetz bestimmt sind, dafür, dass trotz der sprachlichen Änderung der Normtexte hin zu „sonstiger Gegenleistung“ ausschließlich Wirtschaftsgü-

[1118] Oben § 10 III 1.
[1119] BT-Drs. 18/4902, S. 11 f., 49 ff.; BT-Drs. 18/6094, S. 21 f., 54 f.
[1120] Dazu oben § 10 III 1 und Abb. 29.

ter erfasst sein sollten. Damit ist jedenfalls nach der Gesetzeshistorie zu vermuten, dass der Normsetzer trotz der Verwendung eines anderen Begriffs am Verständnis des Wirtschaftsguts festhalten wollte. Insbesondere sollte bei der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft einzig die Höhe der Zusatzleistung begrenzt werden, d. h. über die höhenmäßige Begrenzung hinaus gehende Zusatzleistungen sollten zur (anteiligen) Aufdeckung der stillen Reserven führen, soweit sie vom Begriff der „sonstigen Gegenleistung" erfasst sind, sprich: Wirtschaftsgüter darstellen. Nicht geregelt werden sollte, ob auch nicht vom Begriff der „sonstigen Gegenleistung" erfasste Vorteile „steuerschädlich" sind; vielmehr blieb es dabei, dass solche Vorteile „steuerunschädlich" sind.[1121]

2. *Das in § 3, § 11 UmwStG zugrunde gelegte Verständnis sei übernommen worden*

Das Argument, der Normsetzer wolle mit dem Begriff der sonstigen Gegenleistung das Verständnis übernehmen, das er in § 3 und § 11 UmwStG zugrunde legt,[1122] kann für sich in Anspruch nehmen, dass dies beabsichtigt war. So sahen der Referenten- und der Regierungsentwurf des StÄndG 2015 einen Bezug zu den §§ 3 ff., §§ 11 ff. UmwStG vor.[1123] Auch der Gesetzesvorschlag des Bundesrats zum ZKAnpG wollte ausdrücklich eine Angleichung an § 3, § 11 UmwStG erreichen.[1124] Dieser Vergleich wird im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens nicht in Frage gestellt.[1125] In der Begründung des Regierungsentwurfs heißt es, dass diese Regelungen die Grundsätze, nach denen bei der Gewährung von sonstigen Gegenleistungen es bei der Realisation stiller Reserven bleiben müsse, hinreichend Rechnung tragen. Die dann folgenden Ausführungen zu den Änderungen der §§ 20 ff. UmwStG legen die Deutung nahe, dass der Normsetzer sich diesen Grundsätzen annähern, allerdings einen vollständigen Ausschluss von Zusatzleistungen nicht erreichen wollte.[1126] Um Schlussfolgerungen aus diesem systematischen Vergleich ziehen zu können, bleibt zu klären, wie der Begriff der „Gegenleistung" in § 3 Abs. 2 Nr. 2, § 11 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG zu verstehen ist.

[1121] Dazu auch oben § 10 III 1 c.

[1122] So etwa *H. Ott*, StuB 2016, 812 (813); *H. Ott*, Stbg 2016, 111 (114); *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG Rn. 224f (88. EL, Januar 2017).

[1123] Dazu bereits oben bei Fn. 986.

[1124] BR-Drs. 432/14 (Beschluss), S. 103. Zum Zusammenhang mit dem Referenten- und dem Regierungsentwurf oben § 10 III 1 a.

[1125] So nicht in der öffentlichen Anhörung (samt Stellungnahmen der Sachverständigen) und den Beratungen (PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 18/46, S. 10 ff., 38 ff.) sowie in dem Bericht und der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags (BT-Drs. 18/6094, insbesondere S. 84 f.) oder in den Aussprachebeiträgen in der Plenumsdebatte (BT-Plenarprotokoll 18/106, S. 10198D ff., 10224A ff.; BT-Plenarprotokoll 18/124, S. 12068B ff.).

[1126] Dazu bereits oben bei Fn. 986; ebenso *Ch. Krüger*, FR 2016, 18 (20 f.). Weiter geht *A. Benecke*, in: *A. Benecke/P. Möllmann*, FR 2016, 741 (745), nach dem der die §§ 3–19 UmwStG beherrschende Grundsatz, dass sonstige Gegenleistung ausnahmslos zur Aufdeckung stiller Reserven führe, auch für die Einbringungen nach §§ 20 ff. UmwStG gelte, sodass (sogar) die gänzliche Streichung der Zulässigkeit von sonstigen Gegenleistungen von der Systematik des UmwStG gedeckt sei (gleichsinnig

a) Zeitliche Einordnung des Vergleichs

Ein erster Anknüpfungspunkt ist, zu ergründen, seit wann überhaupt dieser Vergleich zu § 3, § 11 UmwStG gezogen wird. Der zeitliche Ausgangspunkt ist wieder das StÄndG 2015 (dazu soeben). Zuvor findet sich in der Begründung des Regierungsentwurfs des SEStEG ein Vergleich (nur) zu § 11 UmwStG: „Diese [Neuregelung des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 des Regierungsentwurfs] erfolgt in Anlehnung an die Behandlung von Zuzahlungen im Rahmen des § 11 UmwStG, wonach auf Ebene der Gesellschaft ein Anschaffungsvorgang und auf Ebene des Gesellschafters ein Veräußerungserlös vorliegt, soweit die übernehmende Gesellschaft bare Zuzahlungen leistet“.[1127] Obwohl bereits im Regierungsentwurf des SEStEG[1128] auch eine dem heute geltenden § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UmwStG entsprechende Regelung vorgesehen war, wurde hierauf nicht ausdrücklich Bezug genommen. Dies legt die Vermutung nahe, dass man sich bei der zitierten Begründung auf die bis dahin geltende Rechtslage stützte. Denn das UmwStG 1995 sah eine den heutigen § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3, § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UmwStG entsprechende Regelung nur in § 11 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UmwStG 1995 vor.

Jedoch gilt anzumerken, dass der ursprüngliche Regierungsentwurf des SEStEG nicht unverändert in Kraft getreten ist, insbesondere die vorgesehene Regelung, dass keine sonstige Gegenleistung gewährt werden dürfe, trat nicht in Geltung.[1129] In den Gesetzgebungsverfahren zu den vorherigen UmwStG der Jahre 1969, 1977 und 1995 findet sich kein Vergleich.[1130] Dies ist allerdings dem Umstand geschuldet, dass bei diesen UmwStG eine Beschränkung oder Abschaffung einer Zusatzleistung nicht zur Diskussion stand,[1131] sodass ein Vergleich überflüssig gewesen wäre. Auch wenn zum ersten Mal im Regierungsentwurf des SEStEG auf den § 11 UmwStG (1995) verwiesen wurde, stellt der Vergleich in der Begründung des StÄndG 2015 die erste maßgebliche Verknüpfung zu § 3 und § 11 UmwStG dar.

b) Deutung des Begriffs „Gegenleistung“ in § 11 UmwStG bzw. in seinen Vorgängerregelungen

aa) Der Begriff „Gegenleistung“ in § 15 Abs. 2 KStG a. F.

Unabhängig davon, seit wann ein solcher Vergleich vom Normsetzer gezogen wird, bietet die rechtshistorische Aufarbeitung des § 11 UmwStG einen Erkenntnismehrwert hinsichtlich der Frage, was mit dem dort verwendeten Begriff der Gegenleistung gemeint ist. Die heutige Vorschrift war im UmwStG zum ersten Mal in § 14 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG 1977

L. A. Riedel, StuW 2019, 225 [231]).

[1127] BT-Drs. 16/2710, S. 43; siehe auch oben bei und in Fn. 891.

[1128] BT-Drs. 16/2710, S. 13; so auch bereits BMF, Referentenentwurf vom 21.4.2006, S. 13.

[1129] Oben § 9 II.

[1130] Zum UmwStG 1995: BT-Drs. 12/7263, S. 3, i. V. m. BT-Drs. 12/6885, S. 25 f.; BT-Drs. 12/7945, S. 64; zum UmwStG 1977: BT-Drs. 7/4803, S. 31; BT-Drs. 7/5502, S. 7; zum UmwStG 1969: BT-Drs. 5/3186, S. 14 ff.; BT-Drs. 5/4245, S. 5 f.

[1131] Dazu oben § 6 I, § 7 I und § 8 I.

geregelt. Ausweislich der Begründung des Gesetzentwurfs des UmwStG 1977 wollte man die Regelung des § 15 Abs. 2 KStG 1975[1132] ins UmwStG übernehmen.[1133]

So sah § 15 Abs. 2 KStG 1934[1134] vor, dass eine Besteuerung der Fusion „*insoweit*" ausschied, als das Vermögen im Ganzen auf eine andere inländische Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgte und die spätere Körperschaftsbesteuerung des Gewinns sichergestellt war. Zeitgenössisch deutete man den Begriff „insoweit" so, dass es auch möglich war, „daß die Gegenleistung für die Übertragung des Vermögens nur zum Teil in Gesellschaftsrechten der übernehmenden Gesellschaft gewährt wird und zum Teil *in bar* oder *anderen Sachwerten*. Dann ist der Veräußerungsgewinn nur zum Teil von der Besteuerung auszuscheiden, der dem Verhältnis des Wertes der übernommenen Gesellschaftsrechte zum Werte des sonstigen Entgelts entspricht".[1135] Diese Umschreibung ähnelt stark der heute so bezeichneten strengen Trennungstheorie[1136]. Vor allem aus der Rechtsprechung des RFH wird deutlich, dass man sich dabei insbesondere an dem bereits an anderer Stelle erwähnten (zivilrechtlichen) § 238 AktG 1937 orientierte.[1137]

Der Normtext von § 15 Abs. 2 (Nr. 1) KStG 1934 gleicht dem von § 15 Abs. 2 Nr. 1 KStG 1975,[1138] und auch die in den wichtigsten Bekanntmachungen der jeweiligen Neufassung des KStG[1139] bis hin zum § 15 Abs. 2 Nr. 1 KStG 1975 bestimmten Normtexte wichen nicht von dem des § 15 Abs. 2 (Nr. 1) KStG 1934 ab.

[1132] Bekanntmachung der Neufassung des Körperschaftsteuergesetzes vom 18.7.1975 (BGBl. I 1975 S. 1933); Abkürzung samt Jahresangabe amtlich. Zu den wichtigsten Neubekanntmachungen des KStG unten in Fn. 1139.

[1133] BT-Drs. 7/4803, S. 28. Dazu oben § 4.

[1134] Ähnlich bereits zuvor § 14 Abs. 2 KStG 1922 und § 18 Abs. 3 KStG 1925. Dazu oben § 4.

[1135] *L. Mirre/H. Dreutter*, KStG, 1939, § 15 KStG Rn. 6c (Hervorhebungen hinzugefügt); ebenso RFH, Urteil vom 6.7.1943, I 134/42, RFHE 53, 175 (176 f.); *W. Blümich*, KStG[1], 1939, § 15 KStG Rn. 10; *G. Hein*, FR 1956, 293 (293).

[1136] Dazu oben § 5 I 2 f bb.

[1137] RFH, Urteil vom 6.7.1943, I 134/42, RFHE 53, 175 (176 f.). Zur Ähnlichkeit mit § 238 AktG 1937 oben bei und in Fn. 549.

[1138] Dazu sogleich im Haupttext.

[1139] KStG 1949 vom 5.9.1949 (WiGBl. 1949, S. 311), KStG 1950 vom 28.12.1950 (BGBl. I 1951 S. 34), KStG 1951 vom 23.5.1952 (BGBl. I 1952 S. 305), KStG 1953 vom 13.4.1954 (BGBl. I 1954 S. 97), KStG 1955 vom 21.12.1954 (BGBl. I 1954 S. 467), KStG 1957 vom 18.12.1957 (BGBl. I 1957 S. 1865), KStG 1958 vom 18.11.1958 (BGBl. I 1958 S. 747), KStG 1961 vom 13.9.1961 (BGBl. I 1961 S. 1722), KStG 1965 vom 24.5.1965 (BGBl. I 1965 S. 449) und KStG 1968 vom 13.10.1969 (BGBl. I 1969 S. 1869); alle Abkürzungen samt Jahresangaben amtlich.

§ 15 Abs. 2 KStG 1934:
„Der beim Übergang sich ergebende Gewinn scheidet für die Besteuerung insoweit aus, als die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. das Vermögen einer inländischen Kapitalgesellschaft muß als Ganzes auf eine andere inländische Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten der übernehmenden Gesellschaft übergehen;
2. es muß sichergestellt sein, daß dieser Gewinn später der Körperschaftsteuer unterliegt.“

§ 15 Abs. 2 KStG 1975:
„Der beim Übergang sich ergebende Gewinn scheidet für die Besteuerung insoweit aus, als die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. das Vermögen einer inländischen Kapitalgesellschaft muß als Ganzes auf eine andere inländische Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten der übernehmenden Gesellschaft übergehen;
2. es muß sichergestellt sein, daß dieser Gewinn später der Körperschaftsteuer unterliegt.“

Das KStG 1975 wurde dann mit Art. 15 Nr. 1 desjenigen Einführungsgesetzes zum Körperschaftsteuerreformgesetz vom 6. September 1976[1140] aufgehoben, mit dem das UmwStG 1977 erlassen wurde.

Der Vergleich legt die Vermutung nahe, dass die Normsetzer der späteren § 15 Abs. 2 KStG den Norminhalt des ursprünglichen § 15 Abs. 2 KStG 1934 hinsichtlich der Gewährung von Gesellschaftsrechten und zusätzlichen Leistungen nicht verändern wollte.[1141] Hervorzuheben ist auch, dass im Schrifttum regelmäßig von „Spitzenbeträgen“[1142], „Sachwerten“[1143], „baren Zuzahlungen“[1144], „Gegenleistung in bar“[1145], „Bargeld oder eine Forderung“[1146] oder von „baren Gelde“[1147] die Rede war. Vieles spricht also dafür, dass man bei § 15 Abs. 2 KStG 1934/1975 neben den Gesellschaftsrechten gewährte Zusatzleistungen nur Wirtschaftsgüter als „steuerschädlich“ ansah.

[1140] BGBl. I 1976 S. 2641 (2657). Das KStG 1977 wurde mit Art. 1 Körperschaftsteuerreformgesetz vom 31.8.1976 (BGBl. I 1976 S. 2597) – Abkürzung samt Jahresangabe amtlich – erlassen, dass einen entsprechenden § 15 KStG nicht mehr vorsah.

[1141] So dann auch das gleichbleibende Verständnis in der Literatur (*W. Blümich/O. Klein/W. Steinbring*, KStG[2], 1952, § 15 KStG Rn. 10; *W. Blümich/O. Klein/W. Steinbring*, KStG[3], 1956, § 15 KStG Rn. 10 [sich dazu nicht mehr verhaltend *W. Blümich/O. Klein/W. Steinbring/H. Stutz*, KStG[4], 1965, § 15 KStG Rn. 10]; *R. W. Fasold*, BB 1956, 747 [749]; *W. Friedrich*, StuW 1960, 115 [118]; *G. Hein*, FR 1956, 293 [293]; Institut Finanzen und Steuern [Hrsg.], ifst-Schrift 82 [1964], S. 11).

[1142] *A. Kennerknecht*, KStG 1925, 1926, § 18 KStG Rn. 40, zum KStG 1925.

[1143] *L. Mirre/H. Dreutter*, KStG, 1939, § 15 KStG Rn. 6c.

[1144] Institut Finanzen und Steuern (Hrsg.), ifst-Schrift 82 (1964), S. 11, unter Rückgriff auf RFH, Urteil vom 6.7.1943, I 134/42, RFHE 53, 175.

[1145] *G. Hein*, FR 1956, 293 (293).

[1146] *W. Friedrich*, StuW 1960, 115 (118).

[1147] *W. Blümich*, KStG[1], 1939, § 15 KStG Rn. 10; *W. Blümich/O. Klein/W. Steinbring*, KStG[2], 1952, § 15 KStG Rn. 10; *W. Blümich/O. Klein/W. Steinbring*, KStG[3], 1956, § 15 KStG Rn. 10.

bb) Übernahme ins UmwStG

Diesen Rechtsinhalt des § 15 Abs. 2 KStG 1934/1975 übernahm der Normsetzer ausweislich der eingangs genannten Begründung ins UmwStG 1977. Daran änderte sich auch nichts dadurch, dass der Normtext des § 14 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG 1977 nicht mehr mit dem des § 15 Abs. 2 KStG 1934/1975 übereinstimmte. Zum einen kommt es nach hiesigem Verständnis nicht ausschließlich auf den Normtext an.[1148] Zum anderen legt der Normtext des § 14 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG 1977 eine gleiche Auslegung nahe, da dieser ausdrücklich verdeutlicht, dass eine Besteuerung des Vermögensübergangs von einer auf eine andere Körperschaft nur „soweit" erfolgte, wie „eine Gegenleistung nicht gewährt wird oder in Gesellschaftsrechten besteht". Parallelen zur Deutung der Literatur des § 15 Abs. 2 KStG 1934 sind unverkennbar. So interpretierte man dann den Begriff der Gegenleistung in § 14 UmwStG 1977[1149], § 11 UmwStG 1995[1150] und § 3, § 11 UmwStG 2006[1151] als Wirtschaftsgut. Und auch heute noch ergibt sich kein anderes Bild.[1152] Regelmäßig wird nämlich angenommen, dass unter dem Begriff der Gegenleistung „Zuzahlungen" und

[1148] Oben § 3 I 2 a.

[1149] *H. Dehmer*, Umwandlungsrecht, 1994, § 14 UmwStG 1977 Rn. 11c; so wohl auch *A. Glade/G. Steinfeld*, UmwStG 1977[3], 1980, § 14 UmwStG Rn. 763, die nur von „Zuzahlungen" sprachen.

[1150] BMF, UmwStE 1998, Rn. 11.05 f.; *E. Dötsch*, UmwStR[3], 1996, Anh. UmwStG Rn. 140g, der „Zuzahlungen (z. B. Spitzenausgleich) oder andere Vermögenswerte" erwähnt (Hervorhebungen nicht wiedergegeben); ebenso in der Folgeauflage: *E. Dötsch*, UmwStR[4], 1998, Rn. 382; dazu auch *H. Dehmer*, UmwStE 1998, 1998, S. 201; ebenso *R. Bien/N. Endres/M. Günkel/H. Hörger/Th. Mentel/A. Schulz/O. Thömmes*, DStR 1998, Beilage zu Heft 17, 4 (24); *J. Thiel/H. Eversberg/I. van Lishaut/St. Neumann*, GmbHR 1998, 397 (419); *S. Widmann*, in: Widmann/Mayer, § 11 UmwStG Rn. 55 ff. (66. EL, Oktober 2002); in diese Richtung auch *B. Sagasser*, in: Sagasser/Brünger, Umwandlungen[3], 2002, Kap. L Rn. 10; so dann auch *D. Klingberg*, in: Brandis/Heuermann, § 11 UmwStG Rn. 28 (85. EL, März 2005); *I. Wunsch*, Verschmelzung, 2003, S. 271, zum § 11 UmwStG 2002; i. E. die Entscheidung zum § 11 UmwStG 2002 offenlassen, da nicht entscheidungsrelevant FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 24.4.2015, 3 K 106/11, DStRE 2015, 1425 (1429).

[1151] Zu § 3 UmwStG 2006: *J. Brinkhaus*, in: Haritz/Menner[3], 2010, § 3 UmwStG Rn. 126: „bare Zuzahlungen" (Hervorhebungen weggelassen); *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz[5], 2009, § 3 UmwStG Rn. 108 ff.; ähnlich *A. Benecke*, in: PwC, Reform UmwStR, 2007, Rn. 1044 f. Zu betonen ist, dass mehrfach darauf hingewiesen wurde, dass sich die Antwort auf die Frage, ob eine Gegenleistung vorliege, nach zivilrechtlichen Maßstäben ergebe (*E. Dötsch/A. Pung*, DB 2006, 2704 [2709]; *N. Winkeljohann/S. Fuhrmann*, Hdb UmwStR, 2007, S. 754); zu § 11 UmwStG 2006: *D. Klingberg*, in: Brandis/Heuermann, § 11 UmwStG Rn. 37 (103. EL, Mai 2009); ähnlich *Th. Wisniewski*, in: Haritz/Menner[3], 2010, § 11 UmwStG Rn. 53; *U. Ley/G. Bodden*, FR 2007, 265 (268); *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz[5], 2009, § 11 UmwStG Rn. 125, 130; *N. Winkeljohann/S. Fuhrmann*, Hdb UmwStR, 2007, S. 786; ähnlich *D. Klingberg*, in: PwC, Reform UmwStR, 2007, Rn. 1275.

[1152] Zu § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UmwStG: *K. Birkemeier*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 3 UmwStG Rn. 216; *Th. Loose*, in: Brandis/Heuermann, § 3 UmwStG Rn. 32 (168. EL, August 2023); *R. Martini*, in: Widmann/Mayer, § 3 UmwStG Rn. 891 (204. EL, März 2023); *O. Mertgen*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 3 UmwStG Rn. 126; *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 3 UmwStG Rn. 108 ff.; *W. Staats*, in: Lademann[3], 2022, § 3 UmwStG Rn. 153; zu § 11 Abs. 2

„andere Vermögenswerte“ zu verstehen sei.[1153] Die Ähnlichkeit zur Definition des Wirtschaftsguts[1154] ist offenkundig.

c) Zusammenfassung

Der Vergleich zu § 3, § 11 UmwStG lässt sich nach alledem und insbesondere am normsetzerischen Willen belegen. Er legt nahe, dass der Normsetzer den Begriff „sonstige Gegenleistung“ in § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, Abs. 2 Satz 4 UmwStG als Wirtschaftsgut verstanden wissen will. Der systematische Vergleich legt ebenso nahe, dass eine Änderung der mit dem UmwStG 1969 eingeführten einheitlichen Betrachtung nicht gewollt ist. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Normsetzer daran festhält, dass nur Wirtschaftsgüter grundsätzlich „steuerschädlich“ sind, die aber in bestimmten Wertgrenzen der steuerneutralen Einbringung nicht im Wege stehen; andere nicht in Wirtschaftsgütern bestehende Vorteile sind „steuerunschädlich“ und tangieren die steuerneutrale Einbringung in eine Kapitalgesellschaft nicht.

3. Der unveränderte § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG unterstreiche das Festhalten am bisherigen Verständnis

Diejenigen, die sich darauf stützen, dass in § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG die neue Begrifflichkeit nicht durchgehalten worden und daher insgesamt noch am Begriff des Wirtschaftsguts festzuhalten sei,[1155] berufen sich meist auf einen Beitrag von *A. Bilitewski/M. D. Heinemann*[1156]. Dort heißt es, dass mit der Begriffsänderung keine Erweiterung intendiert gewesen sei, „denn der Wortlaut des § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG – der die korrespondierende Kürzung der Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile beim Einbringenden regel[e] und dessen Wortlaut nicht geändert werden soll[e] – geh[e] nach wie vor davon aus, dass es sich bei einer ‚sonstigen Gegenleistung‘ nur um ‚andere Wirtschaftsgüter‘ handeln k[önne]“. Diese Aussage bezieht sich allerdings auf den ursprünglichen Regierungsentwurf, der noch die Aufhebung des § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 2006 vorsah.[1157] In der entsprechenden Begründung ist zu lesen, dass „[d]er bisherige Satz 4 [...] aufgehoben [wird], weil die Möglichkeiten zur Erbringung steuerneutraler sonstiger Gegenleistungen abschließend im neuen § 20 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 UmwStG geregelt ist. So-

Satz 1 Nr. 3 UmwStG: *R. Bärwaldt*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 11 UmwStG Rn. 53; *F. Ropohl/N. Sonntag*, in: Haase/Hofacker[3], 2021, § 11 UmwStG Rn. 179; *Th. Rödder*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 11 UmwStG Rn. 307; *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 11 UmwStG Rn. 129, 133, 135 ff.; *D. Wernicke*, in: Lademann[3], 2022, § 11 UmwStG Rn. 221 ff.

[1153] Siehe Nachweise in der vorherigen Fn.

[1154] Oben bei und in Fn. 1051.

[1155] So etwa *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG Rn. 187b (99. EL, Juni 2020).

[1156] *A. Bilitewski/M. D. Heinemann*, Ubg 2015, 513 (515).

[1157] BT-Drs. 18/4902, S. 11; siehe auch *J. Ettinger/M. Mörz*, GmbHR 2016, 154 (155). Dazu auch

weit die Grenzen des § 20 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 UmwStG überschritten sind, bleibt es beim Ansatz der Werte nach § 20 Absatz 2 Satz 1 UmwStG".[1158] Wäre dieser Entwurf Gesetz geworden, spräche quantitativ etwas dafür, dass der Normsetzer kein anderes Begriffsverständnis zugrunde legen wollte, denn es gäbe im § 20 UmwStG nur einmal den „neuen" Begriff der sonstigen Gegenleistung und einmal den „alten" Begriff des Wirtschaftsguts. Insoweit könnte man die Nichtänderung von § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG durchaus i. S. von *A. Bilitewski/M. D. Heinemann* verstehen.

Man könnte andersherum aber ebenso argumentieren, dass durch die geplante Aufhebung des § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG eben auch der Begriff „Wirtschaftsgut" entfernt worden wäre und der Norm*text* des § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG nicht geändert werden brauche, da durch die neue Formulierung in § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG eine Bedeutungsänderung einhergehe. Denn auch so könnte man die Begründung des Regierungsentwurfs verstehen, worin es heißt, dass „[d]urch den Abzug des gesamten Betrags der sonstigen Gegenleistung bei der Ermittlung der Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile [...] die dem Einbringungsteil zugrundeliegende Systematik der sog. Verdopplung stiller Reserven gewahrt [bleibt]; eine Anpassung des § 20 Absatz 3 Satz 3 UmwStG an die Begrenzung in § 20 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 UmwStG ist daher nicht erforderlich"[1159] – „Anpassung" also i. S. von „textlicher Anpassung" verstanden. Ähnliches zeigte sich auch beim im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens veränderten Regierungsentwurf zum SEStEG. In der Entwurfsbegründung zum § 21 Abs. 2 Satz 6 des Regierungsentwurfs des SEStEG, der auf den auch hier in Rede stehenden, damals gleichlautenden § 20 Abs. 3 Satz 3 des Regierungsentwurfs des SEStEG verwies, heißt es: „Die Regelung in § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG, wonach in den Fällen der Gewährung einer *sonstigen Gegenleistung* die Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile um den gemeinen Wert der Gegenleistung zu kürzen sind, gilt auch für die Fälle des Anteilstauschs mit sonstiger Gegenleistung."[1160] Obwohl im Normtext des Entwurfs weiterhin der Begriff der anderen Wirtschaftsgüter stand, begründete man die (geplante) Vorschrift mit dem Begriff der sonstigen Gegenleistung. Jedenfalls liegt es nahe, dass der Normsetzer trotz unterschiedlicher Begrifflichkeiten in § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG und § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG dadurch, dass er eine Anpassung in § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG nicht für erforderlich hält und zugleich im selben Zusammenhang von sonstiger Gegenleistung spricht, von einem gleichen Verständnis ausgeht.

---

oben § 9 II 1.

[1158] BT-Drs. 18/4902, S. 50.

[1159] BT-Drs. 18/4902, S. 50 (dazu auch bereits oben bei und in Fn. 1054); so auch *D. Jäschke*, in: Lademann[3], 2022, § 20 UmwStG Rn. 77a.

[1160] BT-Drs. 16/2710, S. 46 (Hervorhebungen hinzugefügt).

Zudem gilt es zu beachten, dass (auch) ein an die „neue“ Begrifflichkeit der sonstigen Gegenleistung angepasster § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG in Geltung getreten ist. Diese Bestimmung ist erst durch die Beschlussempfehlung und den Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags eingefügt worden.[1161] Es bestand die Befürchtung, dass durch Wegfall des § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG eine Besserstellung entstehen könne (sog. Freibetragseffekt[1162]), die aber nicht beabsichtigt gewesen sei. „Sie wird dadurch vermieden, dass die bisherige Regelung in § 20 Absatz 2 Satz 4 UmwStG im Grundsatz beibehalten und an die *neue* Systematik in § 20 Absatz 2 Satz 2 UmwStG angepasst wird“.[1163] Entscheidend ist, dass der Normsetzer § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG an § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG und nicht an § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG anpassen wollte. Dementsprechend hat man bewusst die Formulierung der sonstigen Gegenleistung gewählt.

Diese Ausführungen zeigen, dass das Argument, in § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG sei der Normtext nicht geändert worden, zu kurz greift. Ein bestimmter Begriffsinhalt lässt sich nicht (allein) mit diesem Argument stützen. Vielmehr gilt es mittels anderer Indizien zu klären, worin das gleiche Verständnis besteht.

4. Nur von Wirtschaftsgütern könne der gemeine Wert ermittelt werden

Argumentativ aussagekräftiger könnte allerdings der Hinweis darauf sein, dass für die Bestimmung, ob die absolute oder relative Wertgrenze überschritten ist, gemäß § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistungen maßgeblich ist, gemäß § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG mindestens der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistung anzusetzen und gemäß § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG der gemeine Wert der „andere[n] Wirtschaftsgüter“ bei den Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile abzuziehen ist.[1164] Da ausschließlich Wirtschaftsgüter einer Bewertung mit dem gemeinen Wert zugänglich seien, müsse die Bezugnahme des gemeinen Werts die Auslegung des Begriffs der sonstigen Gegenleistung nahelegen, dass damit nur Wirtschaftsgüter gemeint seien.[1165] Nähme man hingegen die Normtexte in § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG einer- und § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG andererseits „beim Wort“ und ginge davon aus, dass unter den Begriff der sonstigen Gegenleistung auch Leistungen fallen, die keine Wirtschaftsgüter sind, dann könnte nach den Ausführungen von *S. Widmann*[1166] der Bezugspunkt „Wirtschaftsgut“ in § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG „zur Folge [haben], dass, wenn neben den neuen Gesellschaftsanteilen sonstige Gegenleistungen gewährt werden,

[1161] Dazu oben § 10 III 1 b.
[1162] Oben bei und in Fn. 997.
[1163] BT-Drs. 18/6094, S. 84 (Hervorhebung hinzugefügt); dazu ausf. oben § 10 III 1 b.
[1164] So etwa *D. Jäschke*, in: Lademann[3], 2022, § 20 UmwStG Rn. 60.
[1165] So etwa *D. Jäschke*, in: Lademann[3], 2022, § 20 UmwStG Rn. 60.
[1166] *S. Widmann*, in: Widmann/Mayer, § 20 UmwStG Rn. R 580 (155. EL, März 2016).

die nicht in anderen Wirtschaftsgütern bestehen, der dadurch entstehende Vorteil für den Einbringenden steuerfrei vereinnahmt werden". Denn „[n]ach der Rechtslage, die durch das StÄndG 2015 geschaffen [worden sei], [sei] der Barwert der übernommenen Verpflichtungen gem. § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG als Mindestansatz für die Sacheinlage anzusehen, sofern dieser Ansatz höher [sei] als der sich aus § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ergebende Ansatz. Allerdings minder[e] der Barwert der übernommenen Verpflichtungen nicht die Anschaffungskosten der gewährten Gesellschaftsanteile, da dies gem. § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG nur bei der Gewährung anderer Wirtschaftsgüter vorgesehen [sei]. Das StÄndG 2015 ha[be] insoweit keine Änderungen gebracht[. . .]".[1167]

Doch ist diese Konsequenz ein Argument gegen die Auslegung, dass „sonstige Gegenleistung" Wirtschaftsgut bedeute? Oder spricht die Zugänglichkeit einer Bewertung nach dem gemeinen Wert für eine derartige Deutung? Denn was bedeutet in diesem Zusammenhang „gemeiner Wert" (dazu a)? Und ist die Folge, die *S. Widmann* behauptet, überhaupt sinnvoll (dazu b)?

a) Verweisung durch Verwendung des Begriffs „gemeiner Wert"

Es liegt eine Interpretation nahe, dass durch die Verwendung des Begriffs „gemeiner Wert" (stillschweigend) auf den Normtext des § 9 Abs. 2 BewG verwiesen wird.[1168] Bevor aber auf diese Deutung näher eingegangen werden soll (dazu cc), soll ein Blick auf die Gesetzesgeschichte geworfen werden (dazu bb). Zuerst ist sich die Gesetzgebungstechnik der Verweisung ins Gedächtnis zu rufen (dazu aa).

aa) Gesetzgebungstechnik der Verweisung

„Eine konstitutive Verweisung bewirkt, dass der Normtext der Bezugsnorm in die Ausgangsnorm[1169] übernommen wird, also nicht anders, als wenn in der Ausgangsnorm anstelle der Verweisung der vollständige Text der Bezugsnorm wiederholt werden würde; der (textliche) Inhalt der Bezugsnorm wird gleichsam ‚fotografiert' bzw. ‚gefilmt' und in die Ausgangsnorm integriert. Mithin werden die (Rechts-) Begriffe [. . .] übernommen, nicht hingegen die bei der Bezugsnorm vorgenommene Auslegung; vielmehr ist die um den (ggf. entsprechenden) textlichen Inhalt der

[1167] *S. Widmann*, in: Widmann/Mayer, § 20 UmwStG Rn. R 580 (155. EL, März 2016) (Verweise stillschweigend weggelassen).

[1168] Von einer Verweisung geht etwa *A. Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 20 UmwStG Rn. 241, aus; ebenso *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG Rn. 199 (99. EL, Juni 2020), Rn. 219 (88. EL, Januar 2017), Rn. 297 (74. EL, April 2012), allerdings ohne Begründung.

[1169] Als Verweisungsnorm (oder – wie hier – Ausgangsnorm) bezeichnet man den verweisenden Normtext und als Verweisungsobjekt (oder – wie hier – Bezugsnorm) den Normtext, auf den verwiesen wird (*St. Bulk*, BB 2022, 1752 [1753] m. w. N.).

Bezugsnorm – also etwa um Tatbestandsmerkmale – erweiterte Ausgangsnorm aufgrund der Relativität der Rechtsbegriffe eigenständig, d. h. autonom und unabhängig von der Bezugsnorm auszulegen“.[1170] Der in der Ausgangsnorm übernommene Begriff ist eigenständig auszulegen. Dabei kann (und wird man wohl häufig auch), muss man aber nicht zu einem gleichen oder ähnlichen Auslegungsergebnis gelangen wie bei der Bezugsnorm.[1171]

Mit einer stillschweigenden Verweisung ist eine Bezugnahme zu einem anderen Normtext dergestalt gemeint, dass in der Ausgangsnorm eindeutige (juristische) Begriffe verwendet werden, die erkennbar auf die Bezugsnorm abzielen, so etwa im Falle von in Bezugsnormen umschriebenen Legaldefinitionen.[1172] Eine solche stillschweigende Verweisung kann sich auch aus der Systematik ergeben.[1173] Maßgeblich ist nicht (allein) der Normtext (der in Bezug genommenen Regelung), sondern der vom Normsetzer ausgedrückte Wille. Ob daher bereits die Bezugsnorm nicht „eins zu eins“, sondern (stets) „entsprechend“ bzw. „sinngemäß“ übernommen wird – und dies auch unabhängig davon, ob die Ausgangsnorm eine „sinngemäße“ oder „entsprechende“ Inkorporation ausdrücklich anordnet[1174] –, oder bei einer strikten Übernahme des Normtexts der Bezugsnorm die dann erweiterte Ausgangsnorm autonom und unabhängig ausgelegt wird – d. h. nicht am Normtext sklavisch haftend, ihn nicht als Grenze verstehend, sodass ein anderes Auslegungsergebnis erzielt werden kann –, ist zweitrangig. So oder so ist eine sinnvolle, vom normsetzerischen Willen getragene Deutung vorzunehmen, im ersten Fall erfolgt sie vor, im zweiten nach der Inkorporation. Es kommt hinzu, dass der Normsetzer bei einer stillschweigenden Verweisung eine (juristisch-)spezifische Begrifflichkeit jedenfalls nicht ohne sprachliche Brüche „entsprechend“ bzw. „sinngemäß“ in Bezug nehmen kann, zumal nicht auf diese Begrifflichkeit selbst, sondern auf die

[1170] *St. Bulk*, BB 2022, 1752 (1752) m. w. N. (eigene Fußnotenzeichen), dort auch diese voraussetzungsvolle Umschreibung näher erläuternd sowie zu den verschiedenen „Typen“ der Verweisung; darüber hinaus *W. Brugger*, VerwArch 78 (1987), 1 (1 ff.); *R. Budde*, JURA 1984, 578 (578 ff.); *Th. Clemens*, AöR 111 (1986), 63 (65 f., 78 f.); *A. G. Debus*, Verweisungen, 2008, S. 35 ff.; *D. Dürrschmidt*, Verweisungen, 2019, S. 9 ff.; *A. Guckelberger*, ZGA 2004, 62 (62 ff.); *W.-R. Schenke*, in: FS L. Fröhler, 1980, S. 87 (89 f.); *W.-R. Schenke*, NJW 1980, 743; *W.-R. Schenke*, NJW 1980, 743 (743); *A. Ch. Wietfeld*, Bereichsverweisungen, 2020, S. 29 ff.; grundlegend die Arbeiten von *H.-U. Karpen*, Verweisung, 1970; *H.-U. Karpen*, Verweisungstechnik, 1976, S. 221; zu den Wendungen „fotografieren“ (bei statischen Verweisungen) und „filmen“ (bei dynamischen Verweisungen) *A. G. Debus*, Verweisungen, 2008, S. 83 ff. m. w. N.; zur autonomen Auslegung auch BVerfG, Beschluss vom 3.5.2018, 2 BvR 463/17, NJW 2018, 3091 (3092).

[1171] *St. Bulk*, BB 2022, 1752 (1752 Fn. 11).

[1172] *A. Ch. Wietfeld*, Bereichsverweisungen, 2020, S. 29 m. w. N.

[1173] *A. G. Debus*, Verweisungen, 2008, S. 50 m. w. N.

[1174] Dies ist umstritten. Für das Erfordernis einer ausdrücklichen Anordnung spricht, dass der Normsetzer hin und wieder ausdrücklich bestimmt, dass eine bestimmte Regelung nur „sinngemäß“ oder „entsprechend“ gelte (*Bundesministerium der Justiz*, Handbuch der Rechtsförmlichkeit[3], 2008, Rn. 232; als Beispiel sei etwa § 20 Abs. 6 Satz 4, Abs. 7 UmwStG genannt). Da aber u. a. die An-

dahinter stehende(n) Vorschrift(en) verwiesen wird, sodass es nicht eine entsprechende Inkorporation des Begriffs wäre, sondern eine solche der damit in Bezug genommen Vorschrift(en).

bb) Rechtshistorische Einordnung

(1) Ursprung der Bezugnahme des gemeinen Werts

Die Anknüpfung an den gemeinen Wert geht letztlich auf BFH, Urteil vom 13. Juli 1965, I 167/59 U, zurück. Diese Entscheidung übernahm der Normsetzer in § 17 Abs. 2 Satz 4, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1969.[1175] Ihr ist indes nicht zu entnehmen, dass es für den Wert der Zusatzleistung auf den gemeinen Wert ankomme. Ihr ist überhaupt kein Verhältnis zu entnehmen, bis zu welchem Wert eine Zusatzleistung gewährt werden durfte. Es heißt nur, dass „[a]uch bei der Belegung *eines Teils* des Eigenkapitals durch Gesellschafterdarlehen [...] es zur Sicherstellung der späteren Versteuerung der stillen Reserven [genügt], die nachträgliche Versteuerung dadurch mit den bei der Umwandlung gebildeten Anteilen zu verbinden, daß man die Anteile insoweit als Betriebsvermögen behandelt, als es die Nachholung der Versteuerung erfordert".[1176]

In der Begründung des Gesetzentwurfs ist aber zu lesen, dass „[a]uf der Grundlage dieser Rechtsprechung [...] in § 15 Abs. 2 Satz 4 die Regelung getroffen worden [ist], daß eine Realisierung der in den Wertansätzen des eingebrachten Betriebsvermögens enthaltenen stillen Reserven erst dann eintritt, wenn der *gemeine Wert* der neben den Gesellschaftsanteilen gewährten Wirtschaftsgüter den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigt".[1177] In den Materialien heißt es in Bezug auf § 15 Abs. 4 Satz 2 des Regierungsentwurfs weiter: „Hat die Kapitalgesellschaft dem Einbringenden neben neuen Anteilen an der Gesellschaft auch andere Wirtschaftsgüter gewährt, so tritt eine anteilige Realisierung der in dem eingebrachten Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven ein. In diesem Fall muß der *gemeine Wert* dieser anderen Wirtschaftsgüter bei der Bemessung der Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile abgezogen werden. Dadurch wird erreicht, daß sich die

nahme zweier Kategorien von Verweisungen nicht überzeugt, bedarf es m. E. keiner ausdrücklichen „entsprechenden" bzw. „sinngemäßen" Verweisung (so bereits *A. G. Debus*, Verweisungen, 2008, S. 56 m. w. N.; gleichsinnig *A. Ch. Wietfeld*, Bereichsverweisungen, 2020, S. 42 f.).

[1175] Dazu oben § 6 I.

[1176] BFH, Urteil vom 13.7.1965, I 167/59 U, BStBl. III 1965, 640 (642) (Hervorhebung hinzugefügt).

[1177] BT-Drs. 5/3186, S. 15 (Hervorhebung hinzugefügt); diese Bestimmung wurde unverändert vom Finanzausschuss des Deutschen Bundestags übernommen (oben § 6 I), sodass auch die Begründung nicht geändert wurde; siehe auch einen Beitrag des damaligen Staatssekretärs beim BMF, *W. Grund*, DStZ A 1968, 217 (221), zu ebendiesem Entwurf des UmwStG 1969, nach dem man unter Berücksichtigung der genannten Rechtsprechung davon ausgegangen sei, dass der gemeine Wert der

verbleibenden noch nicht realisierten stillen Reserven in vollem Umfang in den Gesellschaftsanteilen niederschlagen.“[1178]

Warum der Normsetzer des UmwStG 1969 allerdings den gemeinen Wert als Anknüpfungspunkt wählte, ist den Gesetzesmaterialien und dem Entstehungsprozess[1179] nicht mehr zu entnehmen. Schaut man sich die Ausführungen im Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags sowie die Redebeiträge der Abgeordneten aller Fraktionen des fünften Deutschen Bundestags an, so wurde immer wieder darauf hingewiesen, dass das Ziel des einzuführenden UmwStG 1969 gewesen war, steuerliche Beschränkungen von Umwandlungen abzubauen und insbesondere die Besteuerung der stillen Reserven zu verhindern.[1180] Im Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags heißt es dann, dass steuerliche Hürden darin bestehen, dass „nach allgemeinsteuerlichen Vorschriften bei Umwandlungen und entsprechend gelagerten Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften die in den Buchwerten steckenden stillen Reserven sowohl beim übertragenden wie bei dem übernehmenden Unternehmen aufgelöst und sofort versteuert werden müssen“.[1181] So hatte etwa eine umgewandelte Kapitalgesellschaft ihr Vermögen in der Umwandlungsbilanz mit dem Teilwert anzusetzen und die übernehmenden Gesellschafter die Wirtschaftsgüter mit den Teilwert einzubuchen.[1182] Ebenso sah § 17 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 1969 vor, dass maximal der Teilwert der einzelnen Wirtschaftsgüter angesetzt werden durfte.[1183] Auch nach § 3 Satz 2, § 4 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 1957 konnte bereits (wahlweise) höchstens der Teilwert angesetzt werden, denn diesen Teilwert der Wirtschaftsgüter, so ist in der Begründung des Gesetzesentwurfs des UmwStG 1957 zu lesen, hätte die Kapitalgesellschaft ohne eine entsprechende Vorschrift zur Buchwertfortführung in der Umwandlungsbilanz ansetzen müssen.[1184] Die Vorinstanz zur genannten BFH-Rechtsprechung entschied

zusätzlich gewährten Wirtschaftsgüter maßgeblich sei.

[1178] BT-Drs. 5/3186, S. 16 (Hervorhebungen hinzugefügt; Verweise stillschweigend weggelassen).

[1179] Dazu oben § 6 I.

[1180] BT-Drs. 5/4245, S. 1; so etwa in der Rede des damaligen Bundesministers der Finanzen *F. J. Strauß* (CDU/CSU) (BT-Plenarprotokoll 5/191, S. 10356C); in der Rede des Berichterstatters des Finanzausschusses *K. Schmid-Burgk* (CDU/CSU) (BT-Plenarprotokoll 5/243, S. 13521B); in der Rede des Abgeordneten *H.-W. Staratzke* (FDP) (BT-Plenarprotokoll 5/243, S. 13522C); in der Rede des Abgeordneten *K. Ravens* (SPD) (BT-Plenarprotokoll 5/243, S. 13523C). Zu den genannten Bundestagsabgeordneten R. Vierhaus/L. Herbst (Hrsg.), Biographisches Hdb MdB, Band 2, 2002, S. 669, 751, 836, 855 f.

[1181] BT-Drs. 5/4245, S. 1.

[1182] *W. Grund*, DStZ A 1968, 217 (219); ebenso *R. W. Fasold*, BB 1969, 868 (871); *R. W. Fasold*, DB 1968, 1771 (1773); *R. Thiel*, FR 1967, 354 (355).

[1183] So auch die Begründung des Regierungsentwurfs (BT-Drs. 5/3186, S. 15) und der Bericht des Finanzausschusses (BT-Drs. 5/4245, S. 5 f.); ebenso *H. Brönner*, Umwandlungsteuergesetz, 1969, § 4 Rn. 1, §§ 17–21 Rn. 20; *A. Glade/G. Steinfeld*, UmwStG 1969, 1970, Kap. II Rn. 135, 139; *L. Hübl*, DStZ A 1969, 233 (242); *H.-G. Rau*, DB 1969, 1421 (1431, 1432); *H.-G. Rau*, DB 1968, 1087 (1092).

[1184] BT-Drs. 2/3497, S. 8 f.

noch – bezugnehmend auf ein anderes BFH-Urteil[1185], nach dem eine Umwandlung eines Teils des Kapitals einer GmbH in ein Darlehen eine steuerschädliche Entnahme darstellte –, dass die Belegung des Eigenkapitals durch Darlehen als eine Entnahme anzusehen gewesen sei.[1186] Eine Entnahme erfolgte ausweislich § 4 Abs. 1 Sätze 1, 2 und 4, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG i. d. F. der Bekanntmachung der Neufassung des Einkommensteuergesetzes vom 12. Dezember 1969[1187] zum Teilwert.

Schaut man sich den vorparlamentarischen Raum der Gesetzgebung genauer an, erkennt man, dass zum ersten Mal mit einem BMF-Entwurf vom 15. Dezember 1967[1188] die Zusatzleistung vorgesehen war, der allerdings begründunglos davon sprach, dass, wenn der Einbringende auch andere Wirtschaftsgüter erhalte, „deren Wert" eine bestimmte Grenze nicht überschreiten dürfe. Erst mit einem Entwurf des BMF vom 31. Januar 1968 war vorgesehen, dass der für die anderen Wirtschaftsgüter maßgebliche Wert der gemeine Wert sein solle. Begründet wurde dies jedoch nicht, auch nicht in einem Entwurf einer Begründung vom 29. Januar 1968, worin lediglich der Begriff des gemeinen Werts verwendet wurde. Der Bezugspunkt des gemeinen Werts zieht sich bis in das später in Geltung getretene UmwStG 1969 durch.[1189]

Es lässt sich nach alledem nicht rekonstruieren, warum der historische Normsetzer für die zusätzlich gewährten Leistungen auf den gemeinen Wert und im Übrigen auf den Teilwert abstellte. Dass aber sowohl der Teilwert als auch der gemeine Wert verwendet wurden, spricht indes für eine bewusste Unterscheidung. Zudem liegt die Vermutung nahe, dass der Normsetzer den Erhalt zusätzlicher Leistungen unter dem Eindruck des kurze Zeit zuvor ergangenen Tauschgutachtens des BFH[1190] und der entsprechenden damaligen (ständigen) Rechtsprechung[1191] als zum gemeinen Wert erfolgenden Tausch angesehen und daher den gemeinen Wert normiert hatte. Letztlich mag der Teilwert für den Übergang der „anderen Wirtschaftsgüter" deshalb ferngelegen haben, weil es sich bei den übergehenden Zusatzleistungen um nicht in einem Betrieb verbleibende Wirtschaftsgüter handelte.

Endlich erscheint dann auch die Deutung plausibel, dass der historische Normsetzer unter dem Begriff des gemeinen Werts in § 17 Abs. 2 Satz 4, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1969 das verstand, was er wenige Jahre zuvor in der Neufassung des § 9

[1185] BFH, Urteil vom 15.9.1955, IV 158/54 U, BStBl. III 1955, 345 (345). Dazu auch oben § 5 I 2 f.
[1186] Dazu ausf. oben § 5 I 2.
[1187] BGBl. I 1969 S. 2265. So im Grundsatz auch noch heute (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Hs. 1 EStG).
[1188] Oben § 6 I 2 b.
[1189] Zu diesem Absatz oben § 6 I 2 b.
[1190] Zum Tauschgutachten bereits oben § 5 II 2.
[1191] Dazu aus heutiger Sicht zusammenfassend *H.-M. Eckstein*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rn. 1704 (329. Lfg., November 2024).

Abs. 2 Satz 1 BewG 1965[1192] bestimmte.[1193] Es spricht vieles dafür, dass man damals (stillschweigend) auf das BewG verweisen wollte.

(2) Bezugnahme im restlichen Verlauf der Gesetzesgeschichte

An der Regelung des § 17 Abs. 2 Satz 4, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1969 hielt man im UmwStG 1977 fest, und auch im UmwStG 1995 wollte man die bisherige Regelung übernehmen. Ebenso führte man i. E. die Rechtslage des § 20 Abs. 2 Satz 5, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1995 – Möglichkeit der Gewährung auch von anderen Wirtschaftsgütern – in § 20 Abs. 2 Satz 4, Abs. 3 Satz 3 UmwStG 2006 fort. Man knüpfte jeweils an die vorhergehende Begründungskette an (Abb. 29), und man hielt insbesondere stets am gemeinen Wert fest.[1194] Hinzu kommt, dass in der Begründung zum Entwurf des SEStEG ausdrücklich § 9 Abs. 2 BewG in Bezug genommen wurde.[1195]

Durch die soeben umschriebenen unveränderten Übernahmen dieser Regelungen in die späteren UmwStG bis hin zum UmwStG 2006 und dem Befund, dass durch das StÄndG 2015 § 20 Abs. 2 Satz 4, Abs. 3 Satz 3 UmwStG jedenfalls nicht hinsichtlich des Begriffs „gemeiner Wert“ geändert wurde, sowie dem Umstand, dass der Normsetzer die Gesetzgebungstechnik der Verweisung kennt und vielfach verwendet,[1196] liegt daher die oben gefundene Deutung als stillschweigende Verweisung nahe.

cc) Deutung der Verweisung

Wie ist dann aber die Verweisung zu deuten? Zunächst sollen die denkbaren Einbeziehungsmöglichkeiten dieser stillschweigenden Verweisung aufgezeigt werden

[1192] Bekanntmachung der Neufassung des Bewertungsgesetzes vom 10.12.1965 (BGBl. I 1965 S. 1861); Abkürzung samt Jahresangabe amtlich. Der Normtext des § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG 1965 ist der gleiche, wie er auch heute noch in § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG zu finden ist.

[1193] So auch zeitgenössisch *K. Dellmann*, StuW 1973, 242 (243 [Fn. 13]); *H.-G. Rau*, DB 1969, 1421 (1431, 1432).

[1194] Zum Ganzen oben § 7 I, § 8 I und § 9 II.

[1195] BT-Drs. 16/2710, S. 43; hierauf weist bereits *A. Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 20 UmwStG Rn. 241, hin.

[1196] *Bundesministerium der Justiz*, Handbuch der Rechtsförmlichkeit[3], 2008, Rn. 218 ff. Die Zahl der Verweisungen wächst im Steuerrecht stetig (so bereits *K. Tipke*, StRO[2], Band I, 2000, S. 142). Die Gesetzgebungstechnik der Verweisung kann aber gerade mit Blick auf den Bestimmtheitsgrundsatz (Art. 20 Abs. 3 GG) und die Normklarheit problematisch sein, wenn aufgrund „zum Teil langer, über mehrere Ebenen gestaffelter, unterschiedlich variabler Verweisungsketten, die bei gleichzeitiger Verzweigung in die Breite den Charakter von Kaskaden annehmen, [. . .] die praktische Erkennbarkeit der maßgebenden Rechtsgrundlage [leidet]“ (BVerfG, Beschluss vom 3.3.2004, 1 BvF 3/92, BVerfGE 110, 33 [51 ff., 61 ff. ⟨Zitat 63 f.⟩]; zu diesem Problem etwa auch *A. G. Debus*, Verweisungen, 2008, S. 102 ff.; *A. Guckelberger*, ZGA 2004, 62 [66]; speziell zum Steuerrecht *D. Birk*, in: FS

(dazu (1)), um endlich eine sinnvolle Deutung[1197] (dazu (2)) zu begründen (dazu (3)).

(1) Einbeziehungsmöglichkeiten

Nach dem bisher Gesagten liegt es nahe, dass der Normsetzer mit dem Begriff des gemeinen Werts (stillschweigend) auf § 9 Abs. 2 BewG verweist, da dieser Begriff ein spezifisch juristischer ist[1198] und der gemeine Wert, anders als der Buchwert, nicht im UmwStG legaldefiniert ist. Zum einen gilt die Begriffsbestimmung in § 9 BewG als steuerrechtliche Generalklausel.[1199] Zum anderen definierte der Normsetzer des UmwStG 2006 nur den Buchwert der besseren Zitierfähigkeit halber[1200] speziell in § 1 Abs. 5 Nr. 5 UmwStG. Für die übrigen Definitionen konnte der Normsetzer des UmwStG 2006 auf die Legaldefinitionen des BewG zurückgreifen und musste sie daher nicht besonders definieren.[1201] Ausweislich des § 1 Abs. 1 BewG ist die Legaldefinition des gemeinen Werts in § 9 BewG für alle öffentlich-rechtlichen Abgaben maßgeblich, die durch Bundesrecht geregelt sind, soweit sie durch Bundesfinanzbehörden oder durch Landesfinanzbehörden verwaltet werden – so dann auch für die die UmwSt mitumfassende ESt und KSt (Art. 105 Abs. 2, Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG)[1202]. Es spricht eine Vermutung dafür, dass der Normsetzer dieses speziell steuerrechtliche Verständnis zugrunde legen wollte.[1203]

Aus dieser Gesetzgebungstechnik ergeben sich sodann drei verschiedene Möglichkeiten, die Verweisung durch den Begriff „gemeiner Wert" in § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, Abs. 2 Satz 4, Abs. 3 Satz 3 UmwStG auf § 9 Abs. 2 BewG zu verstehen. Denkbar ist erstens, dass eine derartige Verweisung dazu führt, dass der Norm*text* der Bezugsnorm Buchstabe für Buchstabe in die Ausgangsnorm übertragen wird.[1204]

W. Spindler, 2011, S. 13 [21 f.]; *J. Hey*, in: Tipke/Lang[25], 2024, Rn. 3.244; *Heide Schaumburg/Harald Schaumburg*, in: FS W. Spindler, 2011, S. 171 [180 ff.]; ebenso BFH, Beschluss vom 6.9.2006, XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167, sowie die daraufhin ergangene Entscheidung des BVerfG, Beschluss vom 12.10.2010, 2 BvL 59/06, BVerfGE 127, 335).

[1197] Dazu *M. Potacs*, Rechtstheorie[2], 2019, S. 189 ff.

[1198] In diese Richtung *M. Knittel*, in: Stenger/Loose, § 9 BewG Rn. 2 (166. Lfg., August 2023); gleichsinnig Sächsisches OVG, Beschluss vom 30.7.2021, 3 E 42/21, NVwZ-RR 2021, 959 (959 f.).

[1199] *M. Knittel*, in: Stenger/Loose, § 9 BewG Rn. 1 (166. Lfg., August 2023).

[1200] BT-Drs. 16/2710, S. 36. Zuvor fand man einen dem § 1 Abs. 5 Nr. 5 UmwStG ähnlichen Normtext etwa in § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 1995, § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 1977, § 17 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1969, § 3 UmwStG 1957.

[1201] So auch bereits *M. Desens*, GmbHR 2007, 1202 (1204 Fn. 25). Siehe auch § 1 Abs. 2 BewG, nach dem die Legaldefinitionen nur „gelten", wenn keine besondere Bestimmung in anderen Steuergesetzen enthalten sind.

[1202] Dazu oben bei und in Fn. 39.

[1203] Grundsätzlich zu dieser Vermutung oben § 3 I 2 a.

[1204] Nachfolgende Gegenüberstellung zeigt in kursiv den teils sprachlich angepassten Normtext

§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG:	**§ 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG:**	**§ 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG:**
„[. . .] der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen, *der durch den Preis bestimmt wird, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre*, die neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährt werden, nicht mehr beträgt als [. . .]“	„Erhält der Einbringende neben den neuen Gesellschaftsanteilen auch sonstige Gegenleistungen, ist das eingebrachte Betriebsvermögen abweichend von Satz 2 mindestens mit dem gemeinen Wert der sonstigen Gegenleistungen, *der durch den Preis bestimmt wird, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre,* anzusetzen, wenn dieser den sich nach Satz 2 ergebenden Wert übersteigt.“	„Soweit neben den Gesellschaftsanteilen auch andere Wirtschaftsgüter gewährt werden, ist deren gemeiner Wert, *der durch den Preis bestimmt wird, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre,* bei der Bemessung der Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile von dem sich nach den Sätzen 1 und 2 ergebenden Wert abzuziehen.“

Zweitens könnten die Norm*texte* von § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG und § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG an die Wortwahl in § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, Abs. 2 Satz 4 UmwStG angepasst und der Begriff „Wirtschaftsgut“ durch den der „sonstigen Gegenleistung“ ersetzt werden.[1205]

§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG:	**§ 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG:**	**§ 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG:**
„[. . .] der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen, *der durch den Preis bestimmt wird, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit* ***der sonstigen Gegenleistung*** *bei einer Veräußerung zu erzielen wäre*, die neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährt werden, nicht mehr beträgt als [. . .]“	„Erhält der Einbringende neben den neuen Gesellschaftsanteilen auch sonstige Gegenleistungen, *ist das eingebrachte Betriebsvermögen abweichend von Satz 2 mindestens mit dem gemeinen Wert der sonstigen Gegenleistungen, der durch den Preis bestimmt wird, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit* ***der sons-***	„Soweit neben den Gesellschaftsanteilen auch **sonstige Gegenleistungen** gewährt werden, ist deren gemeiner Wert, *der durch den Preis bestimmt wird, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit* ***der sonstigen Gegenleistung*** *bei einer Veräußerung zu erzielen wäre,* bei der Bemessung der Anschaffungskosten der

des eingefügten § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG.

[1205] Nachfolgende Gegenüberstellung zeigt in kursiv den teils sprachlich angepassten Normtext des eingefügten § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG und (zusätzlich) in fett die Änderung hin zum Begriff der

	tigen Gegenleistung *bei einer Veräußerung zu erzielen wäre,* anzusetzen, wenn dieser den sich nach Satz 2 ergebenden Wert übersteigt.“	Gesellschaftsanteile von dem sich nach den Sätzen 1 und 2 ergebenden Wert abzuziehen.“

Drittens ist es möglich, den Begriff der sonstigen Gegenleistung in § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, Abs. 2 Satz 4 UmwStG an § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG anzupassen.[1206]

§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG:	**§ 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG:**	**§ 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG:**
„[. . .] der gemeine Wert von **anderen Wirtschaftsgütern**, *der durch den Preis bestimmt wird, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre*, die neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährt werden, nicht mehr beträgt als [. . .]“	„Erhält der Einbringende neben den neuen Gesellschaftsanteilen auch **andere Wirtschaftsgüter**, ist das eingebrachte Betriebsvermögen abweichend von Satz 2 mindestens mit dem gemeinen Wert der **anderen Wirtschaftsgütern**, *der durch den Preis bestimmt wird, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre,* anzusetzen, wenn dieser den sich nach Satz 2 ergebenden Wert übersteigt.“	„Soweit neben den Gesellschaftsanteilen auch andere Wirtschaftsgüter gewährt werden, ist deren gemeiner Wert, *der durch den Preis bestimmt wird, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre,* bei der Bemessung der Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile von dem sich nach den Sätzen 1 und 2 ergebenden Wert abzuziehen.“

Anhand dieser drei Möglichkeiten lässt sich gut veranschaulichen, wie man eine Verweisung „verstehen“ kann. Im ersten Fall fand noch keine Interpretation statt, vielmehr wurde lediglich der Normtext Buchstabe für Buchstabe übernommen. Was mit diesem zusammengesetzten Normtext ausgedrückt werden soll, ist erst in einem zweiten Schritt autonom und unabhängig der Bezugsnorm zu ermitteln. In den beiden anderen Fällen wurde bereits eine Deutung vorgenommen – die hier noch unterschlagen wurde, sogleich aber ausgeführt wird (dazu (2)–(3)) –, entweder dass man den Begriff der sonstigen Gegenleistung bevorzugt – mit der Folge, dass auch eine Leistung, die kein Wirtschaftsgut ist, i. S. des § 9 Abs. 2

sonstigen Gegenleistung.

[1206] Nachfolgende Gegenüberstellung zeigt in kursiv den teils sprachlich angepassten Normtext des eingefügten § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG und (zusätzlich) in fett die Änderungen hin zum Begriff des

Satz 1 BewG zu bewerten ist – oder dass man vom Verständnis des Wirtschaftsgutbegriffs ausgeht.[1207] So oder so verlangen alle drei Möglichkeiten einen Auslegungs*vorgang*. Das Argument hingegen, es müsse sich um ein Verständnis i. S. des Wirtschaftsgutbegriffs handeln, da nur von Wirtschaftsgütern der gemeine Wert ermittelt werden könne, geht bereits von einem Auslegungs*ergebnis* aus, das dann lediglich bestätigt wird (was letztlich einer *petitio principii*[1208] gefährlich nahe kommt).

(2) Sinnvolles Verständnis der Verweisung

Um die eingangs gestellte Frage zu wiederholen: Wie ist die Verweisung zu deuten? Dies soll anhand der soeben als erstes dargestellten Möglichkeit erörtert werden, denn daraus ergeben sich zugleich die Argumente für die eine oder andere Deutung der beiden anderen Einbeziehungsmöglichkeiten.

In der ersten Möglichkeit offenbart sich hinsichtlich des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2, Abs. 2 Satz 4 UmwStG ein vermeintlicher Widerspruch: In den dort um den Normtext der Bezugsnormen erweiterten Ausgangsnormen tauchen sowohl der Begriff der sonstigen Gegenleistung als auch der des Wirtschaftsguts auf. Nur § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG scheint widerspruchsfrei aufzugehen. Denn setzt man die Annahme, dass eine „sonstige Gegenleistung“ auch Leistungen erfasste, die keine Wirtschaftsgüter sind, während der Begriff des Wirtschaftsguts *per definitionem* diese Leistungen ausschlösse, wird der Widerspruch sichtbar. Der Widerspruch löst sich dann auf, wenn man argumentativ entweder eine Deutung i. S. der zweiten oder eine Deutung i. S. der dritten Möglichkeit[1209] herausarbeitet.

Nun mag es auf den ersten Blick ebenso widersprüchlich erscheinen, einen Veräußerungspreis einer Leistung anzunehmen, die kein Wirtschaftsgut ist, ist doch gerade Voraussetzung des Wirtschaftsguts u. a. dessen *selbständige* Bewertbarkeit[1210]. Doch kommt es auf die Selbständigkeit der Bewertbarkeit überhaupt an, oder anders gefragt: Muss es sich bei der Zusatzleistung um ein als solches bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut handeln? Unbestritten sind in einer (Steuer-)Bilanz nur Wirtschaftsgüter zu aktivieren.[1211] Der Einbringungsgegenstand ([Teil-]Betrieb oder Mitunternehmeranteil) muss in das Betriebsvermö-

(anderen) Wirtschaftsguts.

[1207] Die letzten beiden Möglichkeiten zeigen aber auch auf, dass in diesem speziellen Fall nicht nur die Bezugsnorm „angepasst“ wird, sondern teils die Ausgangsnorm. Dies stünde allerdings im Widerspruch zur herkömmlichen Umschreibung, dass nämlich die Bezugsnorm entweder zeichengetreu oder entsprechend in die Ausgangsnorm inkorporiert und eben nicht die Ausgangsnorm angepasst wird. Hieran zeigt sich der Vorteil der autonomen und unabhängigen Auslegung der um den Text der Bezugsnorm erweiterten Ausgangsnorm.

[1208] Zu diesem Denkfehler *F. E. Schnapp*, Logik[7], 2019, S. 226 ff.

[1209] So i. E. *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG Rn. 224o (88. EL, Januar 2017).

[1210] Oben bei und in Fn. 1051. Dazu speziell etwa BFH, Urteil vom 12.6.2019, X R 20/17, BStBl. II 2020, 3 (7); *W. Freericks*, Bilanzierungsfähigkeit, 1976, S. 318 ff.; *B. Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht[9], 1993, S. 88 f.; *F. Müller-Dahl*, Betriebswirtschaftliche Probleme der handels- und steuerrechtlichen Bilanzierungsfähigkeit, 1979, S. 93 ff.; *H. Weber-Grellet*, in: Schmidt[43], 2024, § 5 EStG Rn. 94, 96.

[1211] Statt vieler *H. Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht[21], 2024, Rn. 123.

gen des übernehmenden Rechtsträgers übernommen und damit in der Bilanz aufgenommen werden.[1212] Andererseits ist aber nicht bestimmt, in welches Vermögen die gewährten Gesellschaftsanteile – als solche als Wirtschaftsgüter anzusehen – aufzunehmen sind. Vielmehr können diese auch ins Privatvermögen übernommen werden.[1213] Mangels (Steuer-) Bilanz kommt es dort nicht auf die ggf. am Tatbestandsmerkmal der selbständigen Bewertbarkeit scheiternde Bilanzierungsfähigkeit an. Insbesondere gehört die sonstige Gegenleistung selbst nicht zum eingebrachten Betriebsvermögen und ist daher ohne Einfluss auf die in § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG bezeichneten Grenzen.[1214] Blickt man auf die Frage der Bewertung der erhaltenen Anteile, bestimmen die Werte der sonstigen Gegenleistung zusammen mit dem Wert nach § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG lediglich die Höhe der Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile (§ 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG). Dass die Zusatzleistungen also zwingend bilanzierungsfähig sein müssen, ergibt sich daraus nicht. Sie sind Teil der Bewertung eines Wirtschaftsguts, selbst aber nicht Gegenstand des Bewertungsobjekts „erhaltene Anteile". Anders als bei den Fragen, ob Wirtschaftsgüter dem Grunde nach und wie diese der Höhe nach in der Bilanz aufzunehmen sind, schadet es bei den Leistungen, die keine Wirtschaftsgüter sind, im hiesigem Kontext daher nicht, wenn es an der Selbständigkeit der Bewertbarkeit fehlt.

Jedenfalls müssten die Leistungen, die keine Wirtschaftsgüter sind, bewertbar sein, um zu ermitteln, ob die Wertgrenzen des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG überschritten sind, mit welchem Wert das eingebrachte Betriebsvermögen anzusetzen ist (§ 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG) und wie hoch die Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile sind (§ 20 Abs. 3 Sätze 1 und 3 UmwStG). Zur Annäherung an diese Frage sollen zunächst einige Beispiele vorgebracht werden. Zu denken ist an den Fall, dass die übernehmende Gesellschaft dem Einbringenden im Zusammenhang mit der Einbringung beispielsweise zusagt, für 20 Jahre nach der Einbringung die notwendigen Reparaturarbeiten für ein auf dem Grundstück des Einbringenden befindliches Gebäude zu übernehmen; diese Zusage stellt kein Wirtschaftsgut dar.[1215] Auch ein Recht zum Auffüllen einer auf einem Grundstück befindlichen Grube ist kein vom Grund und Boden abtrennbares Wirtschaftsgut, sondern stellt sich als bloße Möglichkeit der Nutzung des Grundstücks für die konkreten betrieblichen Zwecke eines Unternehmens und daher lediglich als ein wertbildender Faktor des Grundstücks dar, dem allein für die grundsätzliche Kaufentscheidung und für die Kaufpreisgestaltung Be-

[1212] *A. Schrameyer*, UmwSt-Gesetz, 2020, § 20 UmwStG Rn. 33, 93; in diesem Sinne *J. Klingebiel/J. Patt/T. Krause*, Umwandlungssteuerrecht[6], 2023, S. 413; *D. Nitzschke*, in: Brandis/Heuermann, § 20 UmwStG Rn. 90 (168. EL, August 2023).

[1213] *A. Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 20 UmwStG Rn. 5; *St. Menner*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 20 UmwStG Rn. 553; *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG Rn. 293 (113. EL, März 2024); ebenso *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 22 UmwStG Rn. 12; *I. Stangl*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 22 UmwStG Rn. 252; *S. Widmann*, in: Widmann/Mayer, § 20 UmwStG Rn. R 179 (94. EL, April 2007); in diese Richtung auch *A. Kredig*, Unternehmensumstrukturierungen, 2013, S. 159; *Ch. Levedag*, in: Schmidt[43], 2024, § 17 EStG Rn. 20.

[1214] *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG Rn. 224n (88. EL, Januar 2017).

[1215] Beispiel nach *S. Widmann*, in: Widmann/Mayer, § 20 UmwStG Rn. R 580 (155. EL, März 2016); ähnlich BFH, Urteil vom 19.5.2005, IV R 3/04, DStRE 2005, 1241 (1241 f.).

deutung zukommt.[1216] Ebenso nicht als Wirtschaftsgut zu beurteilen ist die Möglichkeit, auf einer Landwirtschaftsfläche eine Windenergieanlage zu betreiben.[1217] Weitere Beispiele für Leistungen, die keine Wirtschaftsgüter sind, wären Nutzungsvorteile, die nur wertbestimmende Eigenschaften der genutzten Wirtschaftsgüter sind[1218], laufende Entgelte für ein Wettbewerbsverbot, das als Dauerschuldverhältnis nach den Grundsätzen schwebender Geschäfte[1219] behandelt wird und beim zur Unterlassung Verpflichteten eine sofort ertragswirksame Betriebseinnahme darstellt[1220], und schuldrechtliche nicht bilanzierungsfähige Absprachen[1221].

Es ließen sich weitere Beispiele für Leistungen nennen, die keine Wirtschaftsgüter sind.[1222] Davon, dass es auch wirtschaftliche Vorteile gibt, die entsprechend bewertbar sind, aber noch kein Wirtschaftsgut darstellen, ging bereits der RFH[1223] aus: „[...]; *freilich stellt noch keineswegs jedweder gegen Entgelt erlangte wirtschaftliche Vorteil ein solches steuerrechtlich aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut dar*“. Zudem hat der BFH[1224] hinsichtlich der Frage der Bewertung von keine Wirtschaftsgüter darstellenden Nutzungsentnahmen entschieden, dass der durch die Entnahme verursachte Aufwand und damit die tatsächlichen Selbstkosten als entnommen anzusetzen sind.

Nicht von vornherein abwegig erscheint daher durchaus ein Verständnis zu sein, bei dem „sonstige Gegenleistungen“ zu bewerten sind. Sinnvoll ist aber jedenfalls auch ein Verständnis i. S. des Wirtschaftsgutbegriffs; dann ergeben sich überhaupt keine Friktionen.

[1216] BFH, Urteil vom 20.3.2003, IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878 (880).

[1217] BFH, Urteil vom 10.3.2016, IV R 41/13, BStBl. II 2016, 984 (987). Grundsätzlich stimmt *H. Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht[21], 2024, Rn. 128, dieser Entscheidung zu, weist aber darauf hin, dass im zu entscheidenden Fall bereits ein Nutzungsvertrag geschlossen wurde, der dann als Wirtschaftsgut anzusehen ist (dazu auch BFH, Urteil vom 12.6.2019, X R 20/17, BStBl. II 2020, 3 [7 f.], zum kommerzialisierbaren und kommerzialisierten Teil des Namensrechts).

[1218] BFH, Urteil vom 20.3.2003, IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878 (879); *F. Roser*, in: Gosch[4], 2020, § 8 KStG Rn. 90; *N. Tonner*, in: Bordewin/Brandt, § 5 EStG Rn. 224 (461. Lfg., Juni 2024); *H. Weber-Grellet*, in: Schmidt[43], 2024, § 5 EStG Rn. 100; ebenso *O. Fehrenbacher*, Steuerrecht[8], 2023, § 2 Rn. 76.

[1219] Dazu etwa *B. Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht[9], 1993, S. 141 ff.; *J. Thiel*, DStJG 14 (1991), 161 (167 ff.).

[1220] *E. B. Franz*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG Rn. 1576 ff. (308. Lfg., Dezember 2021); strittig hingegen bei Wettbewerbsverboten, für die eine einmalige Zahlung gewährt wird. Um ein Wettbewerbsverbot und dessen Aktivierung ging es auch bereits in RFH, Urteil vom 27.3.1928, I A 470/27, RStBl. 1928, 260, der ein Wirtschaftsgut und damit die Bilanzierungsfähigkeit annahm (dazu *W. Freericks*, Bilanzierungsfähigkeit, 1976, S. 311 f.).

[1221] Etwa *C. Ritzer/I. Stangl*, DStR 2015, 849 (856).

[1222] Siehe etwa die Auflistung bei *St. Menner*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 20 UmwStG Rn. 186 m. w. N.; *F. Tschesche*, in: Bordewin/Brandt, § 20 UmwStG Rn. 314 (404. Lfg., Februar 2018) m. w. N.

[1223] RFH, Urteil vom 27.3.1928, I A 470/27, RStBl. 1928, 260 (261) (Hervorhebungen verändert); dazu auch *W. Freericks*, Bilanzierungsfähigkeit, 1976, S. 311 f.

[1224] BFH, Beschluss vom 26.10.1987, GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 (353); BFH, Urteil vom

(3) Zusammenfassende Stellungnahme

Die soeben vorgebrachten Beispiele zeigen auf, dass man Leistungen, die keine Wirtschaftsgüter sind, durchaus einen Veräußerungspreis oder zumindest einen Teil eines solchen Preises zumessen kann, und zwar nicht nur, wenn bereits ein Veräußerungspreis vereinbart bzw. gezahlt worden ist, sondern auch dann, wenn ein solcher aus vergleichbaren Geschäften bzw. nach den Vorstellungen der Vertragsparteien (ggf. schätzungsweise[1225]) ermittelbar ist. Derartige Leistungen sind jedenfalls „Umstände, die den Preis beeinflussen", und als solche sind sie i. S. des § 9 Abs. 2 Satz 2 BewG berücksichtigungsfähig.[1226] Zieht man sodann die herkömmliche Umschreibung dafür heran, was der gemeine Wert ist, nämlich der Betrag, der im Verkaufsfall üblicherweise als Erlös erzielbar ist,[1227] und bedenkt man zudem, dass eine Bewertungsmethode des gemeinen Werts gesetzlich nicht vorgeschrieben ist, sodass jede Bewertungsmethode (Vergleichswertmethode, Ertragswertmethode oder Sachwertmethode) in Betracht kommt[1228] und bei Unmöglichkeit der Bewertung eine Schätzung (§ 162 Abs. 1 AO) zu erfolgen hat[1229], dann scheint eine solche Bewertung/Schätzung auch bei Leistungen möglich, die keine Wirtschaftsgüter sind. Es fehlt höchstens an der *selbständigen* Bewertbarkeit (siehe soeben), nicht aber an der Bewertbarkeit überhaupt. Aber selbst wenn man eine Bewertbarkeit/Schätzbarkeit von Leistungen, die keine Wirtschaftsgüter sind, verneinte, bedeutete dies nicht zwingend, dass es sich deshalb nicht um derartige Leistungen handeln könnte. Vielmehr könnte man dann von einem an die Rechtswissenschaft und die Rechtsprechung konkludent ausgesprochenen Auftrag des Normsetzers ausgehen, eine entsprechende Bewertungsmethode zu entwickeln.[1230]

Unter der Annahme der Bewertbarkeit bzw. Schätzbarkeit der nicht in Wirtschaftsgütern bestehenden Leistungen steht die Besteuerung der im eingebrachten Betriebsvermögen vorhandenen stillen Reserven nicht in Gefahr. Geht man davon aus, dass der Normsetzer die Verweisung in den Ausgangsnormen unter bestimmten Vorannahmen vorgenommen hat, die darin bestehen, dass der jeweils einzelne Steuerpflichtige nach seiner Leistungsfähigkeit steuerwürdig sei und diese (erst) im Realisationszeitpunkt besteuert werde, dann wird dieser Vorannahme auch entsprochen, wenn nicht in Wirtschaftsgütern bestehende Vorteile gewährt werden. In diesem Sinne steht die Erfassung der – m. E. die Leistungsfähigkeit

9.11.2017, III R 20/16, BStBl. II 2018, 278 (279); siehe auch *E. Kulosa*, in: Schmidt[43], 2024, § 5 Rn. 517.

[1225] So angedeutet von *W. Freericks*, Bilanzierungsfähigkeit, 1976, S. 312 f.

[1226] Zu dieser „Umgehung" *M. Desens*, GmbHR 2007, 1202 (1204).

[1227] Statt vieler *R. Halaczinsky*, in: Rössler/Troll, § 9 BewG Rn. 8 (38. EL, April 2024).

[1228] *M. Knittel*, in: Stenger/Loose, § 9 BewG Rn. 66 (166. Lfg., August 2023).

[1229] *R. Halaczinsky*, in: Rössler/Troll, § 9 BewG Rn. 23 (33. EL, Januar 2021); *M. Knittel*, in: Stenger/Loose, § 9 BewG Rn. 55 (166. Lfg., August 2023).

[1230] Dies zeigt ein Vergleich zum Vorsatzverständnis im Strafrecht: Dort hat der Normsetzer der Rechtswissenschaft und Rechtsprechung (zunächst) die Entwicklung ausdrücklich offengelassen. Denn der „Entwurf eines Strafgesetzbuches" (§ 16 des genannten Entwurfs [BT-Drs. 5/32, S. 12]) sowie der „Entwurf eines Strafgesetzbuches (Allgemeiner Teil)" (§ 17 Abs. 1 des genannten Entwurfs [BT-Drs. 5/2285, S. 4]) enthielten zunächst noch eine Definition des Vorsatzes, die Definition wurde aber zugunsten der Entwicklungsoffenheit durch die Rechtswissenschaft und Rechtsprechung vom Sonderausschuss für die Strafrechtsreform gestrichen (BT-Drs. 5/4095, S. 8 f.; *I. Puppe*,

des Steuerpflichtigen bereits erhöhenden[1231] – im eingebrachten Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven, die als solche nur bei (selbständig bewertbaren) Wirtschaftsgütern ent- und bestehen, im Mittelpunkt der Gesetzgebung, insbesondere da die stillen Reserven jedenfalls irgendwann besteuert werden sollen. Die Zusatzleistung führt dazu, dass ein „extra“ Entgelt für das eingebrachte Betriebsvermögen gewährt wird, dass die „Vergütung“ für die Einbringung des Betriebsvermögens also aufgeteilt wird in neue Anteile einerseits und sonstige Gegenleistungen andererseits; ohne § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG führte dies dazu, dass der Gewinn anteilig zu versteuern wäre. Dadurch aber, dass § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG anordnet, dass der „gemeine Wert“ der Zusatzleistung die Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile mindert, werden auch insoweit die stillen Reserven fortgeführt und erst im Zeitpunkt der Veräußerung der erhaltenen Anteile versteuert.[1232] Wenn man allerdings eine Bewertbarkeit bzw. Schätzbarkeit der nicht in Wirtschaftsgütern bestehenden Vorteile annimmt, dann können die Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile auch um diesen Wert gemindert werden; insoweit wäre die Besteuerung der im eingebrachten Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven nicht gefährdet. Dann spräche nichts dagegen, auch nicht in Wirtschaftsgütern bestehenden Vorteile zu erfassen.

Andersherum erscheint es auch unter Berücksichtigung dieser Vorannahmen eine (allein) auf diesem systematischen Argument beruhende Auslegung dahingehend, dass mit der stillschweigenden Verweisung auf § 9 BewG nicht das Verständnis des Wirtschaftsguts übernommen werden sollte, aus (steuer-)normsetzerischer Perspektive weniger überzeugend. Denn wenn der Normsetzer eine andere Vorschrift in Bezug nimmt, ist ihm ihr textlicher Inhalt bekannt, weil er die Bezugsnorm gerade deshalb in Bezug nimmt, weil er deren Text in die Ausgangsnorm einbeziehen will.[1233] Es dünkt mir abwegig, dass der Normsetzer vom tradierten Verständnis des gemeinen Werts abrücken wollte, ohne dies kundzutun, v. a. wenn mit einem anderen Verständnis eine Bewertungsmethode zu entwickeln wäre. Insbesondere mit Blick auf ein „gutes“ Steuerrecht[1234] würde dieses so um einiges verkompliziert, und dies unnötig, denn bspw. werden die keine Wirtschaftsgüter darstellenden Nutzungsvorteile bereits in dem Sinne berücksichtigt, als sie bei der Preisentwicklung der Wirtschaftsgüter (mittelbar) eine Rolle spielen.

dd) Zwischenergebnis

Wenn also argumentiert wird, dass mit sonstiger Gegenleistung nur ein „Wirtschaftsgut“ gemeint sein könne, da anderenfalls eine Bewertung nach § 9 Abs. 2 BewG nicht erfolgen

---

in: Kindhäuser/Neumann/Paeffgen/Saliger[6], 2023, § 15 StGB Rn. 12 f.).

[1231] Oben § 3 II 2.

[1232] Zum Ganzen *I. Heß/A. Schnitger*, in: PwC, Reform UmwStR, 2007, Rn. 1581; *A. Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 20 UmwStG Rn. 392; *St. Menner*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 20 UmwStG Rn. 558; *D. Nitzschke*, in: Brandis/Heuermann, § 20 UmwStG Rn. 98 (168. EL, August 2023).

[1233] Zur Verweisungstechnik oben § 13 II 4 a aa; ebenso *Bundesministerium der Justiz*, Handbuch der Rechtsförmlichkeit[3], 2008, Rn. 86, 89, 91; *St. Bulk*, BB 2022, 1752 (1752 ff.).

[1234] Zu diesem nichtdogmatischen Aspekt *S. Kempny*, StuW 2021, 85 (88 Fn. 27).

könne, dann hat man die hier entscheidende Auslegungsfrage bereits vorweggenommen. Dieses (ebenfalls) systematische Argument greift für sich allein genommen nicht durch. Es lässt sich in dieser Kürze weder für die eine noch für die andere Ansicht fruchtbar machen.

Schaut man sich allerdings die Verweisung genauer an und geht in die Auslegung der um die Bezugsnorm erweiterten Ausgangsnorm hinein, erscheint es denkbar, eine Bewertbarkeit von Leistungen, die keine Wirtschaftsgüter sind, anzunehmen, auch wenn sie nicht selbständig ist. Letzteres ist nur Voraussetzung eines Wirtschaftsguts und daher für Zwecke der sonstigen Gegenleistung irrelevant, v. a. mit Blick auf das, wofür eine Bewertung i. S. der § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, Abs. 2 Satz 4, Abs. 3 Satz 3 UmwStG vorzunehmen ist. Nimmt man eine Bewertbarkeit bzw. Schätzbarkeit von nicht in Wirtschaftsgütern bestehenden Vorteile an, dann kommt man dem normsetzerischen Ziel, die in dem eingebrachten Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven zu versteuern, auch dadurch nach, dass die Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile um den (ggf. geschätzten) Wert der nicht in Wirtschaftsgütern bestehenden Vorteile gemindert werden. Meines Erachtens ist aber eine sinnvollere Deutung diejenige, dass nur Wirtschaftsgüter gemeint sind. Denn wenn der Normsetzer eine andere Vorschrift in Bezug nimmt, ist ihm ihr textlicher Inhalt bekannt, weil er die Bezugsnorm gerade deshalb in Bezug nimmt, weil er deren Text in die Ausgangsnorm einbeziehen will. Es dünkt mir abwegig, dass der Normsetzer vom tradierten Verständnis des gemeinen Werts abrücken wollte, ohne dies kundzutun, v. a. wenn mit einem anderen Verständnis eine Bewertungsmethode zu entwickeln wäre. Daher liegt m. E. eine Auslegung nahe, wonach am Verständnis des Wirtschaftsguts festgehalten werden sollte.

b) „Folgenbetrachtung"

Ist dann aber die Annahme *S. Widmanns*[1235] sinnvoll, dass, wenn eine sonstige Gegenleistung auch eine nicht in Wirtschaftsgütern bestehende Leistung erfasst und der Bezugspunkt „Wirtschaftsgut" in § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG „zur Folge [hat], dass, wenn neben den neuen Gesellschaftsanteilen sonstige Gegenleistungen gewährt werden, die nicht in anderen Wirtschaftsgütern bestehen, der dadurch entstehende Vorteil für den Einbringenden steuerfrei vereinnahmt werden" könnte? Er geht also davon aus, dass die Verweisung der Ausgangsnorm (§ 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG) auf § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG so zu verstehen sei, dass beide Begriffe Unterschiedliches bedeuten (dazu bb) und nicht, wie soeben dargestellt, dass die Begriffe einheitlich in die eine oder andere Richtung zu deuten seien (dazu aa).

aa) Sinnvolle Lesart

Zuerst zur Annahme, dass beide Begriffe in die eine oder andere Richtung zu deuten sind: Geht man davon aus, dass der Begriff „sonstige Gegenleistung" nur Wirtschaftsgüter erfasst, dann werden diejenigen Wirtschaftsgüter, die zusätzlich zu den gewährten Anteilen geleistet werden, zwar zunächst ohne Aufdeckung der stillen Reserven übertragen. Allerdings reduzieren sich auch die Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile um den gemeinen Wert der anderen Wirtschaftsgüter (§ 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG), sodass die im einge-

[1235] *S. Widmann*, in: Widmann/Mayer, § 20 UmwStG Rn. R 580 (155. EL, März 2016).

brachten Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven steuerlich verhaftet bleiben und sie etwa bei einer späteren Veräußerung der erhaltenen Anteile zu versteuern sind; so gesehen erfolgt nur eine vorübergehende steuerfreie Übertragung, aber keine endgültige steuerfreie Vereinnahmung der anderen Wirtschaftsgüter.[1236] Werden zusätzlich auch noch Leistungen übertragen, die keine Wirtschaftsgüter sind, sind sie bei der hier unterstellten Annahme für die Einbringung und deren steuerliche Behandlung unbeachtlich. Der *Widmann*'sche Einwand, man könne stille Reserven steuerfrei übertragen, griffe dann nicht durch.[1237] Einen Unterschied zur vor dem StÄndG 2015 bestehenden Rechtslage ergibt sich – abgesehen von der nunmehr normierten absoluten bzw. relativen Wertgrenze – nicht.[1238] Die Gewährung von Leistungen, die keine Wirtschaftsgüter sind, richtete sich bereits nach alter Rechtslage nach den allgemeinen steuerrechtlichen Vorschriften.[1239] So konstatierten *A. Bilitewski/M. D. Heinemann*[1240], dass es mit dem StÄndG 2015 *weiterhin* z. B. die Gestaltungsmöglichkeit gebe, die dem Einbringenden zu gewährenden Anteile mit einem besonderen Gewinnbezugsrecht (sog. inkongruente Gewinnverteilung) auszustatten, ohne dass dies als „sonstige Gegenleistung“ zu qualifizieren wäre. Hiervon ging das FG Düsseldorf in seiner Entscheidung aus dem Jahre 2019 aus.[1241]

Nimmt man hingegen an, dass sonstige Gegenleistungen auch Leistungen umfassen, die keine Wirtschaftsgüter sind, ändert sich die Rechtslage mit dem StÄndG 2015. Denn anders als zuvor dargestellt, würden auch die Leistungen, die keine Wirtschaftsgüter sind, die Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile reduzieren. Dies führt dann ebenso dazu, dass zunächst die stillen Reserven nicht aufzudecken sind, sie bleiben aber steuerlich verhaftet und sind etwa bei späterer Veräußerung zu versteuern; so gesehen erfolgt nur eine vorübergehende steuerfreie Übertragung, aber keine endgültige steuerfreie Vereinnahmung der zusätzlich gewährten Leistungen. Die Leistungen, die keine Wirtschaftsgüter sind, würden i. S. des Umwandlungssteuerrechts also wie Wirtschaftsgüter behandelt werden. Der entscheidende Unterschied bestünde dann aber darin, dass die Wertgrenze des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG „schneller“ erreicht würde, wenn man die Leistungen, die keine Wirtschaftsgüter sind, mit berücksichtigte.

[1236] Statt vieler *St. Menner*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 20 UmwStG Rn. 558.

[1237] Zu erwähnen ist indes, dass nach dieser Lesart, die im Einklang mit der bis zum StÄndG 2015 geltenden Rechtslage steht, es möglich ist (und war), nicht in Wirtschaftsgütern bestehende Vorteile zu gewähren, ohne dass die Steuerneutralität der Einbringung gefährdet ist (bzw. war). Dass diese realisationserheischende Zusatzvergütung keine Besteuerung auslöst(e), ist eine normsetzerische Entscheidung innerhalb des dem Normsetzer zustehenden Gestaltungsspielraums (oben § 3 II 3). Der Normsetzer sah grundsätzlich nur in Wirtschaftsgütern bestehende Zusatzleistungen als die im eingebrachten Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven aufdeckende Vorteile an.

[1238] So auch *M. Bünning*, BB 2017, 171 (174 f.), der erkennt, dass, wenn Dritte eine Gegenleistung gewähren, diese nicht bei der Bestimmung der schädlichen sonstigen Gegenleistung zu berücksichtigen seien, sie aber als sonstige Betriebsvermögensmehrungen steuerlich relevant werden können.

[1239] So die ähnlich lautenden Ausführungen zum UmwStG 2006 etwa bei *St. Menner*, in: Haritz/Menner[3], 2010, § 20 UmwStG 2006 Rn. 518.

[1240] *A. Bilitewski/M. D. Heinemann*, Ubg 2015, 513 (515).

[1241] FG Düsseldorf, Urteil vom 7.5.2019, 6 K 2302/15 K, DStRE 2020, 15 (20).

bb) *Widmann*'sche Lesart

Folgt man der *S. Widmann*'schen Annahme, dass trotz der zusammengesetzten Norm sonstige Gegenleistung auch eine nicht in Wirtschaftsgütern bestehende Leistung umfasst und der Begriff „Wirtschaftsgut" *per definitionem* erstere ausschließt, dann stehen nicht nur die Begriffe im Widerspruch, sondern auch das Ergebnis ist widersprüchlich. Während bei einem einheitlichen Begriffsverständnis jeweils stringente Lösungen erzielt werden können, vermengt *S. Widmann* beide Wege. Auf der einen Seite seien die Leistungen, die keine Wirtschaftsgüter sind, bei der Einbringung zu berücksichtigen, namentlich dass sie im Zusammenhang mit der Einbringung gewährt werden; daraus folgte dann, dass sie etwa beim Mindestansatz nach § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG zu berücksichtigen wären. Auf der anderen Seite seien sie dann aber nicht bei der Berechnung der Anschaffungskosten (§ 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG) einzubeziehen; folglich könnten, wie *S. Widmann* es formuliert, diese Leistungen steuerfrei vereinnahmt werden. Eine derartige Auslegung ist allein nach allem bisher zur Verweisung auf § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG Gesagten nicht naheliegend. Vielmehr ist zu vermuten, dass der Normsetzer nicht wollte, dass steuerfrei Leistungen vereinnahmt werden können, die sonst entweder nach den allgemeinen Regelungen steuerpflichtig oder die unter konsequenter Berücksichtigung des § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG jedenfalls noch steuerverhaftet wären. Schaut man sich zudem an, dass zum einen im nicht unverändert in Kraft getretenen Regierungsentwurfs des SEStEG zunächst überhaupt keine Gegenleistungen gewährt werden durften und dass zum anderen eine Besserstellung durch den sog. Freibetragseffekt durch (Wieder-)Einfügung des § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 2006 verhindert wurde,[1242] wird diese Deutung bekräftigt. Eine im Vergleich zur vorherigen Rechtslage entstehende Besserstellung des Steuerpflichtigen wollte der Normsetzer demnach nicht erzielen. Es lässt sich daher nicht belegen, dass eine Besserstellung (allein) durch Änderung des Begriffs hin zur sonstigen Gegenleistung beabsichtigt war. Zudem stünde ein solches Verständnis im Widerspruch zu der bereits festgestellten Erkenntnis, dass mit dem StÄndG 2015 nur die Höhe der Zusatzleistung begrenzt werden sollte,[1243] im Übrigen, d. h. auch die Minderung der Anschaffungskosten nach § 20 Abs. 3 Satz 3 betreffend wurde keine Änderung vorgenommen.

c) Zusammenfassung

Die Ausführungen zeigen, dass allein das Argument, § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG verweise auf den gemeinen Wert i. S. des den Begriff des Wirtschaftsguts verwendenden § 9 Abs. 2 Satz 1 UmwStG zu kurz greift. Denn die Verweisung kann grundsätzlich sowohl in die eine Richtung als auch in die andere Richtung verstanden werden. Erst die – i. E. wertende – Entscheidung darüber, welcher dieser beiden Wege vorzugswürdig ist, hellt den Auslegungsvorgang auf; anderenfalls unterliegt man dem Denkfehler der *petitio principii*. Bereits an dieser Stelle liegt aber eine Auslegung fern, die dazu führt, dass i. E. Zusatzleistungen

[1242] Zum SEStEG oben § 9 II 1; zum sog. Freibetragseffekt insbesondere oben bei und in Fn. 997.
[1243] Dazu oben § 10 III 1.

steuerfrei vereinnahmt werden können; es ist nicht ersichtlich, dass dies der normsetzerische Wille war.

Auch wenn eine Bewertbarkeit bzw. Schätzbarkeit von nicht in Wirtschaftsgütern bestehenden Vorteilen denkbar und so die Minderung der Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile um diesen Wert möglich ist, sodass die angestrebte (spätere) Besteuerung der im eingebrachten Betriebsvermögens enthaltenen stillen Reserven bei dem Steuersubjekt, bei dem sie entstanden sind, erfolgen kann, liegt es m. E. dennoch nahe, dass die Verweisung i. S. des Wirtschaftsgutbegriffs zu verstehen sein soll. Denn neben der Inbezugnahme des textlichen Inhalts des § 9 BewG ist insbesondere aus den Gesetzesmaterialien und der Gesetzesgeschichte nicht zu entnehmen, dass der Normsetzer vom bisherigen Verständnis des Wirtschaftsguts abrücken wollte, ohne dies ausdrücklich kundzutun, v. a. wenn mit einem anderen Verständnis eine Bewertungsmethode zu entwickeln wäre.[1244]

5. *„Sonstige Gegenleistung“ verdeutliche nur „synallagmatischen“ Bezug zur Einbringung*

Nach *F. Tschesche*[1245] stelle das Tatbestandsmerkmal der „sonstigen Gegenleistung“ lediglich den synallagmatischen Bezug zur Einbringung her. Nachweise und eine Begründung bleibt er schuldig. In seiner Argumentation – so kann man sie jedenfalls deuten – schwingt die Annahme mit, dass der Begriff „Gegenleistung“ einzig deshalb verwendet worden sei, weil der Zusammenhang mit der Einbringung hergestellt werden sollte, und ihm im Übrigen keine weitere Bedeutung beizumessen sei. Denn es heißt weiter, dass sich daraus „gleichzeitig“ ergebe, „dass eine sonstige Gegenleistung die Voraussetzungen eines W[irtschaftsguts] erfüllen m[üsse], auch wenn dies nicht aus dem geänderten Wortlaut des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 des StÄndG 2015 erkennbar“ sei. Doch ist diese Begrenzung allein auf diesen Zusammenhang schlüssig (dazu c)? Dieses Argument lädt dazu ein, sich u. a. mit der Frage des kausalen und zeitlichen Zusammenhangs zwischen Einbringung des Betriebsvermögens und Erhalt der sonstigen Gegenleistung auseinanderzusetzen (dazu b). Zunächst muss allerdings der Begriff des Synallagmas geklärt werden (dazu a).

a) Das „Synallagma“

Problematisch ist bereits, was *F. Tschesche* mit dem Begriff „synallagmatisch“ ausdrücken möchte. So konstatierte etwa *A. Gast*[1246], dass die rechtliche Konstruktion des Synallagmas auch heute noch umstritten sei und dieser Begriff nicht gänzlich unbedenklich verwendet werden könne, weil er „doch dort unpassend [sei], wo die Leistungspflichten zwar wechselseitig voneinander abhängen [würden], ein Austausch von Leistungen aber nur auf Umwegen, wie beim Ringtausch, oder gar nicht, wie beim Gesellschaftsvertrag, stattfind[e]“. Nichtsdestotrotz sei, so *A. Gast* weiter, der Begriff des Synallagmas als Bezeichnung für die rechtliche Abhängigkeit der Leistungspflichten im gegenseitigen Vertrag mittlerweile

[1244] Dazu oben § 13 II 4 a cc (3).

[1245] *F. Tschesche*, in: Bordewin/Brandt, § 20 UmwStG Rn. 312 (404. Lfg., Februar 2018).

[1246] *A. Gast*, Synallagma, 2015, S. 39 f. m. w. N. (Fußnotenzeichen weggelassen); ähnlich bereits

ganz überwiegend anerkannt.[1247] Wie aber *D. Medicus/J. Petersen*[1248] bemerken, brauchen „[i]nnerhalb eines gegenseitigen Vertrages [. . .] nicht alle Pflichten synallagmatisch zu sein. So ist [etwa] die Pflicht des Käufers zur Abnahme der Kaufsache aus § 433 II [BGB] regelmäßig nur eine Nebenleistungspflicht und steht als solche nicht im Synallagma". Wollte *F. Tschesche* also darauf hinweisen, dass die sonstige Gegenleistung eine Hauptleistungspflicht ist, oder wollte er verdeutlichen, dass ein Gegenseitigkeitsverhältnis in dem Sinne bestehen muss, dass die Einbringung nur deshalb erfolgt, weil (auch) die sonstige Gegenleistung gewährt wird (*do ut des*)? Letzteres wird hier vermutet (dazu b).

b) Der Zusammenhang

F. Tschesche kann für sich in Anspruch nehmen, dass unstreitig davon ausgegangen wird, dass die sonstigen Gegenleistungen in (irgend-)einem Zusammenhang mit der Einbringung eines (Teil-)Betriebs oder eines Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft stehen müssen. Dabei werden (u. a.[1249]) zwei Fragen unterschieden, namentlich inwieweit erstens ein kausaler (dazu aa) und zweitens ein zeitlicher (dazu bb) Zusammenhang von Bedeutung ist.

aa) Kausaler Zusammenhang

Fraglich ist, ob zwischen der Einbringung der Sachgesamtheit und des Erhalts der sonstigen Gegenleistung ein kausaler Zusammenhang bestehen muss. Reicht eine Leistung, die der Einbringende nur „nebenbei" der Einbringung erhält, aus, um sie als sonstige Gegenleistung i. S. des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, Abs. 2 Satz 4 UmwStG zu qualifizieren?

Teils wird in der Literatur ausdrücklich ein „innerer"[1250], „ursächlicher"[1251] oder „unmittelbarer"[1252] Zusammenhang zwischen der Einbringung des Betriebsvermögens und der Gewährung der Zusatzleistung gefordert. *J. Ettinger/M. Mörz*[1253] wiederum sprechen von einem „Kausalzusammenhang". Überwiegend wird formuliert, dass die sonstige Gegenleistung „durch die Sacheinlage veranlasst" sein müsse, sodass es sich um einen Preis handeln müsse, den der Einbringende dafür erhalte, dass er den Sacheinlagegegenstand übertra-

U. Klinke, Synallagma, 1983, S. 15 ff.

[1247] So dann etwa *D. Medicus/J. Petersen*, Bürgerliches Recht[29], 2023, Rn. 213 ff.; *H.-J. Musielak/W. Hau*, Grundkurs BGB[18], 2023, § 3 Rn. 122; *F. Weiler*, Schuldrecht AT[7], 2024, § 5 Rn. 4. Nach *U. Klinke*, Synallagma, 1983, S. 15, sei man sich allein nur darüber einig, dass der Begriff „Synallagma" Ausdruck für die Struktur des gegenseitigen Vertrags sei.

[1248] *D. Medicus/J. Petersen*, Bürgerliches Recht[29], 2023, Rn. 213 (Nachweise stillschweigend weggelassen); gleichsinnig wohl *F. Weiler*, Schuldrecht AT[7], 2024, § 5 Rn. 4.

[1249] Auf die (dritte) Frage, aus welchen (Privat-/[Sonder-]Betriebs-)vermögen die Zusatzleistung stammen und in welches sie gelangen darf, soll nicht weiter eingegangen werden.

[1250] *Ch. Götz/G. Widmayer*, in: Böttcher/Habighost/Schulte[3], 2023, § 20 UmwStG Rn. 162.

[1251] *M. Hofacker*, in: Haase/Hofacker[3], 2021, § 20 UmwStG Rn. 142; *A. Mutscher*, in: Frotscher/Drüen, § 20 UmwStG Rn. 180a (Stand: 27.6.2024).

[1252] *M. Rogall*, DB 2010, 1035 (1037).

[1253] *J. Ettinger/M. Mörz*, GmbHR 2016, 154 (158); so auch *U. Bär/F. Merkle*, in: Haritz/Menner/

ge.[1254] Dabei wird unterschiedlich betont, ob ein solcher kausaler Zusammenhang aus dem Begriff „neben“[1255] (dazu (3)) oder aus dem Begriff „Gegenleistung“[1256] (dazu (4)) herauszulesen sei. Doch wird einem solchen Zusammenhang nicht bereits ausreichend über das (zivilrechtliche) Formerfordernis Rechnung getragen (dazu (1))? Zudem könnte ein Blick dahin, wie die zu gewährenden neuen Gesellschaftsanteile behandelt werden, Aufschluss über den Kausalzusammenhang geben (dazu (2)).

(1) Kausaler Zusammenhang aufgrund des (zivilrechtlichen) Formerfordernisses?

Ein Kausalzusammenhang könnte sich bereits aufgrund der (zivilrechtlichen) Formvorschriften ergeben, denn insoweit müsste auch die Zusatzleistung vertraglich vereinbart werden. Zivilrechtlich ist vorgesehen, dass im (Einbringungs-/Verschmelzungs-/Spaltungs-/Übernahme-)Vertrag[1257] bei Verschmelzung, Aufspaltung und Abspaltung das „Umtauschverhältnis der Anteile und gegebenenfalls die Höhe der baren Zuzahlung“ zu vereinbaren ist (§ 5 Abs. 1 Nr. 3, § 126 Abs. 1 Nr. 3 UmwG). Bei der Ausgliederung sieht § 126 Abs. 1 Nr. 3 UmwG eine derartige Vereinbarung nicht vor. Festzulegen ist aber dennoch, welche und wie viele Anteile ausgegeben werden sollen.[1258] Zusätzlich sei die Zusatzleistung im Ausgliederungsvertrag zu regeln, soweit eine solche Vereinbarung getroffen werde.[1259] Doch ist aus steuerrechtlicher Sicht die vertragliche Vereinbarung erforderlich oder sind auch sonstige Gegenleistungen erfasst, die nicht schriftlich vereinbart wurden, die aber im Zusammenhang mit der Einbringung stehen?

§ 1 UmwStG und damit die Regelungen im Zweiten bis Fünften Teil des UmwStG setzen zwingend eine nach den Bestimmungen des UmwG wirksame Umwandlung voraus (sog. Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts), während Umwandlungen, die sich nach den Regelungen im Sechsten bis Achten Teil vollziehen sollen, sich jedenfalls auch nach dem

Bilitewski[6], 2024, § 24 UmwStG Rn. 102c.

[1254] Beispielhaft die Formulierung von *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG Rn. 224f (88. EL, Januar 2017); ähnlich *B. Rapp*, DStR 2017, 580 (582).

[1255] So *D. Dürrschmidt*, in: BeckOK UmwStG, § 20 UmwStG Rn. 1088, 1294 (30. Ed., 1.10.2024); *A. Herlinghaus*, DStJG 43 (2020), 283 (299 f.); *M. Hofacker*, in: Haase/Hofacker[3], 2021, § 20 UmwStG Rn. 142; *B. Rapp*, DStR 2017, 580 (582); in diese Richtung wohl auch *G. Widmayer*, in: Böttcher/Habighost/Schulte[3], 2023, § 20 UmwStG Rn. 162.

[1256] So *J. Ettinger/M. Mörz*, GmbHR 2016, 154 (158); *A. Mutscher*, in: Frotscher/Drüen, § 20 UmwStG Rn. 180a (Stand: 27.6.2024); *C. Ritzer/I. Stangl*, DStR 2015, 849 (856); *F. Tschesche*, in: Bordewin/Brandt, § 20 UmwStG Rn. 312 (404. Lfg., Februar 2018).

[1257] Dieser bedarf der notariellen Beurkundung (§ 6 UmwG [i. V. m. § 125 UmwG]), deren Fehlen durch Eintragung ins Handelsregister geheilt wird (§ 20 Abs. 1 Nr. 4, § 131 Abs. 1 Nr. 4 UmwG) (dazu auch *M. Winter*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 20 UmwG Rn. 107).

[1258] *R. Hörtnagl*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 126 UmwG Rn. 36 m. w. N.; *H. Schröer/G. Greitemann*, in: Semler/Stengel/Leonard[5], 2021, § 126 UmwG Rn. 36 m. w. N.

[1259] *G. Lanfermann*, in: Kallmeyer[8], 2024, § 126 UmwG Rn. 11; *R. Schwedhelm/J. Stenert*, Unternehmensumwandlung[10], 2023, Rn. 207.1; ähnlich *H.-J. Priester/J. Lieder*, in: Lutter/Bayer/Vetter[7], 2024, § 126 UmwG Rn. 44. So auch *S. Widmann*, in: Widmann/Mayer, § 20 UmwStG Rn. R 1215 (97. EL, September 2007) i. V. m. Rn. 1233 (Grundwerk, Oktober 1981), der bei seinen Ausführungen zur *handelsrechtlichen* Aufnahmebilanz auch schreibt, dass die Gewährung ei-

UmwG richten können, aber nicht müssen (siehe § 1 Abs. 3 Nr. 4 UmwStG).[1260] Letztlich ist eine Umwandlung i. w. S. nach Ansicht der Finanzverwaltung auch dann wirksam, wenn sie ins Handelsregister eingetragen wird.[1261] „Es wird wegen der Prüfung durch das Registergericht selten vorkommen, dass auf Basis eines überhaupt nicht beurkundeten Verschmelzungsvertrages eingetragen wird. Die Bedeutung der Vorschrift [§ 20 Abs. 1 Nr. 4 UmwG] liegt vielmehr darin, dass nicht beurkundete Nebenabreden mit der Eintragung rechtswirksam werden".[1262] Daher ist es denkbar, dass zwar eine Zusatzleistung gewollt ist, diese aber nicht notariell beurkundet wird, dieser Formmangel aufgrund der Eintragung ins Handelsregister jedoch geheilt wird. Zudem betreffen die oben aufgeführten zivilrechtlichen Regelungen solche Umwandlungen i. w. S., die nach dem UmwG vollzogen werden. Eine Einbringung i. S. der §§ 20 ff. UmwStG kann jedoch ebenso außerhalb des UmwG erfolgen, insbesondere im Wege der Einzelrechtsnachfolge.[1263] Die umwandlungsrechtlichen Vorschriften greifen dann nicht ein, mithin erfolgt auch keine notarielle Beurkundung.[1264]

Aufgrund der Heilung eines Formmangels durch Eintragung ins Handelsregister und der Möglichkeit von Einbringungen außerhalb des UmwG kann es also nicht maßgeblich und ausschließlich darauf ankommen, ob die Zusatzleistung im (Einbringungs-/Verschmelzungs-/Spaltungs-/Übernahme-)Vertrag vereinbart wurde. Daher sind auch Fälle denkbar, bei denen die Zusatzleistung nicht bereits aufgrund des zivilrechtlichen Vertrags hinreichend mit der Einbringung in Verbindung gebracht werden kann. Allein aus dem (zivilrechtlichen) Formerfordernis kann also kein Kausalzusammenhang geschlossen werden.

(2) Gewährung neuer Gesellschaftsanteile

§ 20 Abs. 1 UmwStG setzt u. a. voraus, dass der Einbringende einen (Teil-)Betrieb oder Mitunternehmeranteil in die übernehmende Gesellschaft einbringt und er „dafür" neue Anteile an der Gesellschaft erhält. Herkömmlich wird dies so interpretiert, dass ein Gegenseitigkeitsverhältnis zwischen Einbringung und Gewährung der neuen Anteilen bestehen

---

ner sonstigen Gegenleistung nur dann wirksam vereinbart werden könne, wenn der Anspruch im Falle der Gründung in der Satzung oder in einem ihr beigefügten Vertrag bzw. im Falle einer Kapitalerhöhung im Kapitalerhöhungsbeschluss oder in einem ihm beigefügten Vertrag festgesetzt sei.

[1260] *R. Hörtnagl*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 1 UmwStG Rn. 150; ebenso BMF, UmwStE 2025, Rn. 01.02; *R. Möhlenbrock/T. Werner*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 1 UmwStG Rn. 120 (85. EL, Dezember 2015).

[1261] BMF, UmwStE 2025, Rn. 01.06; dazu auch *J. Schmitt/St. Schloßmacher*, UmwStE 2011, 2012, Rn. 01.06; so auch *R. Hörtnagl*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 1 UmwStG Rn. 150 m. w. N.

[1262] *M. Winter*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 20 UmwG Rn. 107.

[1263] *G. Crezelius*, in: FS S. Widmann, 2000, S. 241 (243 ff.); *R. Möhlenbrock/T. Werner*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 1 UmwStG Rn. 122 (85. EL, Dezember 2015); gleichsinnig *R. Hörtnagl*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 1 UmwStG Rn. 78; *A. Mutscher/A. Benecke*, Umwandlungen[2], 2017, S. 23; *D. Nitzschke*, in: Brandis/Heuermann, § 20 UmwStG Rn. 27 ff. (168. EL, August 2023); *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 20 UmwStG Rn. 4. Dazu auch oben § 1 II 2.

[1264] Letzteres kann sich aber je Einzelübertragungsvorgang ggf. aus anderen Rechtsvorschriften ergeben, wie etwa bei der Einzelübertragung eines Grundstücks aus § 311b Abs. 1 Satz 1 BGB (bzgl. der Heilung beachte § 311b Abs. 1 Satz 2 BGB).

muss.[1265] Die Gewährung neuer Anteile muss unmittelbar ursächlich für die Einbringung sein.[1266] Diese Verknüpfung erfolgt durch entsprechende Vertragsregelungen.[1267] Dabei ist man sich einig, dass dadurch, dass es sich um „neue“ Anteile handeln muss, ausschließlich die übernehmende Gesellschaft die Anteile „gewährt“.[1268] Aus gesellschaftsrechtlicher Sicht ist diese Ausdrucksweise allerdings verfehlt. Der BGH entschied, dass das Mitgliedschaftsrecht an einer GmbH nicht von dieser „geliefert“ wird, sondern es „auf der Grundlage des (satzungsändernden) Kapitalerhöhungsbeschlusses und des Übernahmevertrags kraft Gesetzes mit der Eintragung im Handelsregister entsteht (vgl. § 54 [Abs. 3], § 57 GmbHG)“;[1269] gleichzeitig erlangt der Einbringende – unmittelbar in seiner Person[1270] – den Gesellschaftsanteil.[1271] Diese gesellschaftsrechtliche Sichtweise findet im Normtext des § 20 Abs. 1 UmwStG auch insoweit Anklang, als nur der *Erhalt* der neuen Anteile beschrieben ist: „[. . .] und erhält der Einbringende dafür neue Anteile an der Gesellschaft [. . .]“.

Für die Deutung der Verknüpfung zwischen Gewährung der neuen Gesellschaftsanteile und der Einbringung spricht zum einen der Normtext des § 20 Abs. 1 UmwStG, worin zu lesen ist, dass der Einbringende die neuen Gesellschaftsanteile für („dafür“) die Einbringung zu erhalten hat. Zum anderen wird sie durch die Gesetzeshistorie bestätigt. Vor der Kodifizierung der Regelung der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft nahm die Recht-

[1265] So ausdrücklich *St. Menner*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 20 UmwStG Rn. 180; ebenso BFH, Urteil vom 7.4.2010, I R 55/09, BStBl. II 2010, 1094 (1096), zum UmwStG 1995; *A. Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 20 UmwStG Rn. 213.

[1266] *M. Hofacker*, in: Haase/Hofacker[3], 2021, § 20 UmwStG Rn. 85; in diese Richtung auch *S. Widmann*, in: Widmann/Mayer, § 20 UmwStG Rn. R 134 (96. Lfg., August 2007).

[1267] *D. Jäschke*, in: Lademann[3], 2022, § 20 UmwStG Rn. 41; ähnlich *G. Girlich*, in: Eisgruber[3], 2023, § 20 UmwStG Rn. 96: „Neue Anteile entstehen [. . .] in dem jeweils *vereinbarten* Umfang“ (Hervorhebung hinzugefügt). Im UmwG ist zudem vorgesehen, dass die Anteile im (Einbringungs-/Verschmelzungs-/Spaltungs-/Übernahme-)Vertrag zu benennen sind (dazu oben § 13 II 5 b aa (1)).

[1268] *S. Benz/O. Rosenberg*, BB-Special Nr. 8 2006, 51 (52 f.); *S. Benz/O. Rosenberg*, in: Blumenberg/Schäfer, Das SEStEG, 2007, S. 149 f.; *A. Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 20 UmwStG Rn. 213; *F. Tschesche*, in: Bordewin/Brandt, § 20 UmwStG Rn. 291 (404. Lfg., Februar 2018); *S. Widmann*, in: Widmann/Mayer, § 20 UmwStG Rn. R 134 (96. Lfg., August 2007); in diese Richtung wohl auch *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG Rn. 172 (92. EL, März 2018). „Neu“ bedeutet, dass die Anteile anlässlich der Einbringung entstehen müssen; „alte“ Anteile, insbesondere eigene Anteile, reichen nicht aus (statt vieler *St. Menner*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 20 UmwStG Rn. 182 ff.). Das war nicht immer so. Im Steuermilderungsgesetz 1926 konnten auf Antrag auch dann Steuerermäßigungen gewährt werden, wenn keine Kapitalerhöhung durch die aufnehmende Gesellschaft erfolgte (§ 9 Nr. 3 Steuermilderungsgesetz 1926). Der Reichsfinanzminister *P. P. Reinhold*, DNotZ 1926, 285 (286), führte diesbezüglich aus, dass von dieser Regelung die Fälle erfasst seien, dass (1.) die übernehmende Gesellschaft über eigene Aktien verfügen könne, mit denen die Gesellschafter der übergehenden Gesellschaft abgefunden werden könnten, (2.) die aufnehmende Gesellschaft sämtliche Aktien/Anteile der übergehenden Gesellschaft besitze oder (3.) eine Mischung aus den beiden erstgenannten Fällen vorliege.

[1269] BGH, Urteil vom 3.11.2015, II ZR 13/14, DStR 2015, 2857 (2858); ebenso BGH, Urteil vom 17.10.2017, KZR 24/15, NJW 2018, 703 (705).

[1270] *H. Altmeppen,* GmbHG[11], 2023, § 55 GmbHG Rn. 18 m. w. N.

[1271] BGH, Urteil vom 17.10.2017, KZR 24/15, NJW 2018, 703 (705).

sprechung an, dass eine Buchwertfortführung dann möglich gewesen sei, wenn das betriebliche Engagement in einer anderen Gesellschaftsform fortgeführt worden sei. Der Einbringende habe „Herr des Betriebs“ bleiben müssen.[1272] Daher habe die Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zu erfolgen. Diese Rechtsprechung kodifizierte man dann zunächst im § 17 UmwStG 1969 und führte sie unverändert in § 20 UmwStG 1977, § 20 UmwStG 1995 und § 20 UmwStG 2006 fort (Abb. 29). Der Gedanke, dass das betriebliche Engagement fortgeführt werden müsse, wird dabei vom Normsetzer (auch noch heute) ausdrücklich aufgegriffen.[1273]

Der Vergleich mit den zu gewährenden Anteilen legt also nahe, dass ein Kausalzusammenhang zwischen der Einbringung des Betriebsvermögens und der Gewährung der sonstigen Gegenleistung bestehen muss. In diesem Sinne führte das FG Düsseldorf in seiner Entscheidung aus dem Jahre 2019 bzgl. der Zusatzleistung aus: „Ausreichend ist lediglich das tatsächliche Gewähren eines Wirtschaftsgutes ‚für‘ die Einbringung“.[1274]

(3) Anknüpfungspunkt „neben“

Knüpft man nun an die Wendung „neben“ an, ergibt sich aus der systematischen Zusammenschau mit dem Abs. 1 des § 20 UmwStG und dessen Wortlaut („Gesellschaftsanteile“), dass mit den in § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, Abs. 2 Satz 4, Abs. 3 Satz 3 UmwStG angesprochenen „neuen Gesellschaftsanteilen“ nur diejenigen gemeint sein können, die der Einbringende nach § 20 Abs. 1 UmwStG zu erhalten hat. Neben ebendiesen Gesellschaftsanteilen darf der Einbringende sonstige Gegenleistungen erhalten. Fraglich ist, wie das Wort „neben“ zu deuten ist.

(a) Semantische Bedeutung des Worts „neben“

Zunächst zur Semantik des Worts „neben“. Die (primäre) Präposition „neben“[1275] regiert bei der Wendung „den neuen Gesellschaftsanteilen“ den Dativ, knüpft also grammatikalisch entweder an eine (statische) Lage[1276] oder an eine kopulative[1277] (verbindende, anreihende[1278]) Bedeutung an – und eben nicht an eine akkusativ-regierte Richtungsbezeichnung[1279].

[1272] RFH, Urteil vom 9.5.1933, VI A 434/30, RStBl. 1933, 999 (zweiter Leitsatz).

[1273] Zuletzt BT-Drs. 18/4902, S. 49, zum StÄndG 2015; früh BT-Drs. 5/3186, S. 14 f., zum die Rechtsprechung umsetzenden UmwStG 1969. Daneben wird in den Gesetzesmaterialien zuweilen betont, dass betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen nicht durch steuerliche Folgen behindert werden sollen (etwa BT-Drs. 18/4902, S. 48, zum StÄndG 2015). Zu den rechtsgeschichtlichen Ausführungen oben § 5 I, § 6 I, § 7 I, § 8 I, § 9 II und § 10 III 1.

[1274] FG Düsseldorf, Urteil vom 7.5.2019, 6 K 2302/15 K, DStRE 2020, 15 (20).

[1275] *G. Helbig/J. Buscha*, Deutsche Grammatik, 2001, S. 353.

[1276] *Duden*, Grammatik[10], 2022, Rn. 1439.

[1277] *G. Helbig/J. Buscha*, Deutsche Grammatik, 2001, S. 380; *Duden*, Grammatik[10], 2022, Rn. 1436, 1440.

[1278] *Duden*, Rechtschreibung[29], 2024, S. 831 (Stichwort: kopulativ).

[1279] Zu dieser grammatikalischen Form der Präposition „neben“ *G. Helbig/J. Buscha*, Deutsche

(b) Bedeutung i. S. des § 20 UmwStG

Welche der beiden semantischen Bedeutungen ist hier zugrunde zu legen? Dies ist maßgeblich mit Blick auf den normsetzerischen Willen zu ermitteln. Hat er sich überhaupt einem der beiden Alltagssprachgebräuche angeschlossen oder einen eigenen Begriff definiert?

Mit dem § 17 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1969 regelte der Normsetzer erstmals, dass der Einbringende steuerunschädlich eine Zusatzleistung erhalten durfte.[1280] Eine Deutung, bei der nur Gesellschaftsanteile zu erhalten wären, würde zu einer wirtschaftlich nicht gerechtfertigten Einengung der Bewegungsfreiheit der Beteiligten bei der Einbringung und ihrer Finanzierung führen, für die keine zwingenden steuerlichen Gründe ersichtlich seien. Zusätzlich durften also andere Wirtschaftsgüter gewährt werden. An dieser Haltung hat sich in den (Neu-)Normierungen des § 20 UmwStG 1977, des § 20 UmwStG 1995 und des § 20 UmwStG 2006 nichts geändert. Bestärkt wird dies letztlich durch die Änderungen durch das StÄndG 2015, mit denen die Höhe der Zusatzleistung nur wertmäßig begrenzt wurde. Der normsetzerische Wille findet auch insoweit Anklang, als das regierungsamtliche Beispiel davon ausgeht, dass der Einbringende neben Gesellschaftsanteilen ebenso eine Barzahlung erhält.[1281] Eine weniger sinnvolle Deutung scheint daher die der statischen Lage zu sein, denn dem Normsetzer ging es (wirtschaftlich betrachtet) ausschließlich darum, dass der Einbringende nicht nur Gesellschaftsanteile, sondern auch Zusatzleistungen erhalten darf. Es liegt vielmehr nahe, mit der Präposition „neben“ eine kopulative Bedeutung anzunehmen. In diesem Sinne kann „neben“ auch als „abgesehen von“ gelesen werden.[1282]

(c) Zwischenergebnis

Der Erhalt der sonstigen Gegenleistung wird also an den der neuen Gesellschaftsanteile gereiht. Dies legt es nahe, dass ebendieser Erhalt mit dem Abs. 1 des § 20 UmwStG verknüpft ist. Da man die neuen Gesellschaftsanteile für die Einbringung eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils zu erhalten hat, also ein Gegenseitigkeitsverhältnis bestehen muss, gilt dies auch für die sonstige Gegenleistung. Die sonstige Gegenleistung muss anlässlich der Einbringung des Betriebsvermögens gewährt werden.[1283] Dem vom Normsetzer verfolgten Zweck, Umstrukturierungen steuerlich nicht zu behindern und deshalb diese unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei zu stellen, nämlich wenn das betriebliche Engagement in Gestalt der Hingabe von Betriebsvermögen und dem Erhalt von Gesellschaftsrechten fortgeführt wird, entspricht es gerade, dass nur solche Zusatzleistungen gemeint sind, die im Zusammenhang mit der Einbringung stehen.

Grammatik, 2001, S. 380; *Duden*, Grammatik[10], 2022, Rn. 1436, 1440.

[1280] Zu den nachfolgenden rechtsgeschichtlichen Ausführungen oben § 6 I, § 7 I, § 8 I, § 9 II und § 10 III 1.

[1281] BT-Drs. 18/4902, S. 49; das Beispiel griff der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags nicht mehr auf (BT-Drs. 18/6094, S. 84 f.).

[1282] Ein Synonym zu „neben“ ist „außer“ (*Duden*, Bedeutungswörterbuch[5], 2018, S. 398; *G. Helbig/J. Buscha*, Deutsche Grammatik, 2001, S. 380), das in dem im Haupttext genannten Sinne verstanden werden kann (*Duden*, Bedeutungswörterbuch[5], 2018, S. 165).

[1283] So auch *J. Hennrichs*, DStJG 43 (2020), 145 (300), der die Verknüpfung allein auf den Akt der

(4) Anknüpfungspunkt „Gegenleistung"

Andere Vertreter machen die Antwort auf die Frage, ob ein kausaler Zusammenhang bestehen muss, an dem Begriff „Gegenleistung" fest. So formuliert *J. Patt*[1284], dass der Begriff „Gegenleistung" verdeutliche, dass die (Zusatz-)Leistung „durch die Sacheinlage veranlasst" sein müsse. Hiervon gehen grundsätzlich auch *C. Ritzer/I. Stangl* und *J. Ettinger/M. Mörz* aus, die durch die Verwendung des Begriffs der Gegenleistung eine stärkere Betonung des Kausalzusammenhangs zwischen Einbringung und Gegenleistung sehen, aber erkennen, dass bereits mit dem UmwStG 2006 ein solcher Kausalzusammenhang erforderlich war.[1285]

Der Gesetzeshistorie und den -materialien lassen sich jedoch nicht entnehmen, wieso der Begriff der „Gegenleistung" verwendet wurde. Zurück geht die Einführung auf einen Referentenentwurf zum SEStEG, der wiederum Parallelen zur sog. Fusionsrichtlinie aus dem Jahre 1992 aufzeigt, die allerdings noch von „baren Zuzahlungen" sprach.[1286] Im Referenten- und später im fast gleichlautenden Regierungsentwurf des SEStEG, jedenfalls aber mit dem StÄndG 2015 wollte man einen Gleichlauf mit § 3, § 11 UmwStG erzielen.[1287] Dort wird der Begriff in dem Sinne verstanden, dass für die übergehenden Wirtschaftsgüter nur Gesellschaftsrechte gewährt werden dürfen; daneben wird Geld oder jede andere geldwerte Leistung, die im Zusammenhang mit der Verschmelzung für die Übertragung des Vermögens von der übernehmenden Körperschaft erbracht wird, als Gegenleistung verstanden.[1288] Der Gegenseitigkeitscharakter der für die übergehenden Wirtschaftsgütern gewährten Gesellschaftsrechte ist deutlich erkennbar. Die semantische Bedeutung des Worts „Gegenleistung" – Gegenleistung ist eine Leistung als Erwiderung einer erbrachten Leis-

---

Einbringung bezieht; siehe auch FG Düsseldorf, Urteil vom 7.5.2019, 6 K 2302/15 K, DStRE 2020, 15 (20).

[1284] *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG Rn. 224f (88. EL, Januar 2017); gleichsinnig *A. Mutscher*, in: Frotscher/Drüen, § 20 UmwStG Rn. 180a (Stand: 27.6.2024); in diesem Sinne wohl auch *F. Tschesche*, in: Bordewin/Brandt, § 20 UmwStG Rn. 312 (404. Lfg., Februar 2018).

[1285] *C. Ritzer/I. Stangl*, DStR 2015, 849 (856); *J. Ettinger/M. Mörz*, GmbHR 2016, 154 (158). Dazu, dass bereits § 20 UmwStG 2006 einen solchen ursächlichen Zusammenhang forderte, etwa *A. Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut², 2013, § 20 UmwStG Rn. 182; *J. Patt*, EStB 2012, 420 (422), die diesen Zusammenhang allerdings an der Wendung „neben den Gesellschaftsanteilen" (§ 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 2006) festmachten; ebenso *J. Patt*, in: Dötsch/Jost/Patt/Pung, Umwandlungssteuerrecht⁵, 2003, § 20 UmwStG 1995 Rn. 181, für § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 1995.

[1286] Zu dem in der Fusionsrichtlinie enthaltenen Anteilstausch entschied EuGH, Urteil vom 5.7.2007, Rs. C-321/05, ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 29, dass „die bare Zuzahlung und der Erwerbsvorgang Teile derselben Transaktion sind. Die Zuzahlung ist nämlich integraler Bestandteil der Gegenleistung, die die erwerbende Gesellschaft den Gesellschaftern der erworbenen Gesellschaft erbringt, um an Letzterer eine Mehrheitsbeteiligung zu erlangen". Dazu noch unten § 13 II 5 b bb (1) (a).

[1287] Dazu oben § 9 II 1 und § 13 II 2.

[1288] So etwa bspw. für § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UmwStG: BMF, UmwStE 2025, Rn. 11.10 i. V. m. Rn. 03.21; *A. Klier*, in: Bordewin/Brandt, § 11 UmwStG Rn. 231 (454. Lfg., Juli 2023); *Th. Rödder*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut³, 2019, § 11 UmwStG Rn. 300.

tung, wobei man „Leistung“ als etwas Gewährtes oder ein besonders geleisteter Betrag bzw. als Dienstleistung verstehen dürfte[1289] – bestätigt dies.

Es liegt die Deutung nahe, dass mit dem (Teil-)Begriff „Gegenleistung“ auch auf das Gegenseitigkeitsverhältnis zwischen Einbringung und Zusatzleistung hingewiesen werden soll.

(5) Zwischenergebnis

Unter anderem die Gesetzeshistorie lässt darauf schließen, dass bereits die Wendung „neben den neuen Gesellschaftsanteilen“ den kausalen Zusammenhang herstellt. Denn die Gesetzesfassungen vor dem StÄndG 2015, die den (Teil-)Begriff der Gegenleistung nicht verwendeten, sahen einen solchen Zusammenhang vor. Die Änderung hin zur „sonstigen Gegenleistung“ unterstreicht diesen durch die erstgenannte Wendung vermittelten Kausalzusammenhang. Folglich muss die sonstige Gegenleistung anlässlich der Einbringung des Betriebsvermögens gewährt werden. Es fallen solche Zusatzleistungen nicht unter die Vorschrift der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft, die nur nebenbei, d. h. gelegentlich[1290] der Einbringung gewährt werden. Solche Zusatzleistungen stehen nicht mehr im Gegenseitigkeitsverhältnis mit der Einbringung des Betriebsvermögens. Sie sind dem Einbringungsvorgang überhaupt nicht zuzurechnen (Abb. 30).[1291]

bb) Zeitlicher Zusammenhang

Ist der Wendung „neben den neuen Gesellschaftsanteilen“ bzw. dem (Teil-)Begriff „Gegenleistung“ auch ein zeitlicher Zusammenhang zu entnehmen? Im Schrifttum lassen sich zwei Meinungen ausmachen.

Nach e. A.[1292] liegt keine sonstige Gegenleistung vor, wenn zeitnah vor der Einbringung bzw. im Rückwirkungszeitraum ein nicht einzubringendes, da funktional nicht wesentliches Wirtschaftsgut entnommen oder eine zeitnahe Ausschüttung der übernehmenden Gesellschaft nach der Einbringung erfolgt. Der Gesetzgeber habe in dem hier in den Blick genommenen Regelungsbereich auf eine positiv geregelte „Vor- bzw. Nachbetrachtung“, die das UmwStG ansonsten ja durchaus kenne (wie etwa Sperrfristen [§ 22 UmwStG]),

---

[1289] Dazu oben § 12.

[1290] So bereits die Formulierung bei RFH, Urteil vom 16.8.1934, VI A 387/33, RStBl. 1935, 155 (156).

[1291] So i. E. auch, aber ohne Begründung *D. Dürrschmidt*, in: BeckOK UmwStG, § 20 UmwStG Rn. 1088 (30. Ed., 1.10.2024).

[1292] *P. Brandis*, JbFSt 2016/2017 (2016), 86 (86 f.); *K.-D. Drüen*, JbFSt 2016/2017 (2016), 86; *A. Herlinghaus*, DStJG 43 (2020), 283 (299 f.); *P. Möllmann*, in: *A. Benecke/P. Möllmann*, FR 2016, 741 (747); *D. Nitzschke*, in: Brandis/Heuermann, § 20 UmwStG Rn. 75b (168.EL, August 2023); gleichsinnig *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 20 UmwStG Rn. 366c; so auch *A. Bilitewski/M. D. Heinemann*, Ubg 2015, 513 (519), hinsichtlich Maßnahmen vor der Einbringung; so auch *A. Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 20 UmwStG Rn. 351, hinsichtlich nachgelagerter Ausschüttungen.

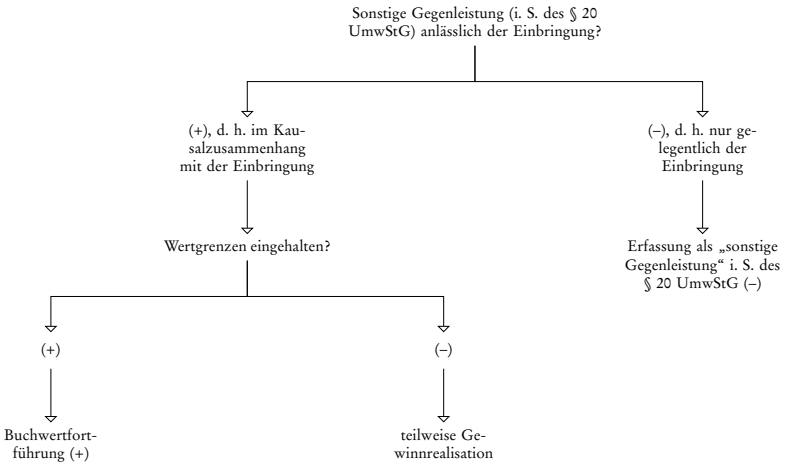

Abb. 30: Kausaler Zusammenhang des Erhalts der sonstigen Gegenleistung mit der Einbringung

durch das StÄndG 2015 verzichtet.[1293] Bei der nachgelagerten Einlagenrückgewähr sehe § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG eine typisierende Regelung vor, die nicht durch § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG verdrängt werde.[1294] Danach sei eine der Einbringung nachgelagerte Einlagenrückgewähr unter Zugrundelegung der Auffassung der Finanzverwaltung nur insoweit schädlich, wie die Einlagenrückgewähr den steuerlichen Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens übersteige.[1295] Zudem fehle es bei einer vor- und nachgelagerten Gewinn-

[1293] *A. Herlinghaus*, DStJG 43 (2020), 283 (300); ebenso *K.-D. Drüen*, JbFSt 2016/2017 (2016), 86. Im Sinne einer rückwirkenden „Vorbetrachtung" könnte man die Frage einordnen, ob Einlagen und Entnahmen im Rückwirkungszeitraum Einfluss auf das übertragene Nettobuchwertvermögen haben. Nachdem der BFH, Urteil vom 7.3.2018, I R 12/16, BStBl. II 2024, 613 entschied, dass eine Entnahme im Rückwirkungszeitraum zu negativen Anschaffungskosten führte, fügte der Normsetzer einen neuen Satz 5 in § 20 Abs. 2 UmwStG ein, nachdem nunmehr Einlagen und Entnahmen im Rückwirkungszeitraum (§ 20 Abs. 5 Satz 2 UmwStG) den Wert des eingebrachten Betriebsvermögen i. S. von § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2, 4 UmwStG beeinflusst (in diesem Sinne bereits vor der Gesetzesänderung *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG Rn. 224j [88. EL, Januar 2017]; *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 20 UmwStG Rn. 366b).

[1294] *A. Herlinghaus*, DStJG 43 (2020), 283 (300); *A. Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 20 UmwStG Rn. 351; a. A. *A. Benecke*, in: *A. Benecke/P. Möllmann*, FR 2016, 741 (747 f.).

[1295] *P. Möllmann*, in: *A. Benecke/P. Möllmann*, FR 2016, 741 (747); ebenso *A. Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 20 UmwStG Rn. 351; gleichsinnig *Th. Rödder*, JbFSt 2016/2017 (2016), 87.

bzw. Rücklagenausschüttung an dem erforderlichen Kausalzusammenhang zwischen Einbringung und Zusatzleistung.[1296]

Nach a. A.[1297] stellt sich die Änderung hin zum Begriff der Gegenleistung als „Verschärfung“ dar, sodass auch Leistungen, die zeitlich vor oder nach dem Einbringungsvorgang zwischen den Beteiligten fließen, als mit der Sacheinlage verknüpft und damit als „sonstige Gegenleistung“ anzusehen sind. Diese Ansicht betont demnach den durch den (Teil-)Begriff „Gegenleistung“ und die Wendung „neben den neuen Gesellschaftsanteilen“ bestimmten Zusammenhang auch in zeitlicher Sicht.

(1) Gesetzeshistorie und -materialien

Th. Rödder[1298] behauptet, im Gesetzgebungsverfahren zum StÄndG 2015 sei diskutiert worden, ob im Zusammenhang mit der Einlagenrückgewähr eine Änderung des § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG erforderlich gewesen sei. *K.-D. Drüen*[1299] führt diesbezüglich aus, dass der Normsetzer eine solche Änderung bewusst unterlassen habe, wie er es überhaupt unterlassen habe, eine Regelung zu treffen, die bzgl. eines zeitlichen Zusammenhangs aussagekräftig sei. Lässt sich diese Aussage anhand der in dieser Untersuchung ausgewerteten Materialien verifizieren? Ergibt die Gesetzeshistorie möglicherweise einen Anhaltspunkt für einen zeitlichen Zusammenhang?[1300]

(a) Zeitlicher Zusammenhang vor und mit dem UmwStG 1969, UmwStG 1977, UmwStG 1995 und UmwStG 2006

Denjenigen Entscheidungen der Rechtsprechung[1301], die vor dem § 17 UmwStG 1969 zur Einbringung mit Zusatzleistung ergangen waren, lagen Sachverhalte zugrunde, bei denen der Einbringende die Zusatzleistungen zeitgleich mit der Einbringung des Betriebsvermögens erhielt. Eine Entscheidung hinsichtlich des zeitlichen Zusammenhangs sucht man vergebens. Da der (historische) Normsetzer mit den Einbringungsvorschriften des UmwStG 1969 grundsätzlich die Rechtsprechung umsetzte, ist der Begründung des Regierungsentwurfs auch nicht ausdrücklich zu entnehmen, ob Zusatzleistungen im zeitlichen Vorfeld oder Nachgang als „andere Wirtschaftsgüter“ anzusehen waren.[1302] Jedenfalls erfasst waren solche Zusatzleistungen, die zeitgleich gewährt werden.

[1296] In diese Richtung *P. Brandis*, JbFSt 2016/2017 (2016), 86 (87); *A. Herlinghaus*, DStJG 43 (2020), 283 (300).

[1297] *A. Benecke*, in: *A. Benecke/P. Möllmann*, FR 2016, 741 (747 f.); *A. Bilitewski/M. D. Heinemann*, Ubg 2015, 513 (516); *J. Ettinger/M. Mörz*, GmbHR 2016, 154 (158); *P. Heinemann/A. Schumacher*, StbJb 2016/2017 (2017), 241 (245); *H. Ott*, Stbg 2016, 111 (114); *H. Ott*, StuB 2016, 812 (814 f.); gleichsinnig *N. Schneider*, StbJb 2014/2015 (2015), 135 (151).

[1298] *Th. Rödder*, JbFSt 2016/2017 (2016), 87.

[1299] *K.-D. Drüen*, JbFSt 2016/2017 (2016), 86.

[1300] Zu den nachfolgenden rechtsgeschichtlichen Ausführungen oben § 5 I, § 6 I, § 7 I, § 8 I, § 9 II und § 10 III 1.

[1301] Insbesondere BFH, Urteil vom 13.7.1965, I 167/59 U, BStBl. III 1965, 640.

[1302] BT-Drs. 5/3186, S. 15.

Dieses Verständnis übernahm man in den § 20 UmwStG 1977. Allerdings ist auf die mit dem StÄndG 1992 umgesetzte sog. Fusionsrichtlinie hinzuweisen. Diese sah vor, dass beim Anteilstausch innerhalb der EWG eine „bare Zuzahlung" zulässig war, wenn diese nur 10 % des Nennwerts oder des rechnerischen Werts der gewährten Anteile nicht überschritt. Im Jahre 2007 entschied der EuGH[1303] den in der Fusionsrichtlinie geregelten Anteilstausch betreffend, dass eine „Geldleistung, die den Gesellschaftern der erworbenen Gesellschaft von einer erwerbenden Gesellschaft erbracht wird, [. . .] nicht allein deshalb als ‚bare Zuzahlung' im Sinne von Art. 2 Buchst. d der [Fuisonsr]ichtlinie 90/434[/EWG] zu qualifizieren [ist], weil ein gewisser zeitlicher oder anderweitiger Zusammenhang mit dem Erwerbsvorgang besteht oder eventuell eine betrügerische Absicht vorliegt. Es ist vielmehr in jedem Einzelfall unter Berücksichtigung der Gesamtheit der Umstände zu prüfen, ob die fragliche Leistung den Charakter einer verbindlichen Gegenleistung im Erwerbsvorgang aufweist". Entscheidend für den EuGH ist also, ob die Gewinnausschüttung „integraler Bestandteil" der von der übernehmenden Gesellschaft für den Erwerb der Anteile der übergehenden Gesellschaft zu erbringenden Gegenleistung gewesen ist.[1304] Soweit dies der Fall sei, so dürfte man die Entscheidung über die Entscheidungsgründe hinaus deuten, dürfte es unerheblich sein, wenn die Gewinnausschüttung (jedenfalls wenige Tage[1305]) nach der Einbringung erfolgte.

Aus dieser EuGH-Entscheidung verallgemeinernd herauszulesen, dass eine Ausschüttung nach einer Einbringung keine sonstige Gegenleistung darstelle,[1306] schießt übers Ziel hinaus. Eine solche nachgelagerte Gewinnausschüttung könnte nach dem EuGH sehr wohl eine sonstige Gegenleistung darstellen, nämlich dann, wenn der Einbringende die Gewinnausschüttung gerade dafür erhalten soll, dass die Anteile eingebracht wurden. Im Einzelfall abzuwägende Indizien dafür, dass die Zusatzleistungen integraler Bestandteil der Gegenleistung ist, sind m. E. etwa Vereinbarungen (bspw. schriftlich im Einbringungsvertrag, aber auch mündliche Abreden), ein ohne Zusatzleistung (auffälliges) inkongruentes Beteiligungsverhältnis (es sei denn, ein solches ergibt sich eindeutig aus anderen Umständen [bspw. durch eine Anzeige des Erwerbs gemäß § 30 ErbStG])[1307], Gesamtplanerwägungen

[1303] EuGH, Urteil vom 5.7.2007, Rs. C-321/05, ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 31. In diese Richtung bereits RFH, Urteil vom 16.8.1934, VI A 387/33, RStBl. 1935, 155 (156): „Denn auch bei einer echten Verschmelzung nach § 306 HGB. würde der Senat nicht deshalb eine Veräußerung der Beteiligung annehmen, weil die übernehmende [AG] gelegentlich der Verschmelzung oder später ihr Aktienkapital erhöhen und die neuen Aktien fremden Aktionären begeben würde".

[1304] EuGH, Urteil vom 5.7.2007, Rs. C-321/05, ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 33. Soweit dies nicht der Fall sei, könne aber noch ein Rechtsmissbrauch vorliegen (EuGH, Urteil vom 5.7.2007, Rs. C-321/05, ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 37 ff.).

[1305] Im zu entscheidenden Fall fand der Anteilstausch am 29.10.1993 statt, die in Frage stehende Gewinnausschüttung erfolgte am 3.11.1993.

[1306] So *A. Schumacher*, JbFSt 2016/2017 (2016), 79 (81).

[1307] Unter der Annahme, dass sich Leistung und Gegenleistung auszugleichen pflegen (so bereits der BFH in seinem sog. Tauschgutachten [dazu oben bei und in Fn. 475]) und im Geschäftsleben der eine dem anderen Partner i. d. R. nichts schenkt (BFH, Urteil vom 11.10.2007, IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705 [707 f.]), erscheint ein inkongruentes Beteiligungsverhältnis ungewöhnlich und es liegt nahe, dass neben den erhaltenen Anteilen hinaus weitere Leistungen für die Einbringung des

wie die der (zeitlich verbundenden) Ausweichgestaltung[1308] und ein über das ([ggf.] neu begründete) Gesellschaftsverhältnis hinausgehendes Näheverhältnis[1309].[1310]

Im Ergebnis übernahm der Normsetzer das dem § 20 UmwStG 1977 zugrunde gelegte Verständnis auch in den § 20 UmwStG 1995. Eine ausdrückliche Aussage über einen zeitlichen Zusammenhang findet sich in diesem Gesetzgebungsverfahren nicht.

Ebenso ist i. E. im § 20 UmwStG 2006 die Vorschrift des § 20 UmwStG 1995 inhaltlich unverändert fortgeschrieben worden. In der Begründung des Regierungsentwurfs, den Beratungen sowie der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags finden sich keine Aussagen darüber, ob zeitlich vor oder nach der Einbringung gewährte Zusatzleistungen „sonstige Gegenleistungen“ bzw. andere Wirtschaftsgüter i. S. des § 20 UmwStG 2006 sind. Selbst wenn man den Regierungsentwurf des SEStEG zugrunde legt, worin vorgesehen war, dass (überhaupt) keine sonstige Gegenleistung hätten gewährt werden dürfen, ergäben sich daraus keine Erkenntnisse zur Frage des zeitlichen Zusammenhangs. Ein Indiz könnte wenn überhaupt das regierungsamtliche Beispiel sein, bei dem die sonstigen Gegenleistungen zusammen mit den Gesellschaftsanteilen gewährt werden.[1311] Eine positive Aussage in die eine oder andere Richtung ist daraus aber nicht abzuleiten.

Betriebsvermögens gewährt werden sollten.

[1308] In diese Richtung *Ch. Juhn/H. A. Karadeniz*, StuB 2023, 249 (250 ff.); *N. Schneider*, StbJb 2014/2015 (2015), 135 (153). Aus dem fast uferlosen Schrifttum und der Rechtsprechung zum „Gesamtplan“ sei nur auf *P. Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 42 AO Rn. 371 ff., insbesondere 379 (271. Lfg., November 2022); *G. Kempelmann*, StuW 2016, 385, hingewiesen, jeweils m. w. N. Ein Aspekt des „Gesamtplans“ ist der des zeitlichen Zusammenhangs. Wie die Ausführungen im Haupttext allerdings zeigen und noch zeigen werden, reicht allein ein (zufälliger) zeitlicher Zusammenhang mit der Einbringung für die Annahme eines kausalen Zusammenhangs nicht aus. Die Grenzziehung, wann nur ein zeitlicher Zusammenhang vorliegt oder die zeitliche Nähe doch einen Gesamtplan indiziert, wird man wohl anhand von Einzelfallumständen ziehen müssen. In Bezug auf die Einbringung in eine Personengesellschaft unten § 15 II 6. Kritisch gegenüber Gesamtplanerwägungen bzgl. des zeitlichen Zusammenhangs ausdrücklich *A. Herlinghaus*, DStJG 43 (2020), 283 (300).

[1309] In Anlehnung an die Voraussetzung der nahestehenden Person bei der verdeckten Gewinnausschüttung (dazu nur *D. Gosch*, in: Gosch[4], 2020, § 8 KStG Rn. 227 ff. m. w. N.). Besteht ein solches Näheverhältnis, scheint es möglich zu sein, dass eine im Zusammenhang mit der Einbringung erhaltene Zusatzleistung nicht „einfach so“, sondern für die Einbringung des Betriebsvermögens geleistet wird, denn wenn bei einander nahestehenden Personen nicht unterstellt werden könne, dass sie Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Gesichtspunkten ausgehandelt haben (BFH, Urteil vom 8.4.2014, IX R 4/13, BFH/NV 2014, 1201 [1202]), liegt es im Bereich des Möglichen, dass nicht allein das eingebrachte Betriebsvermögen und die erhaltenen Anteilen die Leistung und Gegenleistung darstellen.

[1310] So auch EuGH, Urteil vom 5.7.2007, Rs. C-321/05, ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 31, ohne jedoch Indizien zu nennen (siehe bereits soeben im Haupttext); ebenso *J. Schimmele*, EStB 2015, 117 (118), für § 24 UmwStG 2006.

[1311] BT-Drs. 16/2710, S. 43.

(b) Zeitlicher Zusammenhang mit dem StÄndG 2015

Schenkt man der eingangs erwähnten Aussage *Th. Rödders*[1312] Glauben, müsste sich aus dem Gesetzgebungsverfahren zum StÄndG 2015 ergeben, dass jedenfalls hinsichtlich einer nachgelagerten Einlagenrückgewähr (§ 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG) Beratungen stattgefunden haben, sodass hieraus Schlussfolgerungen dafür gezogen werden könnten, ob aufgrund eines zeitlichen Zusammenhangs mit der Einbringung eine Zusatzleistung zu einer „sonstigen Gegenleistung" umzuqualifizieren wäre. *Th. Rödder* bleibt allerdings vage, und einen Beleg für seine Aussage sucht man vergebens. Insbesondere stellt sich die Frage, woher diese Information stammt. Denn *Th. Rödder* gehörte weder zu den angehörten Sachverständigen[1313] noch taucht sein Name hinsichtlich der Änderungen der § 20, § 21 und § 24 UmwStG in den Protokollen der Beratungen des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags auf.[1314] Diesen Beratungsprotokollen sowie der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags sind genauso wenig Aussagen zu der Frage einer möglichen Änderung des § 22 UmwStG angesichts einer Einlagenrückgewähr zu entnehmen wie der Begründung des Regierungsentwurfs und der Debatten im Plenum des Deutschen Bundestags.[1315] Zwar wurden die Nr. 2, 4 und 6 des § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG 2006 an die neuen Wertgrenzen angepasst.[1316] Allerdings blieb § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG unverändert.

Dass bzgl. einer möglichen Änderung des § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG mit Blick auf eine Einlagenrückgewähr keine Beratungen stattgefunden haben, deckt sich mit der Antwort des Parlamentarischen Staatssekretärs beim BMF, *M. Meister*, auf eine schriftliche Frage des Abgeordneten *K. Troost* (DIE LINKE) hin. Auf die Frage, „[i]nwieweit [...] nach der geplanten Änderung des § 20 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) die Regelung ökonomisch umgangen werden [kann], indem vor der Einbringung Darlehen bei der Personengesellschaft aufgenommen werden und der Mitunternehmeranteil im Anschluss ohne Darlehen eingebracht wird, und inwieweit [...] die geplante Regelung des § 21 UmwStG ökonomisch umgangen werden [kann], wenn die Kapitalgesellschaft vor der Einbringung

[1312] *Th. Rödder*, JbFSt 2016/2017 (2016), 87.

[1313] Siehe die Unterschriftenliste der Sachverständigen vom 29.6.2015 (PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 18/46, S. 8 f.).

[1314] PA-DBT 3107 Finanzen, A18/7, Prot. 47, S. 5 ff.; PA-DBT 3107 Finanzen, A18/7, Prot. 52, S. 7 ff.; in PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 18/46, S. 21, und in der Stellungnahme Bundessteuerberaterkammer vom 25.6.2015, Anlage S. 15, wird lediglich ein Aufsatz *Th. Rödders*, den § 50i EStG betreffend, zitiert; auch in PA-DBT 3107 Finanzen, A18/7, Prot. 27, S. 5 ff., noch das vorherige ZKAnpG betreffend, findet sich sein Name nicht.

[1315] BR-Drs. 432/14 (Beschluss), S. 103, zum ZKAnpG; BT-Drs. 18/4902, S. 49 ff.; BT-Drs. 18/6094, S. 84 f.; BT-Plenarprotokoll 18/106, S. 10198C i. V. m. Anlage 8; BT-Plenarprotokoll 18/124, S. 12068B ff.; PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 18/46, S. 12 ff.; Finanzausschuss des Deutschen Bundestags, Protokoll Nr. 18/47 vom 1.7.2015 (oben in Fn. 992), S. 22 f.; PA-DBT 3107 Finanzen, A18/7, Drs. 203, S. 3; PA-DBT 3107 Finanzen, A18/7, Prot. 52, S. 20 (die zu dieser Sitzung eingebrachten und i. E. angenommenen Änderungsanträge sind identisch mit der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags und geben daher ebenso wenig Beratungen über die Einlagenrückgewähr preis).

[1316] BT-Drs. 18/4902, S. 11, 51; unverändert übernommen durch den Finanzausschuss des Deut-

an die Einbringende bzw. den Einbringenden Darlehen vergibt, die Anteile an der Kapitalgesellschaft dann aber ohne den Darlehensanspruch eingebracht werden“[1317], antwortete *M. Meister*: „Die Frage zielt möglicherweise auf in der Literatur diskutierte Gestaltungsmodelle ab, bei denen im Zusammenhang mit einer Einbringung eine zum einzubringenden Vermögen gehörende Personengesellschaft bzw. Kapitalgesellschaft vor- oder nachgelagerte Leistungen (Entnahmen bzw. Gewinnausschüttungen) an den bzw. die Einbringenden durch Darlehen fremdfinanziert, um die geltende Zuzahlungsgrenze oder zukünftig die geplante abgesenkte Zuzahlungsgrenze in § 20 Absatz 2 bzw. § 21 Absatz 2 UmwStG zu umgehen. Je nach den Umständen des Einzelfalls können solche Leistungen, wenn sie *im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang* mit der Einbringung erfolgen, auch als sonstige Gegenleistung im Sinne des § 20 Absatz 2 bzw. § 21 Absatz 1 UmwStG zu beurteilen sein. In einem solchen Fall wären diese Leistungen im Rahmen der geplanten wie auch der jetzt bereits geltenden Zuzahlungsgrenze zu berücksichtigen.“[1318] Diese mehr als einen Monat vor der zum StÄndG 2015 letzten Sitzung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags veröffentlichte Antwort[1319] zeigt, dass zuvor nicht über eine mögliche Änderung des § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG 2006 diskutiert wurde, da sich dies ansonsten in der Antwort hätte niederschlagen können. In der Antwort ist aber der zeitliche Zusammenhang offen angesprochen. Dass „im Deutschen Bundestags [. . .] diskutiert“ worden sei, wie es *D. Koch*[1320] umschreibt, ist daher zu weitgehend. Ebenso lassen sich nach Veröffentlichung der Antwort keine Quellen finden, worin das Thema der Einlagenrückgewähr zu finden ist, insbesondere auch nicht in der zu diesem Gesetzgebungsverfahren letzten Sitzung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags.[1321]

Die Aussage *Th. Rödders* lässt sich demnach nicht mit den in dieser Untersuchung ausgewerteten Materialien bestätigen. Mithin ist m. E. auch das auf den Willen des Normsetzers abzielende Argument nicht tragfähig, dass, weil eine Änderung des § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG bewusst unterblieben sei, eine nachträgliche Einlagenrückgewähr ausschließlich im Falle des genannten § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG steuerschädlich sein könne.

(c) Zwischenergebnis

Demnach ist zu konstatieren, dass dem Gesetzgebungsverfahren zum StÄndG 2015 nicht zu entnehmen ist, dass der Normsetzer bewusst auf eine Änderung des § 22 Abs. 1 Satz 6

---

schen Bundestags (BT-Drs. 18/6094, S. 23 f., 84 f.); die Änderungen sind auch in Geltung getreten (BGBl. I 2015 S. 1834 [1839 f.]). Der Entwurf des ZKAnpG sah keine Änderung des § 22 UmwStG vor (BR-Drs. 432/14 (Beschluss), S. 101 f.).

[1317] BT-Drs. 18/5768, S. 19.

[1318] BT-Drs. 18/5768, S. 19 (Hervorhebungen hinzugefügt). Auf diese Antwort weisen bereits *P. Heinemann/A. Schumacher*, StbJb 2016/2017 (2017), 241 (244 f.); *D. Koch*, BB 2015, 2603 (2606); *P. Möllmann*, in: *A. Benecke/P. Möllmann*, FR 2016, 741 (747 f.), hin.

[1319] BT-Drs. 18/5768 datiert auf den 14.8.2015 und damit vor der hinsichtlich des StÄndG 2015 letzten Sitzung des Finanzausschausses des Deutschen Bundestags am 23.9.2015, an der auch *M. Meister* teilnahm (dazu oben bei und in Fn. 998, 1000).

[1320] *D. Koch*, BB 2015, 2603 (2606).

[1321] PA-DBT 3107 Finanzen, A18/7, Prot. 52, S. 20.

Nr. 3 UmwStG verzichtet hat. Es lässt sich also nicht schlussfolgern, dass es nicht auf einen zeitlichen Zusammenhang ankomme, sodass vor- und nachgelagerte Leistungen keine sonstigen Gegenleistungen seien. Vielmehr spricht jedenfalls die Aussage *M. Meisters*, die unwidersprochen geblieben ist, dafür, dass man auch solche Leistungen als sonstige Gegenleistungen erfasst wissen wollte, die im zeitlichen *und* sachlichen Zusammenhang mit der Einbringung gewährt werden. Diese Deutung wird zwar nicht ausdrücklich durch die Gesetzeshistorie gestützt. So ging der Normsetzer lediglich von einem gleichzeitigen Erhalt der Gesellschaftsanteile und der Zusatzleistung aus; im Übrigen lässt sich keine ausdrückliche Aussage hinsichtlich eines zeitlichen Zusammenhangs entnehmen. Allerdings sprechen die vom EuGH vorgebrachten Argumente dafür, dass der nationale Normsetzer solche Zusatzleistungen noch als sonstige Gegenleistung ansieht, die integraler Bestandteil der Gegenleistung für die Einbringung sind (dazu auch noch sogleich (2)).

(2) Kein einschränkender Wortlaut

Einige Stimmen[1322] führen aus, dass der Gesetzgeber auf eine Regelung verzichtet habe, die ausdrücklich bestimme, ob vor oder nach der Einbringung erbrachte Zusatzleistungen auch als sonstige Gegenleistung gelten. Schaut man sich den Normtext lediglich oberflächlich an, mag man diesem Argument zustimmen. Die vertiefte Untersuchung dieser Vorschrift ergibt indes ein anderes Bild.

Zunächst kann wieder an die Semantik angeknüpft werden. Wie an anderer Stelle bereits festgestellt, regiert der Begriff „neben" in § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, Abs. 2 Satz 4, Abs. 3 Satz 3 UmwStG jeweils den Dativ.[1323] In dieser Verwendung hat die Präposition keine temporale Bedeutung.[1324] Folglich kann ihr als solcher auch nichts hinsichtlich eines zeitlichen Zusammenhangs entnommen werden. Dass der Normsetzer entgegen dieser grammatischen Regel der Wendung „neben den neuen Gesellschaftsanteilen" ein juristisch-spezifisches Verständnis beigegeben hat, erscheint nach den bisherigen Untersuchungsergebnissen unwahrscheinlich. Ebenso ist die allgemeinsprachliche Bedeutung des Begriffs „Gegenleistung" diesbezüglich unergiebig.[1325]

Nichtsdestotrotz kann sich der zeitliche Zusammenhang vermittels des Kausalzusammenhangs ergeben. Es wurde bereits festgestellt, dass der Einbringende die sonstige Gegenleistung anlässlich der Einbringung des Betriebsvermögens erhalten muss; Zusatzleistungen gelegentlich der Einbringung fallen nicht unter § 20 UmwStG.[1326] Wenn, wie es der EuGH[1327] in Bezug auf den Anteilstausch beschrieb, die Zusatzleistung integraler Bestandteil der von der übernehmenden Gesellschaft für den Erwerb des eingebrachten Betriebsvermögens zu erbringenden Gegenleistung sein muss, um als „sonstige Gegenleistung" zu gelten, dann kann es keinen Unterschied machen, zu welchem Zeitpunkt: ob vorher, gleich-

[1322] *K.-D. Drüen*, JbFSt 2016/2017 (2016), 86; *A. Herlinghaus*, DStJG 43 (2020), 283 (300).
[1323] Oben § 13 II 5 b aa (3).
[1324] *G. Helbig/J. Buscha*, Deutsche Grammatik, 2001, S. 380.
[1325] Zu dieser Begriffsbedeutung oben § 12.
[1326] Oben § 13 II 5 b aa (5).
[1327] EuGH, Urteil vom 5.7.2007, Rs. C-321/05, ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 33.

zeitig oder nachher eine solche Zusatzleistung gewährt wird; sie sind immer als „sonstige Gegenleistung“ zu berücksichtigen. Stellt sich die Zusatzleistung nicht als ein solcher integraler Bestandteil heraus, dann ist es unerheblich, ob im Vorfeld oder im Nachhinein der Einbringung derartige Leistungen gewährt werden; mangels Kausalzusammenhang sind sie der Einbringung nicht zuzuordnen und sie unterliegen der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften. Allerdings verallgemeinernd anzunehmen, dass es bei vor- und nachgelagerten Gewinnausschüttung an einem kausalen Zusammenhang fehle,[1328] ist verfehlt. Es ist je nach den Umständen des Einzelfalls zu entscheiden, ob eine Zusatzleistung als integraler Bestandteil der Gegenleistung anzusehen ist, und nur soweit dies nicht der Fall ist, folgt daraus, dass sie nicht aufgrund der Einbringung, also nicht kausal gewährt wurde. So betrachtet wird der Einbringungsvorgang selbst durch vor oder nach der Einbringung erbrachte Zusatzleistungen, die nicht integraler Bestandteil der Gegenleistung sind, nicht tangiert und er kann, soweit die Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 UmwStG im Übrigen eingehalten werden, steuerneutral erfolgen.

Demnach ist festzuhalten, dass im Normtext nicht ausdrücklich ein zeitlicher Zusammenhang normiert wurde. Auch der Wendung „neben den neuen Gesellschaftsanteilen“ ist keine temporale Bedeutung zu entnehmen.

(3) Gewährung neuer Gesellschaftsanteile

Ein, soweit ersichtlich, noch nicht vorgebrachtes Argument für einen zeitlichen Zusammenhang könnte ebenso ein (systematischer) Vergleich mit den zu erhaltenden Gesellschaftsanteilen gemäß § 20 Abs. 1 UmwStG sein. Diese stellen die für eine Einbringung i. S. des § 20 UmwStG zwingende Gegenleistung für die Einbringung eines (Teil-)Betriebs oder eines Mitunternehmeranteils dar, neben denen der Einbringende auch sonstige Gegenleistungen erhalten darf.[1329] Nicht fernliegend erscheint es daher, den zeitlichen Zusammenhang zwischen der Gewährung der sonstigen Gegenleistung und der Einbringung mit der Gewährung der neuen Gesellschaftsanteile gemäß § 20 Abs. 1 UmwStG zu vergleichen.

Bereits beim kausalen Zusammenhang ist die Verbindung der § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, Abs. 2 Satz 4 UmwStG mit § 20 Abs. 1 UmwStG aufgezeigt worden.[1330] Dort ist ebenso festgestellt worden, dass die neuen Gesellschaftsanteile für die Einbringung zu erhalten sind („dafür“). Unabhängig eines gewissen zeitlichen Zusammenhangs zwischen Einbringung und Erhalt der Gesellschaftsanteile[1331] darf dies nicht darüber hinwegtäuschen, dass die neuen Anteile nicht gelegentlich, d. h. zeitlich „zufällig“ im Zusammenhang mit der Einbringung erfolgen. Vielmehr werden sie kausal für die Übertragung des Einbringungs-

---

[1328] *P. Brandis*, JbFSt 2016/2017 (2016), 86 (86 f.); so auch *P. Möllmann*, in: *A. Benecke/P. Möllmann*, FR 2016, 741 (747), hinsichtlich vorgelagerter Gewinn-/Rücklagenausschüttung.

[1329] Statt vieler BMF, UmwStE 2025, Rn. E 20.11; *St. Menner*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 20 UmwStG Rn. 185 m. w. N.; ebenso BFH, Urteil vom 7.4.2010, I R 55/09, BStBl. II 2010, 1094 (1096), zum § 20 UmwStG 1995.

[1330] Dazu oben § 13 II 5 b aa.

[1331] Da es sich um „neue“ Anteile handeln muss, können diese Anteile nur solche sein, die bei

gegenstands gewährt. Es ist also nicht der zeitliche Zusammenhang, der die Anteile zu solchen macht, die der Einbringende für (§ 20 Abs. 1 UmwStG: „dafür") die Einbringung erhält. Es ist die sachliche Verknüpfung mit der Einbringung.[1332] So wären solche Anteile, die etwa im Zuge einer im zeitlichen Zusammenhang vor oder nach der Einbringung erfolgenden Kapitalerhöhung (bspw. § 55 GmbHG) entstehen, keine Anteile i. S. des § 20 Abs. 1 UmwStG, denn die zu beurteilende Sacheinbringung hat nicht unmittelbar zur Entstehung dieser Anteile geführt.[1333]

Aus diesem Grund und aus der Tatsache, dass die Anteile mit Eintragung im Handelsregister in der Person des Einbringenden entstehen,[1334] die Eintragung allerdings in der Hand des Handelsregistergerichts liegt – dieses hat bei Vorliegen der Voraussetzungen die Eintragung „unverzüglich" (§ 25 Abs. 1 Satz 2 HRV[1335]) vorzunehmen, worunter man i. d. R. drei bis fünf Tage versteht[1336] –, kann kein Schluss hinsichtlich der Zusatzleistung gezogen werden.

(4) Vergleich zu normierten „Nachtatbeständen"

Es wird vorgebracht, im UmwStG seien „Vor- und Nachtatbestände" geregelt, woraus sich ergebe, dass der Normsetzer das Problem der einbringungsnahen Gestaltungen kenne.[1337] Bei den Änderungen durch das StÄndG 2015 habe er jedoch keinen Anlass gesehen, eine solche Regelung zu bestimmen oder anzupassen.[1338] Hieraus folge, dass eine Zusatzleistung, die nur im zeitlichen, nicht aber im kausalen Zusammenhang mit der Einbringung gewährt werde, nicht als „sonstige Gegenleistung" zu qualifizieren sei. Als Beispiele für solche „Vor- und Nachtatbestände" nennt *K.-D. Drüen*[1339] (erstens) „die rückwirkende Auslösung von Steuerpflicht" und (zweitens) „Sperrfristen". Nur letzteres soll hier näher betrachtet werden.

---

der Gründung der übernehmenden Gesellschaft (bspw. § 5 GmbHG) oder infolge einer Kapitalerhöhung (bspw. §§ 55 ff. GmbHG) entstehen (BMF, UmwStE 2025, Rn. E 20.10; *St. Menner*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 20 UmwStG Rn. 183; *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 20 UmwStG Rn. 204). Derartige Anteile entstehen mit der Eintragung ins Handelsregister und zu diesem Zeitpunkt erlangt derjenige, der die Anteile übernimmt (§ 3 Abs. 1 Nr.4, § 55 Abs. 5 GmbHG), die Stellung eines Gesellschafters (für die Kapitalerhöhung einer GmbH etwa BGH, Urteil vom 17.10.2017, KZR 24/15, NJW 2018, 703 [705] m. w. N.).

[1332] Dazu oben § 13 II 5 b aa.

[1333] So etwa *St. Menner*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 20 UmwStG Rn. 191, für bereits vor der Einbringung bestehende Anteile.

[1334] Oben bei und in Fn. 1269–1271.

[1335] Verordnung über die Einrichtung und Führung des Handelsregisters vom 12.8.1937 (RMBl. 1937 S. 515 = DJ 1937, 1251), zuletzt geändert durch Gesetz zur Umsetzung der Umwandlungsrichtlinie und zur Änderung weiterer Gesetze vom 22.2.2023 (BGBl. I 2023 Nr. 51).

[1336] Etwa *A. Schwanna*, in: Semler/Stengel/Leonard[5], 2021, § 19 UmwG Rn. 3 Fn. 3.

[1337] *K.-D. Drüen*, JbFSt 2016/2017 (2016), 86; ebenso *J. Hennrichs*, DStJG 43 (2020), 145 (300), der von einer „Vor- und Nachbetrachtung" spricht.

[1338] Zu dem (i. E. nicht tragfähigen) Argument, der Normsetzer habe im Gesetzgebungsverfahren des StÄndG 2015 Änderungen im Bereich der Einlagenrückgewähr diskutiert, oben § 13 II 5 b bb (1).

[1339] *K.-D. Drüen*, JbFSt 2016/2017 (2016), 86.

Ein solcher Nachtatbestand ist die eine sog. Sperrfrist von sieben Jahren bestimmende Vorschrift des § 22 UmwStG.[1340] Danach ist im Falle einer Veräußerung der erhaltenen Anteile (Abs. 1 Satz 1) bzw. der eingebrachten Anteile (Abs. 2 Satz 1) oder eines gleichgestellten sog. Ersatzrealisationstatbestands (Abs. 1 Satz 6 Nr. 1–6, Abs. 2 Satz 6) die (Nach-)Besteuerung des sog. Einbringungsgewinns I bzw. II vorgesehen. Ein hier in Betracht kommender Ersatzrealisationstatbestand ist der in diesem Zusammenhang diskutierte § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG. Mit dieser Vorschrift hat der Normsetzer einen „Nachtatbestand“ geregelt, der u. a. für den Fall, dass die Kapitalgesellschaft, an der die Anteile bestehen, Kapital an die Anteilseigner zurückzahlt oder Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto i. S. des § 27 KStG ausschüttet oder zurückzahlt, die (Nach-)Besteuerung des Einbringungsgewinns I vorsieht. Diesem sog. Ersatzrealisationstatbestand liegt zugrunde, dass die Ausschüttung oder Zurückzahlung von Beträgen aus dem steuerlichen Einlagenkonto nach allgemeinen Grundsätzen einer Veräußerung gleichgestellt wird (§ 17 Abs. 4 Satz 1 EStG), denn im Fall der Ausschüttung oder Zurückzahlung von Beträgen aus dem steuerlichen Einlagenkonto wird wie bei einer Übertragung der Anteile auf einen Dritten die Vermögensmehrung der Kapitalgesellschaft auf der Ebene des Anteilseigners realisiert.[1341] Daher erscheine es systemgerecht, die Einlagenrückgewähr auch als Ersatzrealisationstatbestand i. S. des § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG 2006 anzusehen.[1342]

(a) Subsidiarität des „Nachtatbestands“?

Diskutiert wird, ob der „Nachtatbestand“ des § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG subsidiär hinter § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, Abs. 2 Satz 4 UmwStG zurücktritt. So folgert u. a. *P. Möllmann*[1343] aus der Vorschrift des § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG, dass eine nachgelagerte Ausschüttung oder Einlagenrückgewähr nur dann problematisch sei, wenn ebendieser § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG erfüllt sei. In allen anderen Fällen könne im Nachhinein eine Zusatzleistung gewährt werden, ohne dass sie als „sonstige Gegenleistung“ i. S. des § 20 UmwStG zu qualifizieren sei. Andererseits argumentiert *A. Benecke*[1344], dass § 20 Abs. 2

[1340] Hiervon gehen wohl auch *K.-D. Drüen*, JbFSt 2016/2017 (2016), 86; *P. Möllmann*, in: *A. Benecke/P. Möllmann*, FR 2016, 741 (748), aus.

[1341] *Ch. Graw*, Anteilseignerbesteuerung, 2009, S. 130; gleichsinnig *Ch. Levedag*, in: Schmidt[43], 2024, § 17 EStG Rn. 215.

[1342] *Ch. Graw*, Anteilseignerbesteuerung, 2009, S. 130; a. A. etwa *I. Knepel*, Einbringungsgeborene Anteile, 2011, S. 158 m. w. N. (Leerzeichen in Abkürzung „n. F.“ stillschweigend hinzugefügt): „Während nach altem Recht [§ 21 UmwStG 1995] eine vor der Veräußerung durchgeführte Einlagenrückgewähr den voll steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn mindern konnte, besteuert das neue Recht nur die stillen Reserven, die im Zeitpunkt der Einbringung in den eingebrachten Vermögen ruhten. Wertänderungen können den Einbringungsgewinn I nicht mehr verändern. Zu Recht wird daher die Streichung der letzten beiden Alternativen des § 22 Abs. 1 S. 6 Nr. 3 UmwStG n. F. gefordert“.

[1343] *P. Möllmann*, in: *A. Benecke/P. Möllmann*, FR 2016, 741 (748); ebenso *U. Breier/M. Nöthen*, Ubg 2020, 408 (419); *J. Hennrichs*, DStJG 43 (2020), 145 (300); *A. Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 20 UmwStG Rn. 351.

[1344] *A. Benecke*, in: *A. Benecke/P. Möllmann*, FR 2016, 741 (748).

Satz 2 Nr. 4, Abs. 2 Satz 4 UmwStG einer- und § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG andererseits zwei verschiedene Vorgänge erfassen, die unterschiedliche Zeitpunkte betreffen und daher aus letzterer kein Schluss bzgl. ersterer Regelung geschlossen werden könne. § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, Abs. 2 Satz 4 UmwStG betreffe ausschließlich die Einbringung selbst, während § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG an Ereignisse im Sperrfristzeitraum anknüpfe. § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG sei vorrangig. Folgte man dieser Einteilung, wäre also zu klären, ob das, was gewährt wird, der Einbringung selbst oder dem Sperrfristzeitraum zuzuordnen wäre. Ersteres wäre wohl nur dann der Fall, wenn man zu dem Ergebnis gelangte, dass das Gewährte eine „sonstige Gegenleistung" darstellte.[1345] Letztlich liefe dies m. E. auf die Frage hinaus, ob das Gewährte im kausalen Zusammenhang mit der Einbringung erbracht wurde.

Die letztgenannte Ansicht kann für sich in Anspruch nehmen, dass die in Abs. 1 des § 20 UmwStG geregelten Voraussetzungen nach einhelliger Ansicht bei einer nicht rückwirkenden Einbringung im Zeitpunkt der tatsächlichen Einbringung vorliegen müssen.[1346] Eine solche stichtagsbezogene Betrachtung wird auch für die Bedingungen der Nr. 2 und 3 und, nach überwiegender Ansicht, der Nr. 1 des § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG angenommen.[1347]

[1345] *A. Benecke*, in: *A. Benecke/P. Möllmann*, FR 2016, 741 (748): „Insofern sollte dann bereits dem Grunde nach kein Anwendungsfall von § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG vorliegen, soweit die Einlagenrückgewähr bezogen auf den Einbringungszeitpunkt als sonstige Gegenleistung zu beurteilen ist".

[1346] Etwa BFH, Urteil vom 29.11.2017, I R 7/16, BStBl. II 2019, 738 (742), zum UmwStG 2002: Bei der Beurteilung, ob alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übergehen, „ist grundsätzlich auf die Situation aus der Sicht des Übertragenden zum Zeitpunkt der Übertragung abzustellen"; so etwa auch *A. Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 20 UmwStG Rn. 104, 146, 186; *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 20 UmwStG Rn. 20. Im Falle einer rückwirkenden Einbringung verlangt die Finanzverwaltung, dass die Voraussetzungen des Betriebs, Teilbetriebs und Mitunternehmeranteils bereits zum rückwirkenden Übertragungsstichtag vorgelegen haben mussten (BMF, UmwStE 2025, Rn. 20.14; so auch *D. Jäschke*, in: Lademann[3], 2022, § 20 UmwStG Rn. 91); dies stößt in der Literatur allerdings größtenteils auf Kritik (statt vieler *St. Menner*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 20 UmwStG Rn. 70 m. w. N.; *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG Rn. 305 [99. EL, Juni 2020]; *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 20 UmwStG Rn. 20, 242 m. w. N.).

[1347] Für § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG: *D. Nitzschke*, in: Brandis/Heuermann, § 20 UmwStG Rn. 82 (168. EL, August 2023) m. w. N.; für § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 UmwStG: *Ch. Juhn*, Einbringungen, 2020, S. 46; *St. Menner*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 20 UmwStG Rn. 361; *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 20 UmwStG Rn. 346 m. w. N.; für § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 UmwStG: *A. Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 20 UmwStG Rn. 286; *D. Jäschke*, in: Lademann[3], 2022, § 20 UmwStG Rn. 55c; *D. Nitzschke*, in: Brandis/Heuermann, § 20 UmwStG Rn. 81a (168. EL, August 2023); *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 20 UmwStG Rn. 327; a. A. (zeitraumbezogene Betrachtung) *St. Menner*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 20 UmwStG Rn. 322; *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG Rn. 225 (88. EL, Januar 2017). Hinsichtlich von Entnahmen im Rückwirkungszeitraum entschied der BFH, Urteil vom 7.3.2018, I R 12/16, BStBl. II 2024, 613, dass diese die Anschaffungskosten mindern, und zwar auch dann, wenn sie zu negativen Anschaffungskosten führen. Daraufhin fügte der Normsetzer mit Art. 12 Nr. 6 JStG 2024 einen neuen Satz 5 in § 20 Abs. 2 UmwStG ein (oben in Fn. 44), um negative Anschaffungskosten zu verhindern (dazu *K. Broemel/B. Westermann*, DStR 2024, 1521 [1525]; *M.*

Legte man Nr. 4 des § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG den vorherigen Nummern entsprechend aus, dann wäre es für die Frage einer steuerbegünstigten Einbringung i. S. des § 20 UmwStG unerheblich, was nach der Einbringung mit dem Sacheinlagegegenstand passiert bzw. ob die Tatbestandsvoraussetzungen des § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG auch dann noch gegeben sind. § 22 UmwStG knüpft wiederum an nach der Einbringung die erhaltenen Anteile betreffende Ereignisse an und regelt, auch ausweislich seiner (amtlichen) Überschrift, die Besteuerung des Anteilseigners.[1348] Dementsprechend nehmen beide Vorschriften unterschiedliche Zeitpunkte in Bezug.

Doch sind sie deswegen völlig unabhängig voneinander zu interpretieren? Dafür könnte der Normtext des § 20 Abs. 1 UmwStG sprechen: „[. . .] gelten [. . .] die nachfolgenden Absätze“. Die Rückwirkung (§ 20 Abs. 5 Satz 1, Abs. 6 UmwStG) wird dadurch ausdrücklich genannt, nicht aber § 22 UmwStG. Allerdings verweist andersherum § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG – der wiederum von § 22 Abs. 1 Satz 6 in Bezug genommen wird („Die Sätze 1 bis 5 gelten [. . .]“) – auf § 20 UmwStG („Soweit in den Fällen einer Sacheinlage unter dem gemeinen Wert (§ 20 Abs. 2 Satz 2 [UmwStG]) [. . .]“). Misst man sodann der Einheit der Rechtsordnung[1349] ein größeres Gewicht bei, erscheint eine losgelöste Interpretation des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, Abs. 2 Satz 4 UmwStG von § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG nicht überzeugend. Aber selbst wenn man eine solche „getrennte“ Interpretation annähme, stellte sich noch die Frage, warum § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, Abs. 2 Satz 4 UmwStG Vorrang zukäme.[1350] Dass allein deshalb, weil von beiden Vorschriften unterschiedliche Zeitpunkte geregelt werden, nur § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, Abs. 2 Satz 4 UmwStG zur Beurteilung der Frage des zeitlichen Zusammenhangs der Gewährung der Zusatzleistung herangezogen werden dürfe[1351], erschließt sich aus den bisherigen Untersuchungsergebnissen nicht, weder aus den Gesetzesmaterialien und der -historie noch aus dem Wortlaut.[1352]

(b) Zusammenfassende Stellungnahme

Der hier näher betrachtete „Nachtatbestand“ selbst bestimmt nicht, ob eine sonstige Gegenleistung vorliegt, die vor oder nach der Einbringung gewährt wurde. § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG erfasst nur Ausschüttungen und Einlagenrückgewähr i. S. ebendieser Norm; wenn eine solche Ausschüttung oder Einlagenrückgewähr vorliegt, ist die Einordnung als sonstige Gegenleistung ausgeschlossen.[1353] Liegt hingegen kein Fall des § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG vor, ist fraglich, ob die im zeitlichen, aber nicht kausalen

Jordan, NWB 2024, 1890 [1898]); ebenso zu der Problematik von Entnahmen im Rückwirkungszeitraum *D. Nitzschke*, in: Brandis/Heuermann, § 20 UmwStG Rn. 82d (168. EL, August 2023) m. w. N.

[1348] Etwa *Ch. Graw*, Anteilseignerbesteuerung, 2009, S. 114.

[1349] Dazu oben § 3 I 2 c.

[1350] Die Vorrangigkeit ebenfalls in Frage stellend *J. Hennrichs*, DStJG 43 (2020), 145 (300).

[1351] So *A. Benecke*, in: *A. Benecke/P. Möllmann*, FR 2016, 741 (748).

[1352] Oben § 13 II 5 b bb (1) und § 13 II 5 b bb (2).

[1353] Tatbestandlich liegt m. E. ein Exklusivitätsverhältnis zwischen diesen beiden Normen vor. Dies ergibt sich nicht nur allein aus den sich deutlich unterscheidenden Normtexten, die zudem keinen Anhaltspunkt für eine parallele Betrachtung bieten, sondern auch daraus, dass eine gleichzeitige Besteuerung des Einbringungsgewinns I und des durch Überschreiten der Wertgrenzen teils entste-

Zusammenhang nach der Einbringung erfolgte Leistung als sonstige Gegenleistung einzuordnen ist. Einen Rückschluss aus § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG zu ziehen, dass der Normsetzer in Anbetracht dieser Vorschrift auf einen „Nachtatbestand" für die sonstige Gegenleistung verzichtet habe, ist jedenfalls nicht zwingend. Denn diese Behauptung lässt sich nicht anhand der Gesetzesmaterialien und der -historie verifizieren; es ist nicht nachvollziehbar, warum der Normsetzer eine solche Regelung nicht getroffen hat und ob dies bewusst erfolgte. Vielmehr wird andersherum nur die Intention des Normsetzers hinsichtlich der Änderungen des § 22 UmwStG 2006 durch das SEStEG deutlich: „Es soll jedoch auch weiterhin sichergestellt werden, dass die im Zeitpunkt der Betriebseinbringung oder des Anteilstauschs aufgelaufenen und auf die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft übertragenen stillen Reserven bei einer Veräußerung innerhalb der Sperrfrist letztlich im Zeitpunkt der Veräußerung der Anteile der (vollen) Besteuerung unterliegen."[1354] Es sei notwendig, „Regelungen zu schaffen, um die Besteuerung der dem inländischen Besteuerungsrecht unterliegenden stillen Reserven zu sichern".[1355] Entscheidend war die Sicherstellung der Besteuerung der im Einbringungsgegenstand angesammelten stillen Reserven. Eine gerade für das eingebrachte Betriebsvermögen gewährte Zusatzleistung, die auch mit dem UmwStG 2006 möglich war, war kein Regelungsgegenstand.

Nichtsdestotrotz ist der Befund, dass solche „Vor- und Nachtatbestände" gelten und eine derartige Regelung in den § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, Abs. 2 Satz 4 UmwStG fehlt, ein (systematisches) Indiz dafür, dass rein zeitlich mit der Einbringung zusammenhängende Leistungen nicht als sonstige Gegenleistungen qualifiziert werden sollen. Bestärkt wird dies dadurch, dass bei § 22 UmwStG genauere Verfahrensregelungen vorgesehen sind.[1356] Solche Regelungen fehlen bei § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, Abs. 2 Satz 4 UmwStG. Dies lässt darauf schließen, dass eine Erfassung von einer rein zeitlich mit der Einbringung zusammenhängenden Leistung als sonstige Gegenleistung nicht gewollt war.

(5) Zwischenergebnis

Den Gesetzesmaterialien und der -historie ist grundsätzlich keine Aussage zu entnehmen, ob zeitlich im Zusammenhang mit der Einbringung gewährte Leistungen grundsätzlich als steuerschädlich anzusehen und sie deshalb auch bei der Ermittlung der Wertgrenze mit einzubeziehen sind. Insbesondere konnte das Argument nicht bestätigt werden, dass es Beratungen gegeben habe, den § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG zu ändern und das dessen

henden Gewinns wenig sinnvoll erscheint. Diesbezüglich ist auch nichts den Gesetzesmaterialien und der -historie zu entnehmen.

[1354] BT-Drs. 16/2710, S. 42; dazu auch *Ch. Graw*, Anteilseignerbesteuerung, 2009, S. 247, 249 ff. Der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags nahm zwar einige Änderungen am Entwurf des § 22 UmwStG vor, legte diesem aber kein neues Grundverständnis zugrunde (BT-Drs. 16/3315, S. 41 ff.; BT-Drs. 16/3369, S. 12 f.).

[1355] BT-Drs. 16/2710, S. 46.

[1356] Insbesondere ist die Nachbesteuerung des Einbringungsgewinns I für einen Zeitraum von sieben Jahren, sich je Jahr um ein Siebtel reduzierend, vorgesehen (§ 22 Abs. 1 Satz 1, Satz 3 letzter Hs. UmwStG). Daneben sind Nachweispflichten und Folgen ihrer Missachtung geregelt (§ 22 Abs. 3 UmwStG).

Nichtänderung bewusst erfolgt sei, sodass daraus zu schließen sei, dass mit § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, Abs. 2 Satz 4 UmwStG kein zeitlicher Zusammenhang geregelt worden sei. Nichtsdestotrotz lässt sich eine Tendenz dahingehend festmachen, dass nur solche Zusatzleistungen erfasst sein sollen, die im zeitlichen *und* sachlichen Zusammenhang mit der Einbringung gewährt werden. Zudem zeigen der Wortlaut und die Systematik zu § 20 Abs. 1 sowie zu den im UmwStG geregelten „Vor- und Nachtatbeständen“ auf, dass ausschließlich der sachliche Zusammenhang entscheidend ist. Leistungen, die nur zeitlich, aber nicht kausal im Zusammenhang mit der Einbringung stehen, fehlt der Bezug zu ebendieser Einbringung. Sie erfolgen auch aus zeitlicher Sicht nur gelegentlich der Einbringung; die zeitliche Nähe ändert daran nichts. Hierfür spricht auch, dass die anderen Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 und der Nr. 2 und 3 sowie, nach überwiegender Ansicht, der Nr. 1 des § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG stichtagsbezogen erfüllt sein müssen. Andersherum sind aber kausal gewährte Zusatzleistungen, die vor, gleichzeitig mit oder nach der Einbringung erbracht werden, gleichwohl als sonstige Gegenleistung zu qualifizieren. Denn wenn die Zusatzleistung gerade für die Einbringung erbracht wird, kann es keinen Unterschied machen, wann diese Zusatzleistung gewährt wird. Insoweit ist die sachliche Verknüpfung stichtagsbezogen zu beurteilen, nämlich, ob die Zusatzleistung integraler Bestandteil der Gegenleistung ist; das „Wann“ der Realhandlung, d. h. das Gewähren der Zusatzleistung ist zweitrangig.[1357]

c) Schlussfolgerung für den „synallagmatischen“ Bezug

Nach alledem ist zu konstatieren, dass der Begründung des Regierungsentwurfs sowie der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags zum StÄndG 2015 nicht ausdrücklich zu entnehmen ist, warum man das Wort „sonstige Gegenleistung“ verwendet, wenn auch im Übrigen und insbesondere aufgrund der Gesetzeshistorie eine Deutung hin zur synonymen Verwendung i. S. des Wirtschaftsgutbegriffs etwas mehr Anklang findet.[1358] Es zeigte sich, dass sich bei der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft der Zusammenhang ebenso aus dem Wort „neben“ ergibt. Unter anderem aus der Wendung in § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG („neben den neuen Gesellschaftsanteilen auch sonstige Gegenleistungen“) kann man vermuten, dass (auch) mit dem Begriff „neben“ das Gegenseitigkeitsverhältnis umschrieben werden sollte. Dass mit dem (Teil-)Begriff „Gegenleistung“ ausschließlich auf das synallagmatische Verhältnis zur Einbringung hingewiesen werden sollte, ist nicht ersichtlich. Denn nähme man an, dass der Begriff allein auf die Verknüpfung zwischen Zusatzleistung und Einbringung hinwiese, weil unter dem Begriff der sonstigen Gegenleistungen nur Wirtschaftsgüter fielen, dann fehlte es in § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG an einer derartigen Verknüpfung, wenn nicht auch hier die Wendung „neben“ zu finden wäre. Letztlich ist es also die Zusammenschau aus „Gegenleistung“ und „neben“, die auf den Zusammenhang hinweisen.

Vielmehr unterliegt *F. Tschesche* dem Denkfehler der *petitio principii*. Er geht davon aus, dass der Begriff nur auf die Verknüpfung zwischen zusätzlich gewährter Leistung und Ein-

[1357] In diese Richtung i. E. wohl auch *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG Rn. 224f (88. EL, Januar 2017), nach dem es auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ankommt.

[1358] Dazu oben § 6 I, § 7 I, § 8 I, § 9 II und § 10 III 1.

bringung hinweise, *weil* unter dem Begriff der sonstigen Gegenleistungen ausschließlich Wirtschaftsgüter fielen. Denn nur, wenn man zu dem Ergebnis gelangte, dass mit „sonstiger Gegenleistung" Wirtschaftsgüter gemeint wären, könnte man annehmen, dass der Begriff gleichsam als „Restfunktion" auf den Zusammenhang hinwiese. Man hat mithin bereits ausgeschlossen, dass der Begriff auch etwas anderes bedeuten könnte. Die Schlussfolgerung könnte aber wenn überhaupt nur lauten, dass – was es noch zu begründen gilt – unter dem Begriff der sonstigen Gegenleistungen Wirtschaftsgüter fallen und *daher* dieser Begriff den Zusammenhang zwischen sonstiger Gegenleistung und Einbringung verdeutliche. Kurz gesagt: Dass der Begriff der sonstigen Gegenleistung lediglich den synallagmatischen Bezug zur Einbringung herstelle, ist kein Argument für die Auslegung i. S. des Wirtschaftsgutbegriffs, sondern ihr Ergebnis.

Nach alledem erscheint eine Deutung des Begriffs „sonstige Gegenleistung", nach der dieser Begriff nur auf den Zusammenhang mit der Einbringung hinweise und ihm im Übrigen keine weitere Bedeutung beizumessen sei, nicht naheliegend. Dass (auch) der Begriff „sonstige Gegenleistung" auf einen kausalen Zusammenhang hinweist, ist zwar plausibel. Darin aber seine einzige Funktion zu sehen, verlangte, dass man zu dem noch zu begründenden Ergebnis gelangte, dass darunter nur Wirtschaftsgüter fallen.

6. *Die Nichtänderung des § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG sei ein unbeachtliches Redaktionsversehen*

„§ 20 Abs. 3 S[atz] 3 UmwStG spricht noch von ‚anderen Wirtschaftsgütern', entgegen den Änderungen in § 20 Abs. 2 S[atz] 2 Nr. 4 und S[atz] 4 UmwStG durch das [StÄndG 2015]. Hierbei handelt es sich jedoch um ein *unbeachtliches Redaktionsversehen*."[1359] Nicht mehr als das findet sich bei der Kommentierung von *A. Mutscher* zu § 20 UmwStG, und dass auch nur (mal eben nebenbei) in einer Fußnote. Weder erläutert er, was er unter einem Redaktionsversehen verstehe, noch, was daraus folge, noch, warum ein solches unbeachtlich sei. Dies wiegt umso schwerer, da es ein einheitliches Bild über das, was die „Rechtsfigur des Redaktionsversehens des Gesetzgebers"[1360] darstellen soll, nicht gibt – insbesondere herrscht Unklarheit darüber, wann ein Redaktionsversehen vorliegt, mit welchen Erkenntnisquellen es zu ermitteln ist, welche Ausdifferenzierungen es gibt und welche Konsequenzen aus ihm folgen.[1361] Dieses Argument könnte also bereits mit dem Hinweis auf die fehlende intersubjektive Überprüfbarkeit[1362] als untauglich abgelehnt werden. Nichtsdestotrotz soll – gleichsam vermutend – das mit der Aussage wohl Gemeinte kritisch betrachtet werden.

Einigkeit scheint jedenfalls darüber zu bestehen, dass abgrenzend etwa zum sog. Druck- oder Publikationsfehler Redaktionsversehen solche Unrichtigkeiten eines verfassungsge-

[1359] *A. Mutscher*, in: Frotscher/Drüen, § 20 UmwStG Rn. 177 Fn. 1 (Stand: 27.6.2024) (Hervorhebungen hinzugefügt).

[1360] *M. Riedl*, AöR 119 (1994), 642 (Überschrift).

[1361] Dazu zusammenfassend *H. Hamann*, AöR 139 (2014), 446 m. w. N.; die ältere Literatur zusammenfassend *G. Schorn*, Berichtigung, 1984, S. 9 ff.

[1362] Dazu oben bei und in Fn. 164.

mäß zustande gekommenen Gesetzes[1363] sind, die „absichtslos vor oder bei Sanktionierung [Beschluss] eines Textes“ unterlaufen und „die ihre Ursachen in Verstößen gegen die Gesetze und Erkenntnisse der Orthographie, Grammatik, Semantik, Logik oder Systematik haben können“.[1364] Die Nichtänderung des § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG ist jedenfalls kein Fehler i. S. eines Rechtschreibfehlers oder eines Verstoßes gegen die Gesetze und Erkenntnisse der Grammatik.[1365] Folgte man der (weiteren) Einteilung bei *M. Riedl*[1366], dann könnte *A. Mutscher* andeuten, dass entweder ein „Verstoß gegen die Erkenntnisse der Semantik“ oder ein „Verstoß gegen die Regeln der Systematik“ vorliege. Nach *M. Riedl* seien Missverständnisse über die Bedeutung eines Begriffs oder die Änderungen von Bedeutungen Ursachen für Verstöße gegen die Erkenntnisse der Semantik. Ein Verstoß gegen die Regeln der Systematik trete etwa auf bei falschen Verweisungen oder bei der Änderung des Normtexts eines Gesetzes, die den „Anwendungsbereich einer Regelung“ ausweite.[1367] Gemein ist beiden Arten des Redaktionsversehens, dass sie, so sagt man, nicht offensichtlich sind.[1368] Sie eröffnen sich einem erst, wenn man bereits in die Auslegung eingestiegen ist, und die Auslegung ist auch die Lösung eines solchen Versehens.[1369]

Denn nach hiesigem Verständnis ist der Normtext nicht die Rechtsnorm und stellt ersterer keine Grenze der, sondern nur ein mögliches Indiz für die Auslegung dar.[1370] So ist ein Bedeutungswandel ohne Änderung des Normtexts möglich, ein Normtext muss also nicht zwingend geändert werden, um einen neuen Norminhalt zu bekommen.[1371] Die Nichtän-

[1363] Dazu *G. Schorn*, Berichtigung, 1984, S. 45 f.

[1364] *M. Riedl*, AöR 119 (1994), 642 (645) (Fußnotenzeichen weggelassen); siehe auch *H. Hamann*, AöR 139 (2014), 446 (452) m. w. N.; ähnlich *G. Schorn*, Berichtigung, 1984, S. 43. Als Druckfehler fasst man solche Unrichtigkeiten auf, die aus der auf einem Versehen des Setzers beruhenden falschen Wiedergabe des einwandfrei authentischen Normtexts beruhen (*G. Schorn*, Berichtigung, 1984, S. 38, 41 m. w. N.); allerdings dürften diese Fehler „durch den Einsatz moderner Technik eher rückläufig sein“ und „bei der heutigen geschäftsordnungsmäßigen Behandlung eines Gesetzes im Bundestag kaum noch auftreten“ (erstes Zitat: *M. Riedl*, AöR 119 [1994], 642 [648]; zweites Zitat: *G. Schorn*, Berichtigung, 1984, S. 82; zusammenfassend *H. Hamann*, AöR 139 [2014], 446 [451]).

[1365] Diese Fehler werden auch als „einfaches Redaktionsversehen“ umschrieben (*M. Riedl*, AöR 119 [1994], 642 [651 f.]; *G. Schorn*, Berichtigung, 1984, S. 48 f.; dazu kritisch *H. Hamann*, AöR 139 [2014], 446 [452 ff., 462 ff.]). Korrekturen u. a. von Rechtschreibfehlern sind auch bei Verwaltungsakten möglich (§ 129 AO, § 42 VwVfG).

[1366] *M. Riedl*, AöR 119 (1994), 642 (649 f.), dort auch zu den nachfolgenden Zitaten.

[1367] *M. Riedl*, AöR 119 (1994), 642 (650) (im Original steht „einschränkt“ statt ausweitet; das von *A. Mutscher* vorgebrachte Argument würde allerdings zu einer Ausweitung des „Anwendungsbereichs“ führen; es ist nicht ersichtlich, dass *M. Riedl* hiermit nicht auch den umgekehrten Fall erfassen wollte). Zum Begriff „Anwendung“ oben Fn. 417.

[1368] *M. Riedl*, AöR 119 (1994), 642 (654), der auch von einem qualifizierten Redaktionsversehen spricht (kritisch, und zwar auch dazu, ob man überhaupt zwischen diesen beiden Kategorien – einfaches einer-, qualifiziertes Redaktionsversehen andererseits – unterscheiden kann, *H. Hamann*, AöR 139 [2014], 446 [452 ff., 462 ff.]).

[1369] *H. Hamann*, AöR 139 (2014), 446 (567) m. w. N.: „Dulde und interpretiere“; *M. Riedl*, AöR 119 (1994), 642 (657).

[1370] Dazu oben insbesondere § 3 I 2 a.

[1371] Oben § 3 I 2 a.

derung eines Normtexts an sich kann daher auch kein „Versehen" in Gestalt eines Verstoßes gegen die Semantik sein; vielmehr ist erst mittels Auslegung zu ermitteln, von welchen Bedeutungsgehalt nunmehr auszugehen ist und erst dieser ermittelte (neue) Bedeutungsgehalt könnte einen Verstoß darstellen. Nach allem Gesagten ergeben sich hier drei – mehr oder weniger „sinnvolle" – Auslegungsalternativen: beide Begriffe i. S. des Wirtschaftsgutbegriffs, beide Begriffe i. S. von nicht in Wirtschaftsgütern bestehenden Leistungen oder beide Begriffe uneinheitlich zu verstehen.[1372] Nach diesem Verständnis könnte man die Aussage von *A. Mutscher* so interpretieren, dass er sich mit dem bloßen In-den-Raum-Werfen des Worts „Redaktionsversehen", der in seiner Konsequenz zudem auch noch unbeachtlich sein soll, der zweiten Auslegungsalternative angeschlossen hat, ohne dies offenzulegen. Nicht fernliegend ist aber auch, dass er mit diesem Argument bereits das in den Auslegungsprozess hineingegeben hat, was er als Auslegung erzielt (*petitio principii*). Jedenfalls greift dieses so verschlagwortete Argument zu kurz.

7. Mit einem neuen Begriff gehe ein neues Verständnis einher

Dass der Normsetzer, wenn er einen neuen Begriff verwendet, darunter dann auch etwas Anderes, Neues versteht, scheint auf den ersten Blick plausibel – und es wird vermutlich auch vielfach der Fall sein. Nichtsdestotrotz ist im Einzelfall zu untersuchen, ob mit der Verwendung eines neuen Begriffs tatsächlich ein neues Verständnis gewollt war. Denn wie bereits an anderer Stelle umschrieben, kann ein im Normtext verwendeter Begriff einen Bedeutungswandel erfahren, ohne dass der Begriff als solcher geändert werden müsste; denn der Normtext ist nicht die Rechtsnorm, sondern letztere kann u. a. aus ersterem gedeutet werden, und letztlich maßgeblich ist der normsetzerische Wille. Dann ist es ebenso möglich, dass der Normtext als solcher zwar geändert wird, die Bedeutung aber dieselbe bleibt. Zu nennen ist auch die Frage, ob bei der Auslegung das alltagssprachliche oder das (spezifisch-) juristische Verständnis zugrunde zu legen ist.[1373]

Auch wenn bei § 20 UmwStG das Argument nicht vorgebracht wird, dass der Begriff der sonstigen Gegenleistung nicht einschränkend sei[1374], liefe es letztlich darauf hinaus, zu ermitteln, welches Sprachverständnis der Normsetzer hatte. Es ist also mittels Auslegung zu ergründen, ob mit der Begriffsänderung ein anderes Verständnis einhergeht. Dann gelangt man aber wieder zu den bereits an anderer Stelle ausgearbeiteten drei Auslegungsalternativen.[1375] Daher reicht der bloße Hinweis darauf, dass der Normsetzer einen neuen Begriff verwende und daher auch ein neues Verständnis mit diesem zum Ausdruck bringe,[1376] nicht aus.

[1372] Dazu oben § 13 II 4. Zu einem solchen Ergebnis mit mehreren Auslegungsalternativen gelangte auch bereits *M. Riedl*, AöR 119 (1994), 642 (655 ff.), bei seinem angebrachten Beispiel.

[1373] Zum Ganzen oben § 3 I 2 a.

[1374] So nur bei § 24 UmwStG (dazu sowie insbesondere zum [laut Duden] alltagssprachlichen Verständnis des Worts „sonstige Gegenleistung" oben § 12).

[1375] Dazu oben § 13 II 4 und § 13 II 6.

[1376] *C. Ritzer/I. Stangl*, DStR 2015, 849 (856).

III. Zusammenfassende Stellungnahme und Erprobung der Erkenntnisse anhand des Beispiels der eigenen Anteile

Die kritische Betrachtung der vorgebrachten Argumente zeigt, dass viele nicht zielführend sind – so, dass § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG nicht geändert worden sei und daher immer noch der Wirtschaftsgutbegriff maßgeblich sei, dass mit dem Begriff der Gegenleistung nur der synallagmatische Bezug zur Einbringung hergestellt werden solle, dass es sich bei der Nichtänderung des § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG um ein unbeachtliches Redaktionsversehen handele mit der Folge, dass das neue Begriffsverständnis maßgeblich sei und dass mit einem neuen Begriff auch ein neues Begriffsverständnis einhergehe. Auch das Argument, u. a. § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG nehme den gemeinen Wert in Bezug, verweise also auf § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG, sodass ausschließlich der Wirtschaftsgutbegriff maßgeblich sein könne, verfängt aufgrund des Denkfehlers der *petitio principii* nicht. Diese Verweisung ist indes insoweit unglücklich, als sie einerseits so verstanden werden kann, dass maßgeblich das Begriffsverständnis des § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG, andererseits aber das etwa des § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG sein soll mit der Folge, dass im ersten Fall unter dem Begriff der sonstigen Gegenleistung nur Wirtschaftsgüter fallen und im zweiten Fall der in § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG verwendete Begriff des Wirtschaftsguts bei der fotografischen Übertragung etwa in § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG die Bedeutung des dann weit zu verstehenden Begriffs der sonstigen Gegenleistung annimmt. Meines Erachtens zeigt aber der Umstand, dass der Normsetzer, wenn er eine andere Vorschrift in Bezug nimmt, ihm ihr textlicher Inhalt bekannt ist, weil er die Bezugsnorm gerade deshalb in Bezug nimmt, weil er deren Text in die Ausgangsnorm einbeziehen will. Es dünkt mir abwegig, dass der Normsetzer vom tradierten Verständnis des gemeinen Werts abrücken wollte, ohne dies kundzutun, v. a. wenn mit einem anderen Verständnis eine Bewertungsmethode zu entwickeln wäre.

Vor allem der (systematische und als solcher dem normsetzerischen Willen zu entnehmende) Vergleich zu § 3, § 11 UmwStG ist substantiiert; er legt eine Auslegung i. S. des Wirtschaftsgutbegriffs nahe. Des Weiteren hat die hier vorgenommene rechtshistorische Untersuchung hervorgebracht, dass der Normsetzer wohl (immer schon) die Vorstellung hatte, dass nur Wirtschaftsgüter als Zusatzleistungen gewährt werden – namentlich die (Zu-)Zahlung von baren Geldleistungen, die Gewährung von Darlehen oder die Übernahme von (privaten) Verbindlichkeiten. Daran änderte der Normsetzer mit dem StÄndG 2015 nichts, da er nur die Höhe der Zusatzleistung begrenzte. Die vermeintlich einengende Auslegung des Normtextes ist eine teleologische Reduktion, die keine Rechtsfortbildung, sondern lediglich ein Auslegungsphänomen ist.[1377]

Es ist jedoch zuzugestehen, dass nach der hier befürworteten Lesart, dass auch unter dem Begriff der sonstigen Gegenleistung nur Wirtschaftsgüter fallen, die mit der bis zum StÄndG 2015 geltenden Rechtslage übereinstimmt, es möglich ist (und war), nicht in Wirtschaftsgütern bestehende Vorteile zu gewähren, ohne dass die Steuerneutralität der Einbringung gefährdet ist (bzw. war). Dass diese realisationserheischende Zusatzvergütung keine Besteuerung auslöst(e), ist eine normsetzerische Entscheidung innerhalb des dem Normsetzer zustehenden Gestaltungsspielraums. Der Normsetzer sah grundsätzlich nur in Wirt-

[1377] Oben § 3 I 2 d.

schaftsgütern bestehende Zusatzleistungen als die im eingebrachten Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven aufdeckende Vorteile an. Andere nicht in Wirtschaftsgütern bestehende Vorteile sind steuerunschädlich und tangieren die Einbringung nicht. Auch bei der Ermittlung der Wertgrenze sind andere nicht in Wirtschaftsgütern bestehende Leistungen nicht zu berücksichtigen.[1378]

Zur Erprobung der gefundenen Erkenntnisse soll das Beispiel herangezogen werden, dass der Einbringende sog. eigene Anteile als Zusatzleistung erhält.[1379] Nach herkömmlicher Auffassung sind eigene Anteile keine „neuen" Anteile i. S. des § 20 UmwStG, sodass sie nur als sonstige Gegenleistung zu qualifizieren sind.[1380] Allerdings dürfen nach einer neueren Ansicht, gestützt auf § 272 Abs. 1a HGB (i. V. m. § 5 Abs. 1 EStG), eigene Anteile bei der diese Anteile haltenden bzw. erwerbenden Gesellschaft nicht (mehr) aktiviert werden.[1381] Zu unterscheiden sind die Fragen, ob (erstens) eigene Anteile – wie nach hiesigem Verständnis erforderlich – Wirtschaftsgüter sind und (zweitens) sie zuvor bei der übernehmenden Gesellschaft aktiviert worden sein mussten.

Dass eigene Anteile bei der Gesellschaft nicht mehr aktiviert werden dürfen, sondern sie zu einer Kapitalherabsetzung führen, ließ die Diskussion aufflammen, ob Anteile überhaupt Wirtschaftsgutqualität besitzen.[1382] Da die eigenen Anteile weiterhin verwertbar sind,[1383] wird hier der Ansicht gefolgt, dass der über § 5 Abs. 1 EStG auch im Steuerrecht maßgebliche § 272 Abs. 1a HGB nur ein Bilanzierungsverbot aufstellt.[1384] Wie § 5 Abs. 2 EStG verdeutlicht, können Wirtschaftsgüter vorhanden sein, die nicht aktiviert werden dürfen.[1385] Für die Frage, ob ein Wirtschaftsgut vorliegt, kommt es daher nicht darauf an, ob dieses in einer (Steuer-)Bilanz zu aktivieren ist. Vielmehr zeigt die Geltung eines Bilanzierungsverbots – wie es hier angenommen wurde –, dass der Normsetzer von einem grundsätzlich aktivierbaren Wirtschaftsgut ausgeht. Eigene Anteile dürfen demnach nicht

[1378] Zum Ganzen oben in Fn. 1237 sowie oben § 3 II 3.

[1379] Nicht gemeint ist der Fall, dass sich im einzubringenden Betriebsvermögen Anteile an der übernehmenden Gesellschaft befinden, die dann zu eigenen Anteilen werden (dazu etwa BMF, UmwStE 2025, Rn. 20.09; *H. Ott*, Ubg 2019, 129 [131 ff.]).

[1380] Etwa *A. Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 20 UmwStG Rn. 220 f.; *St. Menner*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 20 UmwStG Rn. 186, 192; *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 20 UmwStG Rn. 366d. Auch bei § 11 UmwStG werden eigene Anteile als „Gegenleistung" angesehen (statt vieler *Th. Wisniewski*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 11 UmwStG Rn. 57).

[1381] Statt vieler BFH, Urteil vom 6.12.2017, IX R 7/17, BStBl. II 2019, 213 (215); BMF, Schreiben vom 27.11.2013, IV C 2 – S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615 (Rn. 8 ff.); *H. Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht[21], 2024, Rn. 126 m. w. N.; zusammenfassend *Th. Stimpel/A. Schumacher*, StbJb 2017/2018 (2018), 201 (224 f.); a. A. etwa FG Hessen, Urteil vom 31.3.2022, 8 K 589/20, DStRE 2023, 581 (584), Revision anhängig (Aktenzeichen BFH: IV R 15/22); FG Münster, Urteil vom 13.10.2016, 9 K 1087/14 K,G,F, GmbHR 2017, 594 (597 ff.).

[1382] Dazu zusammenfassend *A. P. Knoblauch*, StuW 2013, 343 (351 f.).

[1383] *D. Schmidtmann*, StuW 2010, 286 (291 f.) m. w. N.

[1384] Statt vieler *D. Schmidtmann*, StuW 2010, 286 (291 f.); zusammenfassend *A. P. Knoblauch*, StuW 2013, 343 (351 f.) m. w. N. auch zur Gegenansicht.

[1385] Dazu etwa *H. M. Anzinger*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG Rn. 1752 ff. (308. Lfg.,

mehr aktiviert werden, stellen aber weiterhin (jedenfalls steuerrechtlich) Wirtschaftsgüter dar.

Entscheidend ist sodann die Unterscheidung zwischen der Gesellschafts- und der Gesellschafterebene.[1386] Der Umstand, dass die von der Gesellschaft erworbenen eigenen Anteile auf ihrer Ebene nicht als Wirtschaftsgut aktiviert würden, habe, so u. a. der BFH[1387], keinen Einfluss darauf, wie ein Vorgang beim Gesellschafter zu behandeln sei – im Entscheidungsfall handele es sich für den Gesellschafter daher um eine Veräußerung der „eigenen“ Anteile an die Gesellschaft. Demnach ist der Erwerb der „eigenen“ Anteile durch einen Gesellschafter ein Anschaffungsgeschäft.[1388] Übertragen auf die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft bedeutet dies, dass zwar die zuvor bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft vorhandenen eigenen Anteile nicht aktiviert wurden, sie dennoch Wirtschaftsgüter sind, und zwar auch i. S. von § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG. Erhält der Einbringende diese Anteile zusätzlich neben den neuen Gesellschaftsanteilen, dann stellen die „eigenen Anteile“ für den Einbringenden sehr wohl zu aktivierende Wirtschaftsgüter dar. Ein Teil seines Anschaffungsgeschäfts, der Erwerb der Beteiligung an der übernehmenden Kapitalgesellschaft, wird neben den „neuen“ Anteilen mit dem Erhalt der „eigenen“ Anteile vergütet. Für den Einbringenden sind diese Anteile keine „eigenen“ Anteile. Dass es für die Zusatzleistung bei der Einbringung nicht darauf ankommen kann, ob und welche Bilanzierungsverbote (auch) für den Einbringenden bestehen, zeigt sich daran, dass die erhaltenen Anteile ins Privatvermögen übernommen werden dürfen (wie sich aus § 17 Abs. 6 EStG ergibt).[1389] Dort erfolgt keine Bilanzierung. Dann sind die sonstigen Gegenleistungen ebenso wenig zu bilanzieren.

Entscheidend ist demnach allein, ob man „eigene Anteile“ als Wirtschaftsgüter qualifiziert. Wenn man dem folgt, ist es unerheblich, ob und welche Bilanzierungsverbote bestehen. Die „eigenen Anteile“ stellen m. E. dann stets sonstige Gegenleistungen dar. Der herrschenden Ansicht ist folglich zuzustimmen.

§ 14 „Sonstige Gegenleistungen“ beim Anteilstausch

Beim „qualifizierten Anteilstausch“ (§ 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG) muss die Gegenleistung für die eingebrachten Anteile nicht ausschließlich in Gesellschaftsanteilen an der übernehmenden Kapitalgesellschaft bestehen. Ausreichend ist, dass der Einbringende überhaupt (irgend-)eine Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft erhält. Im Übrigen ist eine teilweise Zuführung zu den offenen Rücklagen zulässig und auch die Gewährung einer

---

Dezember 2021); *H. Weber-Grellet*, in: Schmidt[43], 2024, § 5 EStG Rn. 161 ff.

[1386] So auch BFH, Urteil vom 6.12.2017, IX R 7/17, BStBl. II 2019, 213 (215).

[1387] BFH, Urteil vom 6.12.2017, IX R 7/17, BStBl. II 2019, 213 (215); siehe auch BMF, Schreiben vom 27.11.2013, IV C 2 – S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615 (Rn. 20); *R. Schwedhelm/K. Olbing/B. Binnewies*, GmbHR 2018, 1233 (1243); gleichsinnig *Th. Stimpel/A. Schumacher*, StbJb 2017/2018 (2018), 201 (224 ff.).

[1388] *Th. Stimpel/A. Schumacher*, StbJb 2017/2018 (2018), 201 (228).

[1389] Oben bei und in Fn. 1213.

Zusatzleistung ist möglich.[1390] Was jedoch der im Normtext des § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UmwStG verwendete Begriff der sonstigen Gegenleistung bedeutet, ist umstritten (dazu I). Die im Schrifttum vorgebrachten Argumente sollen kritisch betrachtet werden (dazu II) und abschließend soll dazu Stellung genommen und das Ergebnis anhand eines praxisrelevanten Beispiels erprobt werden (dazu III).

I. Meinungsstand

Auch bei § 21 UmwStG verhalten sich die Rechtsprechung und die Finanzverwaltung nicht zu der Frage, was unter den in § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2, Abs. 1 Satz 4 UmwStG verwendeten Begriff der sonstigen Gegenleistungen zu verstehen ist. Der Rechtsprechung fehlt es an der Gelegenheit, sich dazu äußern zu können.[1391] Im jüngst veröffentlichten UmwStE 2025 wird schlicht der Begriff der „sonstigen Gegenleistung“ verwendet, ohne ihn zu erläutern.[1392] Auch ein Vergleich zum bisher geltenden UmwStE 2011 erhellt das Begriffsverständnis nicht. Denn den Ausführungen im UmwStE 2011, worin zu lesen ist, dass das Bewertungswahlrecht eingeschränkt sei, wenn „neben den neuen Anteilen auch andere Wirtschaftsgüter, deren gemeiner Wert den Buchwert der eingebrachten Anteile übersteig[e]“, gewährt würden, sind in Anlehnung an die oben aufgeführten Gründe[1393], namentlich, dass der UmwStE 2011 dahingehend immer noch auf die zuvor in § 21 Abs. 1 Satz 3 UmwStG 2006 und nicht auf die aufgrund des StÄndG 2015 geänderte und nunmehr in § 21 Abs. 1 Satz 4 UmwStG befindliche Regelung verwies,[1394] keine eindeutige Antwort zu entnehmen. Zwar wurden im UmwStE 2025 diese Verweisungen angepasst. Da allerdings ausschließlich der Begriff der sonstigen Gegenleistung verwendet und dieser an keiner Stelle erläutert wird, kann daraus keine Schlussfolgerung gezogen werden.

Im Schrifttum wiederum ist das Meinungsbild zweigeteilt und gleicht dem der obigen Ausführungen zu § 20 UmwStG.[1395] Dies erklärt sich u. a. dadurch, dass hierbei teils[1396] auf die Kommentierung zu § 20 UmwStG verwiesen wird, man sich teils[1397] in den Publikationen mit zwei der drei oder allen drei geänderten Vorschriften übergreifend befasst oder

[1390] Dazu etwa *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 21 UmwStG Rn. 28 ff. m. w. N. Zur rechtshistorischen Untersuchung oben § 5 II, § 6 II, § 7 I, § 8 II, § 9 III und § 10 III 2.

[1391] Siehe bereits oben § 13 I 3.

[1392] BMF, UmwStE 2025, Rn. 21.10.

[1393] Dazu, ob man die Nichtänderung in die eine oder andere Richtung deuten könnte, oben § 13 I 2. Dazu, dass sich die Finanzverwaltung nicht geäußert hat, auch oben bei und in Fn. 1065.

[1394] BMF, UmwStE 2011, Rn. 21.10.

[1395] Dazu oben § 13 I 1.

[1396] *D. Dürrschmidt*, in: BeckOK UmwStG, § 21 UmwStG Rn. 1055 f. (30. Ed., 1.10.2024); *M. Engel/F. Tschesche*, in: Bordewin/Brandt, § 21 UmwStG Rn. 67 (447. Lfg., August 2022); *D. Jäschke*, in: Lademann[3], 2022, § 21 UmwStG Rn. 26; *A. Mutscher*, in: Frotscher/Drüen, § 21 UmwStG Rn. 112a (Stand: 2.4.2024); *D. Nitzschke*, in: Brandis/Heuermann, § 21 UmwStG Rn. 38a (168. EL, August 2023); *S. Widmann*, in: Widmann/Mayer, § 21 UmwStG Rn. 239 ff. (155 EL, März 2016]). Siehe daher die entsprechenden Ansichten und Nachweise bei und in den oben in § 13 I 1 genannten Fußnoten.

[1397] Etwa *A. Bilitewski/M. D. Heinemann*, Ubg 2015, 513; *J. Ettinger/M. Mörz*, GmbHR 2016,

teils[1398] ähnliche bis gleichlautende Formulierungen verwendet werden. Es lassen sich aber auch einige spezifisch zu § 21 UmwStG getätigte Aussagen ausmachen.[1399] Den obigen Ausführungen entsprechend wird daher zum einen vertreten, dass mit sonstiger Gegenleistung nur Wirtschaftsgüter gemeint seien.[1400] Aus der Gesetzgebungsgeschichte ergebe sich nicht, dass mit dieser Formulierung eine inhaltliche Änderung beabsichtigt worden sei.[1401] Die Bezugnahme auf den gemeinen Wert lege eine Auslegung nahe, dass weiterhin die Zusatzleistung in Wirtschaftsgütern bestehen müsse.[1402] Auch der Vergleich zum nicht geänderten, den Begriff des Wirtschaftsguts enthaltenen § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG lasse keinen anderen Schluss zu.[1403] Zum Teil wird auch auf die Formulierung in § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3, § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UmwStG hingewiesen, sodass von einer Angleichung der Begriffe gesprochen werden könne.[1404] Zum anderen wird angenommen, dass mit dem Begriff „sonstige Gegenleistung“ auch nicht in Wirtschaftsgütern bestehende Leistungen erfasst seien.[1405] Wenn der Normsetzer auf den Begriff des Wirtschaftsguts verzichte, dann gehe damit ein anderes Begriffsverständnis einher.[1406]

II. Kritische Betrachtung der vorgebrachten Argumente

Es sei nachfolgend nur speziell auf die explizit zu § 21 UmwStG vorgebrachten Argumente eingegangen (dazu 1–5), die sich teils mit den obigen Argumenten decken. Hinsichtlich der übrigen Argumente sei unter Berücksichtigung der aus den Gesetzesmaterialien und der -historie speziell zu § 21 UmwStG gewonnenen Erkenntnisse nach oben verwiesen.[1407] Abschließend nehme ich zusammenfassend Stellung (dazu III).

154; *H. Ott*, StuB 2015, 909; *H. Ott*, StuB 2016, 812; *C. Ritzer/I. Stangl*, DStR 2015, 849.

[1398] So etwa *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 21 UmwStG Rn. 51g f. (96. EL, Juni 2019), und *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG Rn. 224f (88. EL, Januar 2017); *D. E. Rabback*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 21 UmwStG Rn. 103 f., und *A. Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 20 UmwStG Rn. 322; *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 21 UmwStG Rn. 62 f., und *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 20 UmwStG Rn. 366c f.

[1399] Die Nachweise dieser Aussagen sollen nachfolgend vorwiegend aufgeführt werden.

[1400] So speziell (auch) zu § 21 UmwStG *M. Bichler*, in: Eisgruber[3], 2023, § 21 UmwStG Rn. 86; *M. Bünning*, BB 2017, 171 (174); *F. Mang*, Ubg 2024, 81 (84); *H. Ott*, StuB 2016, 812 (813 f.); *H. Ott*, Stbg 2016, 111 (114); *C. Ritzer/I. Stangl*, DStR 2015, 849 (856); hiervon gehen offenbar auch *T. Lübbehüsen/N. Schütte*, in: Haase/Hofacker[3], 2021, § 21 UmwStG Rn. 66; *M. Meyer/A. Juja*, ESTB 2025, 12 (13), aus.

[1401] *M. Bünning*, BB 2017, 171 (174).

[1402] *M. Bünning*, BB 2017, 171 (174).

[1403] So *A. Bilitewski/M. D. Heinemann*, Ubg 2015, 513 (515), die dieses Argument maßgeblich am § 20 UmwStG erarbeiten, ihre Ausführungen aber auf alle drei Einbringungsvorschriften beziehen.

[1404] *H. Ott*, StuB 2016, 812 (813).

[1405] So speziell zu § 21 UmwStG *St. Behrens*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 21 UmwStG Rn. 165, allerdings ohne Begründung; ebenso *C. Ritzer/I. Stangl*, DStR 2015, 849 (856).

[1406] So *C. Ritzer/I. Stangl*, DStR 2015, 849 (856).

[1407] Oben § 13 II. Angesichts dessen, dass es sich bei § 21 UmwStG um eine solche Regelung handelt, die zuvor innerhalb der Vorschrift der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft geregelt war und die auf ebendiese Vorschriften verwies (dazu oben § 6 II, § 7 I, § 8 II, § 9 III und § 10 III 2), und auf-

1. Aus den Gesetzesmaterialien ergebe sich kein neues Verständnis

Der Gesetzgebungsgeschichte sei nicht zu entnehmen, dass der Normsetzer mit dem neuen Begriff vom bisherigen Verständnis abweichen wolle.[1408] Auch hier soll ein Blick in die Gesetzesmaterialien und -historie dieses Argument erhellen.[1409]

Schaut man sich die Historie des § 21 UmwStG in seiner jetzigen den Anteilstausch regelnden Ausgestaltung an, so gelangt man mit dem durch das SEStEG eingeführten § 21 UmwStG 2006 zu seiner ersten eigenständigen Regelung. Zudem fand sich die Vorschrift in § 20 Abs. 1 Satz 2 und § 23 Abs. 4 UmwStG 1995. Davor war sie wiederum in § 20 Abs. 6 UmwStG 1977 und davor erstmals in § 17 Abs. 6 UmwStG 1969 geregelt. In den zuletzt genannten Regelungen wurde jeweils unter bestimmten Voraussetzungen die Anwendbarkeit der Vorschriften der Einbringung eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft bestimmt.

Der Normsetzer des UmwStG 1969 hatte sich ausweislich der Begründung des Gesetzentwurfs dazu entschlossen, die in § 16 Abs. 1 Nr. 1 Hs. 2 EStG i. d. F. des Art. 1 Nr. 7 Buchst. a StÄndG 1965 bestehende Besteuerung der Veräußerung einer 100%igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft für Einbringungen derartiger 100%iger Beteiligung abzuändern und letztere wie die Einbringung von (Teil-)Betrieben und Mitunternehmeranteilen zu behandeln.[1410] Die ersten Entwürfe des BMF sahen hingegen noch vor, dass eine 100%ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gerade keinem Teilbetrieb gleichstehen sollte.[1411] Der durch den Normtext des § 17 Abs. 6 UmwStG 1969 deutliche Bezug, dass u. a. auch § 17 Abs. 2 Satz 4, Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1969 für den Anteilstausch entsprechend galt, sowie die dahin gehende Begründung des Gesetzentwurfs, dass man den Anteilstausch genauso begünstigen wollte wie die Einbringung eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft, legen nahe, dass der Normsetzer beide Einbringungsarten gleich behandeln wollte; jedenfalls gibt es keine Anhaltspunkte, dass der Anteilstausch wesentlich anders ausgestaltet werden sollte. So dürfte man die damalige

---

grund des angestrebten Gleichlaufs der Einbringungsvorschriften (dazu oben § 9 III und § 10 III 2) können die im Nachfolgenden nicht behandelten Argumente im gleichen Sinne entschieden werden wie bei § 20 UmwStG. So können insbesondere auch die Erkenntnisse zum zeitlichen Zusammenhang (oben § 13 II 5 b bb) bedenkenlos übertragen werden (dazu, dass auch Zusatzleistungen im zeitlichen [und sachlichen] Zusammenhang mit dem Anteilstausch solche i. S. von § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UmwStG sind, etwa aus der nicht zwischen einzelnen Einbringungsvorschriften unterscheidenden [Aufsatz-]Literatur *A. Bilitewski/M. D. Heinemann*, Ubg 2015, 513 [516]; *J. Ettinger/M. Mörz*, GmbHR 2016, 154 [158]; *P. Heinemann/A. Schumacher*, StbJb 2016/2017 [2017], 241 [245]; *H. Ott*, Stbg 2016, 111 [114]; *H. Ott*, StuB 2016, 812 [814 f.]; a. A. *M. Bünning*, BB 2021, 1771 [174]). Anders hingegen bei § 24 UmwStG (dazu unten § 15 II 6).

[1408] *M. Bünning*, BB 2017, 171 (174).

[1409] Zu den nachfolgenden Ausführungen dieses Abschnitts siehe insbesondere oben § 5 II, § 6 II, § 7 I, § 8 II, § 9 III, § 10 III 2 und § 11 II.

[1410] BT-Drs. 5/3186, S. 16; der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags übernahm diese Regelung kommentar- und begründungslos in den dann so auch später in Kraft getretenen § 17 Abs. 6 UmwStG 1969 (BT-Drs. 5/4245, S. 5 f., 15); ebenso *H. Brönner*, Umwandlungsteuergesetz, 1969, §§ 17–20 UmwStG 1969 Rn. 10; *W. Grund*, DStZ A 1968, 217 (220).

[1411] Dazu oben § 6 II 2.

Deutung in der Literatur verstehen.[1412] Folglich können die bereits zu § 17 UmwStG 1969 erzielten Erkenntnisse[1413] auch auf den Anteilstausch übertragen werden – als Zusatzleistungen waren also nur Wirtschaftsgüter erfasst.

Die Regelung des § 17 Abs. 6 UmwStG 1969 wurde nicht nur Buchstabe für Buchstabe, sondern ebenso inhaltlich unverändert in § 20 Abs. 6 UmwStG 1977 übernommen.[1414] Zudem ist auf die Änderung durch das StÄndG 1992 hinzuweisen, durch das die sog. Fusionsrichtlinie[1415] umgesetzt wurde. Dort heißt es in Art. 2 Buchst. d der deutschen Fassung, dass „bare[. . .] Zuzahlungen“ 10 % des Nennwerts oder des rechnerischen Werts der gewährten Anteile nicht überschreiten dürfen. Zieht man sodann etwa die englische („*cash payment*“[1416]) und die französische („*soulte en espèces*“[1417]) Fassung der Richtlinie heran, wird deutlich, dass damit nur Geldzahlungen gemeint waren.[1418] Als einen ersten Vorläuferbegriff zur sonstigen Gegenleistung trat in § 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG 1977 i. d. F. des StÄndG 1992 der Begriff der „zusätzlichen Gegenleistung“.[1419] Mit diesem waren aber wohl nur bare Zuzahlungen gemeint, wie auch ein Vergleich zum § 238 Abs. 2 AktG 1937 und zur darauf Bezug nehmenden Rechtsprechung des RFH sowie ein Vergleich zu den anderen Sprachfassungen der sog. Fusionsrichtlinie zeigen.[1420] Wenn es dann in der Begründung des Regierungsentwurfs zum einen heißt, dass man sich mit der Beschränkung im § 20 Abs. 6 Satz 4 an die Richtlinienvorgabe halte, zum anderen aber davon spricht, dass „der Einbringende neben Gesellschaftsanteilen auch andere Wirtschaftsgüter (z. B: Geld)“ erhalte,[1421] dann scheint dies jedenfalls überschießend zu sein.[1422]

Beim UmwStG 1995 nahm i. E. der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags die Änderung des § 20 des Regierungsentwurfs hinsichtlich des Anteilstauschs in die dann auch später in Kraft getretene Fassung vor. In der Begründung ist zu lesen, dass § 20 „Abs. 6

[1412] *A. Glade/G. Steinfeld*, UmwStG 1969, 1970, Rn. 462 f. (Überschrift); *W. Grund*, DStZ A 1968, 217 (220); ebenso *L. Hübl*, DStZ A 1969, 233 (242); *H.-G. Rau*, DB 1968, 1087 (1088, 1091); *H.-G. Rau*, DB 1969, 1421 (1421, 1432); ähnlich die diesen Punkt nicht kritisierende Zusammenfassung des Gesetzesvorhabens bei *R. W. Fasold*, DB 1968, 1771 (1772); *R. W. Fasold*, DB 1968, 1284 (1286); *R. W. Fasold*, BB 1969, 868 (869).

[1413] Oben insbesondere § 13 II 4 a bb (1).

[1414] BT-Drs. 7/4803, S. 31; dazu auch oben § 7 I. So dann auch wohl die zeitgenössische Deutung (dies lassen die ähnlichen Ausführungen bei *A. Glade/G. Steinfeld*, UmwStG 1969, 1970, Rn. 462 f., einer- und bei *A. Glade/G. Steinfeld*, UmwStG 1977[3], 1980, Rn. 984 ff., andererseits vermuten; ebenso *S. Grotherr*, BB 1992, 2259 [2264]).

[1415] Oben bei und in Fn. 348.

[1416] „Barzahlung“.

[1417] „Zahlung in Bargeld“.

[1418] So dann auch EuGH, Urteil vom 5.7.2007, Rs. C-321/05, ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 28, hinsichtlich des Anteilstauschs im Sinne der Fusionsrichtlinie.

[1419] Dazu oben § 7 I.

[1420] Dazu oben bei und in Fn. 549.

[1421] BR-Drs. 522/91, S. 80; BT-Drs. 12/1368, S. 4, i. V. m. BT-Drs. 12/1108, S. 80. Im weiteren Verlauf wurde diese Änderung thematisch nicht wieder aufgegriffen (BT-Drs. 12/1368, S. 32; BT-Drs. 12/1506, S. 84 f., 182; BT-Drs. 12/2044, S. 4).

[1422] Die Richtlinie bestimme lediglich eine Mindestharmonisierung (*H.-G. Berg/M. Schnabelrauch*, in: Widmann/Mayer, Anhang I Rn. 98 [214. EL, August 2024]; *D. Beutel*, SteuK 2012, 1 [2];

Satz 1 in der bisherigen Gesetzesfassung [. . .] als neuer Abs. 1 S[atz] 2 übernommen [wurde]. Mit dieser *redaktionellen Änderung* werden die Verweisungen (insbesondere in § 21 Abs. 1) wieder stimmig“.[1423] Eine Inhaltsänderung zum § 20 Abs. 6 Satz 1 UmwStG 1977 war demnach nicht beabsichtigt. Auch die zeitgenössische Deutung ging ebenso weiterhin davon aus, dass als Zusatzleistung nur Wirtschaftsgüter in Betracht kamen.[1424]

In dem Entwurf des SEStEG sah man in § 21 Abs. 1 Satz 2 des Regierungsentwurfs vor, dass *keine* sonstige Gegenleistung gewährt werden durfte, und man verwies in § 21 Abs. 2 Satz 6 der Entwurfsfassung auf § 20 Abs. 3 Satz 3 des Regierungsentwurfs, der die Verringerung der Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile vorsah, soweit „andere Wirtschaftsgüter“ gewährt wurden. Die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags änderte diesen Regierungsentwurf. Auch beim Anteilstausch wollte man die Rechtslage des UmwStG 1995 wiederherstellen: „Durch die Änderungen in § 20 Abs. 2 und § 21 Abs. 1 wird die bisher geltende Rechtslage in § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG [1995] wiederhergestellt“.[1425] Trotz der Regelung des Anteilstauschs in einer eigenen Vorschrift war ein Gleichlauf mit der Regelung der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft beabsichtigt. Dies zeigt sich etwa auch dadurch, dass nicht nur Änderungen im § 20 des Regierungsentwurfs vorgenommen wurden, sondern „im gleichen Atemzug“ auch gleichlautende Änderungen im § 21 des Regierungsentwurfs.[1426] All das legt die Vermutung nahe, dass der Normsetzer auch hier von Wirtschaftsgütern als zusätzliche Leistung ausging. So interpretierte man auch zeitgenössisch § 21 Abs. 1 Satz 3 UmwStG 2006.[1427]

Schaut man sich dann die mit dem StÄndG 2015 erfolgte hier maßgebliche und in Geltung getretene Änderung an, so wurden beim Anteilstausch die Sätze 2 und 3 des § 21 Abs. 1 UmwStG 2006 neu gefasst. Nunmehr ist auch hier die Wertgrenze der zusätzlich gewährten *sonstigen Gegenleistung* in § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UmwStG vorgesehen; der vorherige § 21 Abs. 1 Satz 3 UmwStG 2006 ist in Satz 4 verschoben worden, während die Verweisung auf § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG unverändert in § 21 Abs. 2 Satz 6 UmwStG zu finden ist. In der Begründung des Gesetzentwurfs heißt es, dass die „Änderungen des § 21 UmwStG [. . .] denen des § 20 UmwStG [entsprechen]“ und dass soweit sonstige Gegenleistungen gewährt werden, die die neu eingefügten Wertgrenzen übersteigen, die eingebrachten Anteile insoweit mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind, ein Buch- oder Zwischenwertansatz

---

gleichsinnig wohl auch *W. Schön*, ZHR 160 [1996], 221 [249]), jedenfalls keine abschließende Harmonisierung (*N. Schneider/W. Oepen*, FR 2009, 568 [569]), bzw. setze sie nur Mindeststandards (*D. Fehling*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz, Europäisches Steuerrecht[3], 2025, Rn. 16.21; *Th. Sendke*, StuW 2020, 219 [227]).

[1423] BT-Drs. 12/7945, S. 64 (Hervorhebungen hinzugefügt).

[1424] So wohl die auch zum Anteilstausch getätigten Aussagen: BMF, UmwStE 1998, Rn. 20.03, 20.15; *E. Dötsch*, UmwStR[4], 1998, UmwStG Rn. 768; *H. Ott*, UmwR/UmwStR, 1996, S. 261 f.; *J. Patt*, in: Dötsch/Jost/Patt/Pung, Umwandlungssteuerrecht[5], 2003, § 20 UmwStG Rn. 180; *J. Thiel/H. Eversberg/I. van Lishaut/St. Neumann*, GmbHR 1998, 397 (431).

[1425] BT-Drs. 16/3369, S. 12.

[1426] PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 16/34, S. 25; PA-DBT 3107 Finanzen, A16/7, Prot. 36, S. 45 f.; PA-DBT 3107 Finanzen, A16/7, Prot. 37, S. 38 f., Anlage 19 Umdruck-Nr. 7; zu diesen Beratungen oben § 9 III.

[1427] BMF, UmwStE 2011, Rn. 21.10; *St. Behrens*, in: Haritz/Menner[3], 2010, § 21 UmwStG

insoweit also nicht möglich ist.[1428] Die explizite Bezugnahme zu den Änderungen des § 20 UmwStG legen die Vermutung nahe, dass der Normsetzer das gleiche Verständnis wie bei § 20 UmwStG zugrunde legen wollte, er also trotz der Verwendung des Begriffs der sonstigen Gegenleistung nur von Wirtschaftsgütern ausging. Diese Erkenntnis wird auch durch die Gesetzeshistorie bestätigt.

Dafür, dass mit dem StÄndG 2015 kein Bedeutungswandel einherging spricht die normsetzerische Intention, lediglich die Höhe der Zusatzleistung zu begrenzen. Daher vermag der neue Begriff auch in Anbetracht der anderen Argumente den bisherigen Bedeutungsinhalt nicht zu revidieren und es treten keine weiteren Anhaltspunkte der Gesetzesmaterialien und -historie hinzu, die auf ein anderes Begriffsverständnis hindeuten. Nach diesem Indiz spricht vieles dafür, dass mit „sonstiger Gegenleistung“ nur Wirtschaftsgüter gemeint sind.

2. Das in § 3, § 11 UmwStG zugrunde gelegte Verständnis sei übernommen worden

Der systematische Vergleich zu § 3 und § 11 UmwStG kann auch bei § 21 UmwStG als valides Indiz herangezogen werden. Denn dieser Vergleich ist der Begründung des Regierungsentwurfs zu den Änderungen der Einbringungsvorschriften zu entnehmen.[1429] Die bereits hierzu erzielten Erkenntnisse[1430] gelten also auch für § 21 UmwStG, sodass der systematische Vergleich zu § 3 und § 11 UmwStG, bei denen man das Wort „Gegenleistung“ als Wirtschaftsgut versteht, zeigt, dass mit dem Begriff der sonstigen Gegenleistung nur Wirtschaftsgüter erfasst sind. Der systematische Vergleich legt ebenso nahe, dass eine Änderung der mit dem UmwStG 1969 eingeführten einheitlichen Betrachtung nicht gewollt ist. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Normsetzer daran festhält, dass nur Wirtschaftsgüter grundsätzlich „steuerschädlich“ sind, die in bestimmten Wertgrenzen dem steuerneutralen Anteilstausch aber nicht im Wege stehen; andere nicht in Wirtschaftsgütern bestehende Vorteile sind „steuerunschädlich“ und tangieren den steuerneutralen Anteilstausch nicht.

3. Der unveränderte § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG unterstreiche das Festhalten am bisherigen Verständnis

Den bereits oben betrachteten Vergleich zum unveränderten § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG[1431] ziehen *A. Bilitewski/M. D. Heinemann*[1432] maßgeblich an einem Beispiel zu § 20 UmwStG. Allerdings erwähnen sie auch, dass eine identische Regelung u. a. in § 21 UmwStG vorgese-

---

Rn. 221 f.; *D. Nitzschke*, in: Brandis/Heuermann, § 21 UmwStG Rn. 39 (103. Lfg., 2009); *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz[5], 2009, § 21 UmwStG Rn. 70 ff.; den Sprachgebrauch des Regierungsentwurfs des SEStEG („sonstige Gegenleistung“) aufgreifend *S. Benz/O. Rosenberg*, in: Blumenberg/Schäfer, Das SEStEG, 2007, S. 172.

[1428] BT-Drs. 18/4902, S. 50 f.

[1429] BT-Drs. 18/4902, S. 48 f.

[1430] Dazu oben § 13 II 2.

[1431] Dazu oben § 13 II 3.

[1432] *A. Bilitewski/M. D. Heinemann*, Ubg 2015, 513 (515).

hen sei, sodass man ihre Ausführungen so verstehen kann, dass sie ebenso auf § 21 UmwStG zu übertragen seien. Dies auch deswegen, weil § 21 Abs. 2 Satz 6 UmwStG (weiterhin[1433]) u. a. auf § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG verweist. Die Verweisung ist aber der entscheidende Unterschied zur bei § 20 UmwStG geführten Diskussion. Denn die Verweisung führt, wie an anderer Stelle bereits ausgeführt, dazu, dass der Normtext der Bezugsnorm in die Ausgangsnorm übernommen wird, und zwar i. E. nur insoweit, wie er in die Ausgangsnorm „passt", also immer nur entsprechend; jedenfalls ist die dann um den Normtext der Bezugsnorm erweiterte Ausgangsnorm autonom und unabhängig (vom Auslegungsergebnis) der Bezugsnorm auszulegen.[1434] Also ist entweder der Normtext des § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG zeichengetreu in § 21 Abs. 2 Satz 6 UmwStG hineinzulesen; dann muss mittels autonomer und unabhängiger Auslegung aber ermittelt werden, wie das übernommene Wort des Wirtschaftsguts zu verstehen ist, entweder in seinem wahrsten Sinne des Worts oder doch auch als nicht in Wirtschaftsgütern bestehenden Leistungen. Oder der Normtext der Bezugsnorm wird bereits angepasst übernommen, sodass nicht das Wort „Wirtschaftsgut" mit hineinzulesen ist, sondern das der sonstigen Gegenleistung (oder umgekehrt); aber auch dies erfordert eine interpretatorische Würdigung. Letztlich ist also zu ermitteln, wie die Verweisung zu verstehen ist. Das so vorgebrachte Argument, § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG sei unverändert geblieben, sodass die Deutung des Begriffs der sonstigen Gegenleistung als Wirtschaftsgut naheliege, greift daher hier aufgrund der vom Normsetzer gewählten Verweisungstechnik (bereits) nicht durch.

Fraglich ist dann aber, wie die Verweisung zu verstehen ist. In der Fassung des § 21 Abs. 2 Satz 6 UmwStG 2006, bei der § 21 Abs. 1 Satz 3 UmwStG 2006 ebenso ausschließlich von zusätzlich gewährten Wirtschaftsgütern sprach, dürfte man die Verweisung auf § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG 2006 auch wohl nur i. S. des Wirtschaftsguts verstanden haben.[1435] Daran dürfte die Begründung des Regierungsentwurfs nichts geändert haben, worin steht, dass sich die Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile ebenfalls verringern wie bei einer Einbringung in eine Kapitalgesellschaft, soweit – wie in der Begründung ausdrücklich genannt – „sonstige Gegenleistungen" gewährt werden, und zwar um den gemeinen Wert der „Gegenleistung".[1436] An der Verweisung auf § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG 2006 änderte auch der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags nichts.[1437] Denn dass der Begriff der (sonstigen) Gegenleistung allgegenwärtig war, lag wiederum an dem Referenten- und dem Regierungsentwurf, die die Beratungen maßgeblich prägten; es hat sich aber auch ge-

[1433] Dazu oben § 9 III.

[1434] Dazu insbesondere oben § 13 II 4 a aa.

[1435] So dann auch die zeitgenössische Literatur (*St. Behrens*, in: Haritz/Menner[3], 2010, § 21 UmwStG Rn. 322; *P. Forst/Ch. Radmer*, EStB 2007, 112 [113]; *P. Forst/A. Nottmeier*, EStB 2006, 303 [304]; *D. Nitzschke*, in: Brandis/Heuermann, § 21 UmwStG Rn. 57 [103. Lfg., 2009]; *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz[5], 2009, § 21 UmwStG Rn. 106).

[1436] BT-Drs. 16/2710, S. 46; so bereits auch BMF, Referentenentwurf vom 21.4.2006, S. 36; so dann auch *S. Benz/O. Rosenberg*, in: Blumenberg/Schäfer, Das SEStEG, 2007, S. 172; *J. Felchner/J. Wendland*, SteuerStud 2007, 164 (172). Dazu auch oben bei und in Fn. 1160.

[1437] BT-Drs. 16/3315, S. 40; BT-Drs. 16/3369, S. 12.

zeigt, dass bei den alle Einbringungsvorgänge betreffenden Beratungen dennoch das Bild des Wirtschaftsguts vorherrschte.[1438]

Mit Einfügung des Begriffs der sonstigen Gegenleistung in § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2, Satz 4 UmwStG durch das StÄndG 2015 kann allerdings die Verweisung auf § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG auch einem Bedeutungswandel unterlegen haben. Dies liegt aber aus verschiedenen Gründen fern. Zum einen ist der Normtext des § 21 Abs. 2 Satz 6 UmwStG durch das StÄndG 2015 nicht geändert worden, was zwar nicht zwingend einen Bedeutungswandel ausschließt; es fehlt aber an anderen Indizien, die diese Deutung stützen. Zum anderen hat die Auslegung des § 20 UmwStG i. d. F. des StÄndG 2015 ergeben, dass trotz Verwendung eines anderen Begriffs nur Wirtschaftsgüter erfasst sind.[1439] Dass dann die Verweisung auf § 20 (Abs. 3 Satz 3) UmwStG dieses Ergebnis wieder unterlaufen soll und doch nicht in Wirtschaftsgütern bestehende Leistungen erfasst sein sollen, liegt nicht nahe. Dies auch deswegen, weil im Gesetzgebungsprozess bei den Änderungen der Einbringungsvorschriften durch das StÄndG 2015 offensichtlich ein Gleichlauf zwischen den einzelnen Vorschriften erzielt werden sollte (was nicht zuletzt dadurch bestätigt wird, dass in den Beratungen bzw. im Gesetzgebungsprozess nicht zwischen den einzelnen Einbringungsvorgängen unterschieden wurde)[1440]. Denn neben den sehr ähnlichen Normtexten der einzelnen Vorschriften wird bei der speziellen Begründung zu den Änderungen in § 21 UmwStG auf die ausführlicheren Begründungen der Änderungen bei § 20 UmwStG hingewiesen[1441] und ebenso ähnelt die Begründung zur Änderung des § 21 UmwStG, die über diesen Verweis hinausgeht, den Ausführungen zu den Änderungen des § 20 UmwStG:[1442]

Auszug Begründung zur Änderung des § 20 UmwStG:

„[...] Die Möglichkeit zur Fortführung der Buchwerte oder zum Ansatz von Zwischenwerten besteht danach – bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen – nur soweit die Grenzen des § 20 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 UmwStG nicht überschritten sind. Soweit diese Grenze überschritten ist, bleibt es beim Ansatz der Werte nach § 20 Absatz 2 Satz 1 UmwStG. [...]“

Auszug Begründung zur Änderung des § 21 UmwStG:

„[...] Soweit beim qualifizierten Anteilstausch sonstige Gegenleistungen gewährt werden, die die Grenzen des neuen § 21 Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 UmwStG übersteigen, ist ein Buch- oder Zwischenwertansatz nicht mehr möglich. Die eingebrachten Anteile sind insoweit mit dem gemeinen Wert anzusetzen. [...]“

Letztlich ist das Argument des Vergleichs zum unveränderten § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG also auf die in § 21 Abs. 2 Satz 6 UmwStG enthaltene Verweisung auf den

[1438] Dazu oben § 9 II.

[1439] Dazu oben § 13 III.

[1440] Siehe dazu die Ausführungen und Nachweise oben in § 10 III 1; so i. E. auch *M. Weiss*, SteuerStud 2015, 26 (33). Dies liegt auch deswegen nahe, weil es in der speziellen Begründung der Änderung des § 24 UmwStG heißt, dass „einheitliche Voraussetzungen für *sämtliche* Einbringungstatbestände“ geschaffen werden sollten (BT-Drs. 18/4902, S. 51) (Hervorhebung hinzugefügt).

[1441] BT-Drs. 18/4902, S. 50.

[1442] BT-Drs. 18/4902, S. 49, auf der linken und BT-Drs. 18/4902, S. 51, auf der rechten Seite.

besagten § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG hin umzudeuten. Diese Verweisung wiederum legt es nahe, dass auch im § 21 UmwStG trotz anderer Begriffsverwendung weiterhin nur vom Wirtschaftsgut auszugehen ist.

4. Nur von Wirtschaftsgütern könne der gemeine Wert ermittelt werden

Das (ebenso) bei § 21 UmwStG vorgebrachte Argument, es könne mit sonstiger Gegenleistung nur Wirtschaftsgut gemeint sein, da anderenfalls der gemeine Wert nicht ermittelt werden könne,[1443] kann aus den gleichen Überlegungen wie oben als zu kurz greifend abgelehnt werden; beim Anteilstausch ergeben sich keine wesentlich anderen Erwägungsgründe. Vielmehr handelt es sich hier um eine Verweisung auf § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG. Die um diese Bezugsnorm erweiterte Ausgangsnorm ist dann autonom und unabhängig dahingehend auszulegen, dass der Begriff der sonstigen Gegenleistung nur Wirtschaftsgüter erfasst.[1444]

5. Mit einem neuen Begriff gehe ein neues Verständnis einher

Ebenso ist die Begründung, mit der Verwendung des neuen Begriffs gehe ein neues Verständnis einher,[1445] aus den bereits oben angeführten Gründen bei der Auslegung des Begriffs der sonstigen Gegenleistung in § 21 UmwStG ungenügend.[1446] Denn auch bei dieser Regelung gilt es mittels Auslegung zu ermitteln, was unter einem (neuen) Begriff zu verstehen ist und ob damit dann auch ein neues Begriffsverständnis einhergeht. Die Behauptung, mit einem neuen Begriff sei auch ein neues Verständnis beabsichtigt, ist daher nicht ausreichend. Vielmehr hat sich aus dem bisher zu § 21 UmwStG Gesagten ergeben, dass gerade kein neues Verständnis mit der Begriffsänderung einherging.[1447]

III. Zusammenfassende Stellungnahme und Erprobung der Erkenntnisse anhand eines praxisrelevanten Beispiels

Nach alledem lässt sich also zusammenfassend feststellen, dass nach der Gesetzgebungsgeschichte insbesondere unter Berücksichtigung des normsetzerischen Willens und dem vom Normsetzer beabsichtigten Vergleich zu § 3 und § 11 UmwStG eine Deutung des Begriffs der sonstigen Gegenleistung hin zum Wirtschaftsgut vorzugswürdig ist. Nur Wirtschaftsgüter sind grundsätzlich steuerschädlich und werden in bestimmten Wertgrenzen (vorübergehend) steuerunschädlich gestellt. Andere nicht in Wirtschaftsgütern bestehende Vorteile sind steuerunschädlich und tangieren die Einbringung nicht. Auch bei der Ermittlung der Wertgrenze sind andere nicht in Wirtschaftsgütern bestehende Leistungen nicht zu berück-

[1443] *M. Bünning*, BB 2017, 171 (174).

[1444] Zu diesem Absatz oben in § 13 II 4 zur gleich gelagerten Frage bei § 20 UmwStG.

[1445] *C. Ritzer/I. Stangl*, DStR 2015, 849 (856).

[1446] Dazu oben § 13 II 7.

[1447] Auch bei § 21 UmwStG wird das Argument nicht vorgebracht, dass der Begriff der sonstigen Gegenleistung nicht einschränkend sei, was auf die Frage hinausläuft, ob ein alltagssprachliches oder ein (spezifisch-)juristisches Verständnis zugrunde gelegt wurde. Dazu sowie insbesondere zum (laut Duden) alltagssprachlichen Verständnis des Worts „sonstige Gegenleistung“ und dazu, ob dies

sichtigen. Dies wird auch durch das systematische Indiz verstärkt, dass § 21 Abs. 2 Satz 6 UmwStG auf § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG verweist und die dann um die Bezugsnorm erweiterte Ausgangsnorm aufgrund des vom Normsetzer gewollten Gleichlaufs der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft und des Anteilstauschs eine Auslegung hin zum Wirtschaftsgut nahelegt. Nicht zielführend ist hingegen das Argument, dass mit einem neuen Begriff auch ein neues Begriffsverständnis einhergehe. Ebenfalls greift der bloße Hinweis, dass der gemeine Wert der zusätzlich gewährten Leistung ermittelt werden müsse und daher eine Auslegung hin zum Wirtschaftsgut vorzugswürdig sei, zu kurz. Vielmehr ist die aufgrund der Verweisung um die Bezugsnorm des § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG erweiterte Ausgangsnorm dahingehend auszulegen, dass der Begriff der sonstigen Gegenleistung nur Wirtschaftsgüter erfasst. Die vermeintlich einengende Auslegung des Normtextes ist eine teleologische Reduktion, die keine Rechtsfortbildung, sondern lediglich ein Auslegungsphänomen ist.[1448]

Angesichts dieses Ergebnisses soll die von *Th. Stimpel/A. Schumacher*[1449] aufgeworfene Frage beantwortet werden, ob „typische“ bei Umstrukturierungen vereinbarte Entschädigungsklauseln eine sonstige Gegenleistung i. S. des § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UmwStG darstellen. Sie bilden dazu folgendes Beispiel: Die M-GmbH ist zu 100 % an der T-GmbH beteiligt. Sie bringt ihre Beteiligung in eine neugegründete NewCo-GmbH ein und sie erhält im Gegenzug eine 50%ige Beteiligung. Die anderen 50 % erhält ein (dritter) Investor. Die Autoren werfen die Frage auf, ob die folgenden drei Klauseln sonstige Gegenleistungen seien:

1. Die M-GmbH erhält insoweit einen finanziellen Ausgleich, wie durch eine nachfolgende Veräußerung der erhaltenen Anteile durch die NewCo-GmbH ein Einbringungsgewinn I auf Ebene der M-GmbH zu versteuern ist.
2. Die M-GmbH erhält insoweit einen finanziellen Ausgleich, wie die Ausgabe der neuen Anteile an der NewCo-GmbH nicht den Wertverhältnissen der erbrachten Einlagen von der M-GmbH und des Investors entsprochen haben sollten.
3. Die M-GmbH erhält insoweit einen finanziellen Ausgleich, als bei der NewCo-GmbH durch absprachewidrige Handlungen des Investors wirtschaftliche Nachteile entstehen.

Th. Stimpel/A. Schumacher[1450] erklären nicht, was sie unter den Begriff der sonstigen Gegenleistung verstehen, sondern steigen sofort in die Subsumtion ein. Entscheidend für die sonstige Gegenleistung sei der Zeitpunkt der potentiellen Schädlichkeit, also der tatsächlichen Leistungserbringung, sodass eine abstrakte Vereinbarung noch keine sonstige Gegenleistung auslöse. Daher seien die erste und dritte Klausel keine sonstigen Gegenleistungen. Anders liege dies bei der zweiten Klausel, bei der der rechtliche und wirtschaftliche Grund für die Ausgleichszahlung der Einbringungsvorgang sei, sodass die aufgrund dieser Klausel nachträglich geleistete Geldzahlung eine sonstige Gegenleistung darstelle. Sodann wird die – hier nicht betrachtungsgegenständliche – Frage beantwortet, wie diese zweite

maßgeblich ist, oben § 12.

[1448] Oben § 3 I 2 d.

[1449] *Th. Stimpel/A. Schumacher*, StbJb 2022/2023 (2023), 274 (294).

[1450] *Th. Stimpel/A. Schumacher*, StbJb 2022/2023 (2023), 274 (293 ff.).

Klausel aus gestalterischer Perspektive geändert werden könne, um eine sonstige Gegenleistung zu vermeiden.

Es stellt sich die Frage, ob die Annahme von *Th. Stimpel/A. Schumacher*, dass die erste und dritte Klausel keine, die zweite Klausel hingegen eine sonstige Gegenleistung darstelle, plausibel ist. Zunächst fällt negativ ins Gewicht, dass nicht offen gelegt wird, was die Autoren unter „sonstige Gegenleistung“ verstehen. Sonstige Gegenleistungen sind nach hiesigem Verständnis nur Wirtschaftsgüter. Sodann lässt sich die hinter der zweiten Klausel stehende Ausgleichszahlung einordnen. Diese erfolgt, um die inkongruenten Beteiligungsverhältnisse auszugleichen. Genau für solche Fälle ist, historisch gesehen, die Zusatzleistung für zulässig erachtet worden. Und auch mit dem StÄndG 2015 wurde daran i. E. nichts geändert, nur die Höhe wurde begrenzt.[1451] Ein ohne Ausgleichszahlung bestehendes inkongruentes Beteiligungsverhältnis stellt m. E. zudem ein Indiz dafür dar, dass eine (Zusatz-) Leistung nicht nur gelegentlich der Einbringung, sondern im kausalen Zusammenhang mit der Einbringung steht.[1452] Dass die Zahlung selbst möglicherweise erst zeitlich nach der Einbringung erfolgt, ändert daran nichts. Denn diese Ausgleichszahlung ist, wie auch *Th. Stimpel/A. Schumacher*[1453] zutreffend erkennen, integraler Bestandteil der Gegenleistung für die Einbringung der Beteiligung. Ob das Beteiligungsverhältnis inkongruent ist und daher Ausgleichsleistungen zu erbringen sind, steht objektiv gesehen bereits im Zeitpunkt der Einbringung fest, allein subjektiv ist dies den Beteiligten nicht bekannt. Daher ist *Th. Stimpel/A. Schumacher*[1454] zuzustimmen, dass es sich bei dieser Ausgleichszahlung um eine sonstige Gegenleistung handelt, jedenfalls in dem (rückwirkenden) Zeitpunkt der tatsächlichen Leistung.

Fraglich ist sodann, ob die erste und dritte Entschädigungsklausel Wirtschaftsgüter darstellen. Die Entschädigung soll nach diesen Klauseln dann gezahlt werden, soweit ein Verhalten eines der Beteiligten an den Tag gelegt wird, das zur Besteuerung des Einbringungsgewinns I bzw. zu wirtschaftlichen Nachteilen für die NewCo-GmbH führt. Die Zahlungspflicht entsteht damit erst zukünftig und ist abhängig von einem ungewissen Verhalten. Zivilrechtlich noch nicht bestehende Ansprüche sind allerdings erst dann Wirtschaftsgüter, sofern die für die zukünftige Entstehung wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen im abgelaufenen Wirtschaftsjahr gesetzt worden sind und der Steuerpflichtige mit der künftigen Entstehung fest rechnen muss.[1455] Zukünftige ungewisse Entschädigungsansprüche sind daher m. E. (noch) keine Wirtschaftsgüter. Insoweit ist *Th. Stimpel/A. Schumacher* zuzustimmen, dass eine abstrakte Vereinbarung noch keine sonstige Gegenleistung darstellt. Soweit der Entschädigungsfall allerdings eintritt, handelt es sich um ein Wirtschaftsgut. Nach der Auffassung von *Th. Stimpel/A. Schumacher*[1456] wirkt dies auf den Einbringungszeitpunkt i. S. eines rückwirkenden Ereignisses gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO

[1451] Zu den rechtsgeschichtlichen Aspekten oben § 6 II, § 7 I, § 8 II, § 9 III und § 10 III 2.
[1452] Dazu oben bei Fn. 1307.
[1453] *Th. Stimpel/A. Schumacher*, StbJb 2022/2023 (2023), 274 (295).
[1454] *Th. Stimpel/A. Schumacher*, StbJb 2022/2023 (2023), 274 (295).
[1455] *M. Krumm*, in: Brandis/Heuermann, § 5 EStG Rn. 486 (172. EL, Juli 2024); *H. Weber-Grellet*, in: Schmidt[43], 2024, § 5 EStG Rn. 99.
[1456] *Th. Stimpel/A. Schumacher*, StbJb 2022/2023 (2023), 274 (294).

zurück. Das i. S. des rückwirkenden Ereignisses auf den Einbringungszeitpunkt zurückwirkende Wirtschaftsgut „Entschädigungszahlung“ müsste aber eine sonstige Gegenleistung darstellen. Denn nach hiesigem Verständnis stellt nicht jedes Wirtschaftsgut eine sonstige Gegenleistung dar, sondern nur solche, die integraler Bestandteil der Gegenleistung für die Einbringung des eingebrachten Betriebsvermögens bzw. der Beteiligung anzusehen sind (kausaler Zusammenhang). Auslösendes Moment für die Entschädigungszahlung, so *Th. Stimpel/A. Schumacher*[1457], sei die Anteilsveräußerung und nicht die Einbringung selbst, höchstens habe die Einbringung mittelbar die Zahlung veranlasst. Dies reiche indes nicht, es bedürfe einer „wirtschaftlichen Kausalität“, sodass keine sonstige Gegenleistung vorliege. Dem ist zuzustimmen. Die Entschädigungszahlung nach der ersten und dritten Klausel stellen m. E. keinen integralen Bestandteil der Gegenleistung dar. Für die Einbringung der Beteiligung an der T-GmbH in die NewCo-GmbH erhält die M-GmbH neue Anteile an der NewCo-GmbH. Für diese *Einbringung* soll die M-GmbH nach der ersten und dritten Klausel keine weiteren Gegenleistungen erhalten. Dass im Nachhinein aufgrund von Verhalten anderer eine Ausgleichszahlung fließen könnte, knüpft nicht mehr an den Vorgang der Einbringung an, mithin wird diese nicht *für* die Einbringung der Beteiligung geleistet.

Es zeigt sich also, dass die hier gefundenen Erkenntnisse für die sachgerechte Begründung herangezogen werden können, ob bestimmte „typische“ Entschädigungsklauseln sonstige Gegenleistungen darstellen oder nicht. Die Erprobung der insbesondere auf rechtshistorischer Grundlage erfolgten rechtsdogmatischen Klärung des Begriffs der sonstigen Gegenleistung anhand eines praxisrelevanten Beispiels ist gelungen.

§ 15 „Sonstige Gegenleistungen“ bei Einbringungen in Personengesellschaften

Bei der Einbringung in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG) ist in der Literatur die Kritik an der Begrenzung der Zusatzleistung laut geworden, insbesondere wird die „Systemkonformität“ in Frage gestellt.[1458] Das „Ob“ dieser Regelung soll allerdings nicht betrachtet, sondern die gegebene Gesetzeslage untersucht werden, und zwar danach, was unter dem Begriff der sonstigen Gegenleistung in § 24 UmwStG zu verstehen ist. Denn auch hier fehlt es an einer Legaldefinition.[1459]

Eine Voraussetzung der Buchwertfortführung gemäß § 24 Abs. 2 UmwStG ist, dass der Einbringende Mitunternehmer der Personengesellschaft werden muss. Das ist dann der Fall, wenn er Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerrisiko trägt. Bilanziell drückt sich die Gewährung der Mitunternehmerstellung dadurch aus, dass das eingebrachte Betriebsvermögen dem Kapitalkonto des Einbringenden bei der übernehmenden Personengesellschaft gutgeschrieben wird, das dem Einbringenden nach dem Gesellschaftsvertrag der übernehmenden Personengesellschaft zusätzliche Gesellschaftsrechte vermit-

[1457] *Th. Stimpel/A. Schumacher*, StbJb 2022/2023 (2023), 274 (294).
[1458] Dazu zusammenfassend *Ch. Krüger*, FR 2016, 18.
[1459] Dazu oben Fn. 1065.

telt. Regelmäßig ist dies bei einem Mehrkontenmodell[1460] das Kapitalkonto I; eine ausschließliche Gutschrift auf einem sog. gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto[1461], einem Darlehenskonto oder, nach der Rechtsprechung[1462], dem Kapitalkonto II stellt keine Einbringung in eine Personengesellschaft i. S. des § 24 UmwStG dar. Eine bestimmte Mindestbeteiligungsquote ist dem Einbringenden nicht zu gewähren, ihm muss nur überhaupt ein Mitunternehmeranteil eingeräumt werden. Eine Zusatzleistung ist in Höhe der absoluten oder relativen Wertgrenze zulässig (§ 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG).[1463]

Was unter dem Begriff der sonstigen Gegenleistung i. S. des § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2, Abs. 2 Satz 4 UmwStG zu verstehen ist, ist umstritten (dazu I). Die in der Literatur vorgebrachten Argumente sollen kritisch hinterfragt werden (dazu II). Abschließend werde ich Stellung beziehen (dazu III).[1464]

I. Meinungsstand

Zur Frage, wie der Begriff der sonstigen Gegenleistung in § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, Abs. 2 Satz 4 UmwStG zu verstehen ist, äußern sich Rechtsprechung und Finanzverwaltung aus den gleichen Gründen wie oben[1465] nicht. Im jüngst veröffentlichten UmwStE 2025 wird nur der Normtext inhaltlich wiedergegeben bzw. wiederholt und es fehlt an einer Erklärung, was unter sonstigen Gegenleistungen verstanden wird.[1466] Die jetzigen Ausführungen ähneln denen, die durch einen Zusatz in den UmwStE 2011 eingeführt worden waren. Dort hieß es, dass, wenn „die Einbringung gegen ein Mischentgelt, d. h. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und sonstige Ausgleichsleistungen [erfolge], [...] die Einbringung auf Antrag (§ 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG) entsprechend dem Verhältnis der

[1460] Zu den verschiedenen Kontomodellen etwa *H. Kahle/M. Hiller*, in: Prinz/Kahle, Hdb Personengesellschaften[5], 2020, § 5 Rn. 80 f.; *St. Kreutzer*, Ein- und Ausbringung, 2018, S. 37 ff.; in Bezug zur Option nach § 1a KStG *Ch. Freichel/M. Widmann/V. Apelganz*, DStR 2023, 1734.

[1461] Dies ist eine feststehende Bezeichnung für ein Unterkonto des Kapitalkontos I, mit dem die Eigenkapitalausstattung der Gesellschaft gestärkt werden soll, ohne dass es einer formellen Erhöhung des Festkapitals der Gesellschaft bedarf (*H. Kahle/M. Hiller*, in: Prinz/Kahle, Hdb Personengesellschaften[5], 2020, § 5 Rn. 110 f.). (Materiellrechtlich-)Inhaltlich ist dieser Bezeichnung nichts zu entnehmen (in diese Richtung *H. Kahle/M. Hiller*, in: Prinz/Kahle, Hdb Personengesellschaften[5], 2020, § 5 Rn. 110 Fn. 213). Daher ist eine „Umbenennung" aufgrund des durch das MoPeG geänderten § 713 BGB nicht erforderlich (so aber *S. Müller*, GmbH-StB 2022, 248 [253: „kapitalrücklageähnliches Konto"], der allerdings selbst erkennt, dass mit einer neuen Bezeichnung inhaltlich keine Änderung einhergeht).

[1462] BFH, Urteil vom 23.3.2023, IV R 2/20, BStBl. II 2023, 999 (1001 f.); BFH, Urteil vom 4.2.2016, IV R 46/12, BStBl. II 2016, 607 (609); nunmehr auch BMF, Schreiben vom 26.7.2016, IV C 6 – S 2178/09/10001, BStBl. I 2016, 684.

[1463] Zum Ganzen nur *U. Bär/F. Merkle*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 24 UmwStG Rn. 64, 75 ff. m. w. N.

[1464] Auf eine Erprobung der Erkenntnisse anhand eines Beispiels wird verzichtet und stattdessen auf die bereits besprochene Entscheidung des BFH, Urteil vom 18.9.2013, X R 42/10, BStBl. II 2016, 639, verwiesen (dazu oben § 8 III 1).

[1465] Oben § 13 I 2 und § 13 I 3.

[1466] BMF, UmwStE 2025, Rn. 24.07.

jeweiligen Teilleistungen (Wert der erlangten Gesellschaftsrechte einerseits und Wert der sonstigen Gegenleistungen andererseits) zum gemeinen Wert des eingebrachten Betriebsvermögens teilweise zu Buchwerten und teilweise zum gemeinen Wert vollzogen werden [könne]".[1467] Aber auch die Verwendung des anderen Begriffs der Ausgleichsleistung klärt nicht darüber auf, was die Finanzverwaltung unter dem Begriff der sonstigen Gegenleistung versteht. Hinsichtlich der Zuzahlungs-Fälle ist zwar eine Klarstellung erfolgt, dass es sich um eine „Zuzahlung von anderen (ggf. hinzutretenden) Mitunternehmern" zu handeln habe.[1468] Welches Verständnis man dem Begriff der sonstigen Gegenleistung zugrunde legt, wird dadurch jedoch nicht erläutert.

Die überwiegende Meinung im Schrifttum[1469] geht davon aus, dass unter dem Begriff der sonstigen Gegenleistung nur Wirtschaftsgüter fallen. Dies sei aus einem „Rückschluss" aus § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 und Abs. 2 Satz 4 UmwStG sowie § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG zu ziehen, bei denen „sonstige Gegenleistung" und „andere Wirtschaftsgüter" synonym gebraucht würden.[1470] So sei der Begriff der sonstigen Gegenleistungen aufgrund der nicht geänderten Formulierung in § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG synonym mit Wirtschaftsgut zu verstehen.[1471] Aus der Gesetzgebungsgeschichte ergebe sich nicht, dass eine inhaltliche Änderung beabsichtigt worden wäre; zudem seien nur Wirtschaftsgüter einer Bewertung mit dem gemeinen Wert gemäß § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG zugänglich.[1472] Es sei auf den Begriffsinhalt zurückzugreifen, wie er bei § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 und § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UmwStG nach der Finanzverwaltung „sowie nach h. M." verstanden werde.[1473]

Vereinzelt[1474] gelangt man jedoch zu dem Ergebnis, dass der Wortlaut des § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG keine Einschränkung auf Wirtschaftsgüter vorsehe und daher „auch nicht bilanzierungsfähige Vermögensvorteile eine Gegenleistung darstell[t]en". So formuliert *W. Haarmann*[1475], dass als sonstige Gegenleistung alles in Betracht komme, was nicht neue Gesellschaftsrechte seien, was sich aus dem Vergleich der Begriffe „Gesellschaftsrechte" und „sonstige Gegenleistung" ergebe. Das „Gesetz" wolle eine Zusatzleistung ermög-

[1467] BMF, UmwStE 2011, Rn. 24.07, mit Zusatz OFD Frankfurt v. 23.8.2016, S 1978 A – 43 – St 51 (sprachlich so im Original).

[1468] BMF, UmwStE 2025, Rn. 24.08.

[1469] *A. Bilitewski/M. D. Heinemann*, Ubg 2015, 513 (515); *M. Bünning*, BB 2017, 171 (174, 175); *D. Jäschke*, in: Lademann[3], 2022, § 24 UmwStG Rn. 29; *H. Ott*, StuB 2016, 812 (813 f.); *H. Ott*, Stbg 2016, 111 (114); *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 24 UmwStG Rz. 129d (86. EL, Mai 2016); *Ch. Richter*, DStR 2016, 840 (841); *F. Lang/A. Schumacher*, StbJb 2015/2016 (2016), 107 (125).

[1470] *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 24 UmwStG Rz. 129d (86. EL, Mai 2016).

[1471] *A. Bilitewski/M. D. Heinemann*, Ubg 2015, 513 (515); *F. Lang/A. Schumacher*, StbJb 2015/2016 (2016), 107 (125).

[1472] *M. Bünning*, BB 2017, 171 (174).

[1473] *H. Ott*, StuB 2016, 812 (813); ebenso *H. Ott*, Stbg 2016, 111 (114).

[1474] *R. Rasche*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 24 UmwStG Rn. 118 (dort auch zum Zitat); *C. Ritzer/I. Stangl*, DStR 2015, 849 (856, 858); in diese Richtung wohl auch *J. Ettinger/M. Mörz*, GmbHR 2016, 154 (158), die i. E. die Frage aber offen lassen und eine Klarstellung im Erlasswege fordern.

[1475] *W. Haarmann*, DStZ 2015, 438 (440).

lichen, „gleich welcher Art".[1476] Mit Wegfall des Begriffs des Wirtschaftsguts sei eine Auslegung, die nur Wirtschaftsgüter erfasse, nicht mehr zwingend.[1477] Mithin sei mit einem neuen Begriff auch ein neues Begriffsverständnis nicht fernliegend.

II. Kritische Betrachtung der vorgebrachten Argumente

1. Aus den Gesetzesmaterialien ergebe sich kein neues Verständnis

Das Argument, die Gesetzesgeschichte gebe nicht her, dass ein anderes Verständnis beabsichtigt gewesen sei,[1478] soll anhand der bisherigen rechtshistorischen Erkenntnisse untersucht werden.[1479]

Erst mit § 22 UmwStG 1969 ist die Einbringung in eine Personengesellschaft gesetzlich geregelt worden. Mit dem Wahlrecht im § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1969 durfte die Personengesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter mit seinem Buchwert oder einem höheren Wert ansetzen. Der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags wollte die steuerliche Erfolgsneutralität einer Einbringung in eine Personengesellschaft grundsätzlich genauso ausgestalten wie bei einer Einbringung in eine Kapitalgesellschaft nach § 17 UmwStG 1969. Trotz dieses Ansatzes, § 22 UmwStG 1969 dem § 17 UmwStG 1969 nachzubilden, wurden einige Abweichungen und Anpassungen vorgenommen, die wegen der Unterschiede zwischen einer Kapitalgesellschaft und einer Personengesellschaft und ihrer steuerlichen Behandlung erforderlich gewesen seien. Die für diese Untersuchung maßgebliche Abweichung war das Fehlen einer besonderen Regelung für den Fall, dass Zusatzleistungen gewährt wurden, mithin fehlte eine dem § 17 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1969 entsprechende Vorschrift. Je nachdem, ob der Wertausgleich „innerhalb der Bilanz" oder „außerhalb der Bilanz" erfolgte, war eine steuerneutrale Einbringung in eine Personengesellschaft möglich. Insbesondere war es zulässig, wenn die Personengesellschaft auf dem Darlehenskonto des Einbringenden ein Darlehen gutschrieb.

Die Regelung der Einbringung in eine Personengesellschaft im UmwStG 1977 entsprach der des § 22 UmwStG 1969, sie wurde lediglich in den § 24 UmwStG 1977 verschoben. Man habe, so die Begründung des Regierungsentwurfs, die Vorschrift des § 22 UmwStG 1969 wörtlich übernommen.[1480] Mithin wurde auch das vorherige Verständnis, dass Wirtschaftsgüter als Zusatzleistungen gewährt werden durften, so liegt es jedenfalls nahe, übernommen. Von einer Zusatzleistung in Gestalt von Wirtschaftsgütern gingen etwa *R. Würdinger/R. Eder*[1481] und *A. Glade/G. Steinfeld*[1482] aus. In diese Richtung wird man *H. Dehmer*[1483]

[1476] *W. Haarmann*, DStZ 2015, 438 (441).
[1477] *C. Ritzer/I. Stangl*, DStR 2015, 849 (856, 858).
[1478] *M. Bünning*, BB 2017, 171 (174).
[1479] Zu diesen und den weiteren rechtshistorischen Ausführungen oben § 5 III, § 6 III, § 7 II, § 8 III, § 9 IV und § 10 III 3.
[1480] BT-Drs. 7/224803, S. 31. Dazu oben § 7 II.
[1481] *R. Würdinger/R. Eder*, Steuererleichterungen[2], 1979, Rn. 144.
[1482] *A. Glade/G. Steinfeld*, UmwStG 1977[3], 1980, Rn. 1325.
[1483] *H. Dehmer*, Umwandlungsrecht, 1994, § 24 UmwStG Rn. 25 f.

verstehen dürfen, der davon sprach, dass eine Ausgleichszahlung vereinbart werden durfte, die in „Bar- und Sachleistungen“ bestehe.

Auch im § 24 UmwStG 1995 wurde (größtenteils) unverändert § 24 UmwStG 1977 übernommen.[1484] Man ging also weiter vom Verständnis aus, dass zusätzlich Wirtschaftsgüter gewährt werden durften.[1485] Bestätigt wurde dies durch BFH, Urteil vom 18. September 2013, X R 42/10[1486].

Mit dem SEStEG wurde § 24 UmwStG 2006 an die neue Konzeption angepasst, ist aber hinsichtlich vieler Aspekte unverändert übernommen worden. Anders als bei § 20 des Regierungsentwurfs, nach dem überhaupt keine Gegenleistung gewährt werden dürfe,[1487] sah man eine solche Regelung in § 24 UmwStG des Referenten- und des Regierungsentwurfs[1488] nicht vor; man erklärte indes (auch) nicht, dass man sich grundsätzlich am § 24 UmwStG 1995 orientierte. Der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags übernahm den Vorschlag der Bundesregierung zwar nicht unverändert, änderte aber bzgl. der hier entscheidenden Frage der Gewährung von Zusatzleistungen – dass man diesbezüglich keine Regelung vorsah – nichts.[1489] Schaut man sich zudem die Beratungen im besagten Finanzausschuss genauer an, so konzentrierten sich die Diskussionen allein auf die „Verschärfung“ der Einbringungsvorschrift des § 20 und des § 21 UmwStG; die Einbringung in eine Personengesellschaft wurde nicht diskutiert.[1490] Dies und die ähnlich lautenden Normtexte der § 24 UmwStG 1995 und § 24 UmwStG 2006 legen die Vermutung nahe, dass der Normsetzer den Regelungsinhalt des § 24 UmwStG 1995 im § 24 UmwStG 2006 übernehmen wollte. Es änderte sich daher nichts am Verständnis, dass man zusätzlich Wirtschaftsgüter gewähren durfte.[1491]

Eine dem § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 2006 – und auch i. d. F. des StÄndG 2015 – vergleichbare Regelung ist erst mit StÄndG 2015 in § 24 Abs. 2 Satz 4 UmwStG eingeführt wor-

---

[1484] BT-Drs. 12/6885, S. 26. Ebenso oben § 8 III.

[1485] So dann auch die zeitgenössische Deutung: *K. Offerhaus*, in: GS B. Knobbe-Keuk, 1997, S. 499 (507); „Der Fall, daß der Einbringende neben Gesellschaftsrechten an der Personengesellschaft noch andere Wirtschaftsgüter (Zuzahlungen) erhält, [. . .]“; in diese Richtung BMF, UmwStE 1998, Rn. 24.09; *R. Bien/N. Endres/M. Günkel/H. Hörger/Th. Mentel/A. Schulz/O. Thömmes*, DStR 1998, Beilage zu Heft 17, 4 (55); *H. Dehmer*, UmwR/UmwStR[2], 1996, § 24 UmwStG Rn. 129; *H. Dehmer*, UmwStE 1998, 1998, Rn. 24.09; *E. Dötsch*, UmwStR[3], 1996, Anh. UmwStG Rn. 221a; *E. Dötsch/I. v. Lishaut/P. Wochinger*, DB 1998, Beilage Nr. 7 zu Heft Nr. 24, 1 (44); *H. Ott*, UmwR/UmwStR, 1996, S. 273; *H. Pfalzgraf/B. Meyer*, FR 1995, 529 (530).

[1486] BFH, Urteil vom 18.9.2013, X R 42/10, BStBl. II 2016, 639. Dazu oben § 8 III 1.

[1487] Dazu oben § 9 II 1.

[1488] Regierungsentwurf: BT-Drs. 16/2710, S. 20; BMF, Referentenentwurf vom 21.4.2006, S. 25, 42, 50 f.

[1489] BT-Drs. 16/3315, S. 45; BT-Drs. 16/3315, S. 13 f.

[1490] PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 16/34, S. 25; PA-DBT 3107 Finanzen, A16/7, Prot. 36, S. 45 f.; PA-DBT 3107 Finanzen, A16/7, Prot. 37, S. 38 f., Anlage 19 Umdruck-Nr. 7.

[1491] So dann auch die zeitgenössische Deutung: BMF, UmwStE 2011, Rn. 24.09 ff.; *D. Nitzschke*, in: Brandis/Heuermann, § 24 UmwStG Rn. 35 (103. EL, 2009); *R. W. Schlößer*, in: Haritz/Menner[3], 2010, § 24 UmwStG Rn. 153 ff.; *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz[5], 2009, § 24 UmwStG Rn. 135 ff.

den (zusammen mit § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG).[1492] § 24 Abs. 2 Satz 4 UmwStG war im Referenten- sowie im Regierungsentwurf nicht vorgesehen; erst der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags fügte diesen Satz hinzu.[1493] In der Begründung des Gesetzentwurfs heißt es, dass die „Änderung des § 24 UmwStG erforderlich [ist], um [. . .] *einheitliche Voraussetzungen für sämtliche Einbringungstatbestände* zu schaffen".[1494] Dies bestätigt sich auch durch die Beratungen des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags, bei denen zwischen einzelnen Einbringungsvorschriften nicht unterschieden wurde.[1495] Dies legt es nahe, dass man ein gleichlaufendes Verständnis jedenfalls zwischen der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft und der Einbringung in eine Personengesellschaft hatte. Aussagekräftig sind zudem Ausführungen in der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags: Es kann „[w]egen des ‚Freibetragseffekts' im neugefassten § 24 Absatz 1 Satz 2 UmwStG[1496] [. . .] bei sonstigen Gegenleistungen zu ungewollten Effekten kommen. Es wird daher eine Regelung entsprechend dem neugefassten § 20 Absatz 2 Satz 4 UmwStG eingeführt."[1497] Im Übrigen wird die Begründung zu § 20 Absatz 2 Satz 4 der Beschlussempfehlung und des Berichts des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags entsprechend in Bezug genommen. Mithin hatte man v. a. an Zuzahlungen gedacht, auch deswegen, weil dieser Begriff in den Beratungen und Verhandlungen vorherrschte. Dass in der Begründung des ursprünglichen Gesetzentwurfs und in der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags ausschließlich der Begriff der sonstigen Gegenleistung verwendet wurde, wurde dadurch relativiert. Deutlich ist auch geworden, dass der Normsetzer mit dem StÄndG 2015 nur die Höhe der Zusatzleistung begrenzen, im Übrigen aber keine Änderungen vornehmen wollte.[1498]

Nach alledem legen die Gesetzeshistorie und -materialien nahe, dass der Normsetzer auch bei der Regelung des Begriffs „sonstige Gegenleistung" in § 24 UmwStG das Verständnis des „Wirtschaftsguts" vor Augen hatte.

2. *Das in § 3, § 11 UmwStG zugrunde gelegte Verständnis sei übernommen worden*

Ein valides Argument dafür, dass der Begriff der sonstigen Gegenleistung in § 24 UmwStG nur Wirtschaftsgüter erfasse, ist der systematische Vergleich zu § 3 und § 11 UmwStG. Dieser ist in der Begründung des Gesetzentwurfs des StÄndG 2015 ausdrücklich angesprochen worden, und zwar alle Einbringungstatbestände betreffend. Die bereits an anderer Stelle erzielte Erkenntnis, dass dieser Vergleich ein Verständnis hin zum Wirtschafts-

[1492] Hierzu sowie zu den nachfolgenden Ausführungen oben § 10 III 3.
[1493] BT-Drs. 18/6094, S. 24.
[1494] BT-Drs. 18/4902, S. 51 (Hervorhebungen hinzugefügt).
[1495] Oben § 10 III 3 b.
[1496] So die Begründung wörtlich; gemeint war wohl § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG.
[1497] BT-Drs. 18/6094, S. 85 (Fußnotenzeichen hinzugefügt). Dazu oben § 10 III 3 b.
[1498] Oben § 10 II 2 und § 10 III 3.

gut nahelegt,[1499] ist also zu übertragen. Der systematische Vergleich legt ebenso nahe, dass eine Änderung der mit dem UmwStG 1969 eingeführten einheitlichen Betrachtung nicht gewollt ist. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Normsetzer daran festhält, dass nur Wirtschaftsgüter grundsätzlich „steuerschädlich“ sind, die in bestimmten Wertgrenzen der steuerneutralen Einbringung aber nicht im Wege stehen; andere nicht in Wirtschaftsgütern bestehende Vorteile sind „steuerunschädlich“ und tangieren die steuerneutrale Einbringung in eine Personengesellschaft nicht.

3. Der Vergleich zu § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, Abs. 2 Satz 4 UmwStG und dem unveränderten § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG unterstreiche das Festhalten am bisherigen Verständnis

Dagegen ist der Vergleich zum unveränderten § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG kritischer zu sehen, der regelmäßig (undifferenziert) nicht nur bei § 20 und § 21 UmwStG, sondern im gleichen Atemzug auch für die Einbringung nach § 24 UmwStG vorgebracht wird.[1500] Denn anders als bei § 20 UmwStG, worin sich die fragliche Regelung des Abs. 3 Satz 3 befindet,[1501] und bei § 21 UmwStG, in dessen Abs. 2 Satz 6 durch die Gesetzgebungstechnik der Verweisung auf § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG Bezug genommen wird,[1502] fehlt es bei § 24 UmwStG an einer solchen Anknüpfung. Dies erklärt sich aus der unterschiedlichen Besteuerungskonzeption von Kapital- und Personengesellschaften sowie deren Gesellschaftern.[1503] Wie bereits gezeigt wurde, fehlt es bei den Vorschriften über die Einbringung in eine Personengesellschaft an einer dem § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG entsprechenden Vorschrift, da es zu keiner Verdoppelung der stillen Reserven kommt.[1504] So verwundert es nicht, dass diesbezüglich keine Ausführungen in der Begründung des Gesetzentwurfs zu finden sind.[1505] Mithin wäre eine entsprechende Regelung oder ein Verweis auf eine solche verfehlt. Da also eine Regelung wie die des § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG für die Einbringung in eine Personengesellschaft nicht nur überflüssig, sondern auch zwecklos ist, ist jeder Vergleich mit einer solchen Regelung deplatziert.[1506]

Anders könnte es sich aber mit dem systematischen Vergleich zu § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, Abs. 2 Satz 4 UmwStG verhalten. Dass der Begriff der sonstigen Gegenleistung in § 24 UmwStG genauso wie in § 20 UmwStG zu verstehen sei, ergibt sich allerdings nicht erst aus diesem Vergleich. Vielmehr sind bereits der Gesetzeshistorie und den -materialien zu

---

[1499] Dazu oben § 13 II 2.

[1500] *A. Bilitewski/M. D. Heinemann*, Ubg 2015, 513 (515); *F. Lang/A. Schumacher*, StbJb 2015/2016 (2016), 107 (125).

[1501] Dazu oben § 13 II 3.

[1502] Dazu oben § 14 II 3.

[1503] Dazu oben Fn. 683.

[1504] Oben § 6 III 1 a.

[1505] BT-Drs. 18/4902, S. 51.

[1506] Aber selbst wenn man dieses Argument gelten lassen würde, ergibt sich bei näherem Hinsehen kein anderes Bild als bei § 20 UmwStG; allein aus dem Hinweis darauf, dass in § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG der Normtext nicht geändert worden sei, lässt sich kein bestimmter Begriffsinhalt herleiten (dazu oben § 13 II 3).

entnehmen, dass der Normsetzer einen Gleichlauf der Einbringungsvorschriften beabsichtigte.[1507] In der Zusammenschau mit dem historischen Argument lässt sich dieses systematische Argument hören. Ein Vergleich setzt voraus, dass man (mindestens) zwei Umstände hinsichtlich eines (gemeinsamen) Kriteriums miteinander ins Verhältnis setzt.[1508] Sieht man das gemeinsame Kriterium hier in der Art der Einbringung, so erscheint es naheliegend, dass alle Vorschriften der Einbringung von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen gleich zu verstehen sind. Der Schritt hin zur Argumentation, dass der Normsetzer alle Einbringungsregelungen gleich und im selben Gesetzgebungsverfahren geändert habe, ist dabei nur ein kleiner, wobei man dann von einer Argumentation spräche, die der Gesetzeshistorie bzw. den Gesetzesmaterialien zuzuschlagen wäre. Denn bereits die Annahme, dass die Einbringungsvorschriften das gemeinsame Kriterium seien, ist, wollte man dies nicht willkürlich entscheiden, dem normsetzerischen Willen zu entnehmen. Legt man den Schwerpunkt der Betrachtung allerdings auf die Besteuerungskonzeption, hier also die Besteuerung der Kapitalgesellschaft und deren Gesellschafter einer- und die der Personengesellschaft und deren Gesellschafter andererseits, dann kann eine gleiche Auslegung der beiden Einbringungsvorschriften, wie die Ausführungen zur in § 24 UmwStG fehlenden Regelung i. S. des § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG oder zur Einführung des § 22 UmwStG 1969 zeigen, auch bezweifelt werden.[1509] Demnach wäre ein Ergebnis nicht zweifelsfrei allein mit einem systematischen Vergleich zu erzielen. Es zeigt sich also, dass hier ein sinnvoller systematischer Vergleich nicht ohne Berücksichtigung der Gesetzeshistorie und den -materialien erfolgen kann.

Daher ist auch der Vergleich zu § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, Abs. 2 Satz 4 UmwStG i. E. nur dann gewinnbringend, wenn man ihn im Lichte der Gesetzesgeschichte und -materialien betrachtet. Letzteres zeigt, dass die Einbringung das Vergleichskriterium ist. Diese Zusammenschau legt ein gleiches Verständnis nahe, sodass vieles dafür spricht, nur Wirtschaftsgüter unter dem Begriff der sonstigen Gegenleistung zu fassen.

4. Nur von Wirtschaftsgütern könne der gemeine Wert ermittelt werden

Wenn bei § 24 UmwStG darauf hingewiesen wird, dass der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistung zu ermitteln sei und es sich daher nur um Wirtschaftsgüter handeln könne,[1510] dann greift dieses Argument zu kurz. Vielmehr liegt in Anlehnung an die oben erzielten

[1507] Dazu oben § 15 II 1.

[1508] Hier im Sinne eines allgemeinen Sprachgebrauchs gemeint (dazu *U. Davy/J. Grave/M. Hartner/R. Schneider/W. Steinmetz*, Vergleichen, 2019, S. 4 f.). Zur etwa bei Art. 3 Abs. 1 GG zu stellenden Frage, ob ein tragfähiger Unterschied eine Ungleichbehandlung rechtfertigt, etwa *S. Kempny/Ph. Reimer*, Die Gleichheitssätze, 2012, S. 40 ff., 116 f.; *S. Kempny/M. Lämmle*, JuS 2020, 113 (116) (dort auch zum nachfolgenden Zitat): „Ein Unterschied liegt vor, wenn der eine Teil eine Eigenschaft aufweist, die beim anderen Teil fehlt. Eigenschaft in diesem Sinne ist alles, worüber eine zu bejahende oder zu verneinende Aussage mit Blick auf den Verglichenen getroffen werden kann".

[1509] In diese Richtung *Ch. Krüger*, FR 2016, 18 (24): Es sei aus „steuersystematischen Gründen [...] „verfehlt, Personen- und Kapitalgesellschaften trotz ihrer unterschiedlichen Konzeption und der daraus resultierenden steuerlichen Behandlung gleich behandeln zu wollen".

[1510] *M. Bünning*, BB 2017, 171 (174).

Erkenntnisse eine Deutung nahe, nach der es sich bei der Verwendung des Begriffs des gemeinen Werts auch im § 24 UmwStG um eine (stillschweigende) Verweisung auf § 9 BewG handelt. Diese ist dann autonom und unabhängig der Bezugsnorm dahingehend auszulegen, dass der Begriff der sonstigen Gegenleistung – wie bei § 20 UmwStG, zu dem der Normsetzer einen Gleichlauf herstellen wollte – nur Wirtschaftsgüter erfasst.[1511]

5. *Der Wortlaut sei nicht einschränkend; mit einem neuen Begriff gehe ein neues Verständnis einher*

Dem schon bei § 20, § 21 UmwStG bekannten und auch hier erwähnten Argument, mit einem neuen Begriff gehe ein neues Begriffsverständnis einher,[1512] wird das Argument zur Seite gestellt, dass der Wortlaut des § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2, Abs. 2 Satz 4 UmwStG nicht einschränkend sei.[1513] Nicht nur das erstgenannte Argument kann aus den gleichen Gründen wie oben zurückgewiesen werden – es ist gerade das Ziel der Auslegung zu ermitteln, was mit einem (neuen) Begriff zu verstehen ist, sodass eine schlichte Behauptung nicht ausreicht[1514] –, sondern auch das zweitgenannte ist nach allem Gesagten nicht tragfähig.

So ist zu konstatieren, dass in § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2, Abs. 2 Satz 4 UmwStG (ausschließlich) der Begriff der sonstigen Gegenleistung steht. Mithin findet sich nicht der Begriff des Wirtschaftsguts. Dies mag auf den ersten Blick den Schluss nahelegen, dass der jetzige Wortlaut nicht einschränkend sei. Bei diesem Schluss schwebt allerdings ein Vergleich zu denjenigen Vorschriften mit, die einen solchen einschränkenden Begriff verwendeten. Gleichsam systematisch-historisch wird der Normtext mit anderen (früheren) Normtexten in Verbindung gebracht. Denn in § 24 UmwStG gab es vor dem StÄndG 2015 keine vergleichbare Regelung; wenn überhaupt kann das Argument nur im Vergleich zu § 20 Abs. 2 Satz 4, Abs. 3 Satz 3 UmwStG 2006 fruchtbar gemacht werden.[1515] Beschränkte man seine Sicht hingegen nur auf den Normtext des § 24 UmwStG als solchen, dann gelangte man zu keinem eindeutigen Ergebnis.[1516]

6. *Kausaler und zeitlicher Zusammenhang*

Die bereits zu § 20 UmwStG angestellten Überlegungen zum kausalen Zusammenhang können aufgrund des vom Normsetzer gewollten Gleichlaufs der Einbringungsvorschriften auf die Vorschrift des § 24 UmwStG übertragen werden, insbesondere können auch in

---

[1511] Zur gleich gelagerten Frage bei § 20 UmwStG oben § 13 II 4.

[1512] *C. Ritzer/I. Stangl*, DStR 2015, 849 (856, 858).

[1513] *W. Haarmann*, DStZ 2015, 438 (440).

[1514] Dazu oben § 13 II 7.

[1515] So dann *R. Rasche*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 24 UmwStG Rn. 118 (Hervorhebungen weggelassen; Leerzeichen bei der Abkürzung „a. F.“ stillschweigend hinzugefügt): „§ 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG enthält – anders als § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG a. F. – keine Einschränkung des Begriffs der Gegenleistung auf Wirtschaftsgüter; [. . .]“.

[1516] Oben § 12.

Bezug auf die Einbringung in eine Personengesellschaft die oben angestellten Überlegungen überzeugen.[1517]

Speziell zu § 24 UmwStG wird in der Literatur hingegen nicht weiter die Frage vertieft, ob eine im zeitlichen Zusammenhang erhaltene Leistung als eine Zusatzleistung i. S. des § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2, Abs. 2 Satz 4 UmwStG zu qualifizieren ist.[1518] Einige Stimmen im Schrifttum sprechen sich dafür aus, dass ein rein zeitlicher Zusammenhang nicht ausreicht.[1519] *J. Schmitt*[1520] behauptet, dass keine sonstige Gegenleistung vorliege, wenn das Wirtschaftsgut vor dem Einbringungsstichtag entnommen werde. Er verweist dabei auf seine Kommentierung zu § 20 UmwStG. Ein Gleichlauf mit der Begründung bei § 20 UmwStG kann hingegen nicht gänzlich angenommen werden. Denn die spezielle Argumentation mit § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG[1521] ist bei § 24 UmwStG fehl am Platze, da diese Vorschrift – mit Ausnahme von § 24 Abs. 5 UmwStG – nicht eingreift. Auch die auf die Gesetzeshistorie und -materialien gestützte Begründung vermag deshalb nicht vollumfänglich zu überzeugen, zumal diesen keine eindeutigen Aussagen zu entnehmen ist. Im Ergebnis wird man aber u. a. wegen des Aspekts, dass der Normsetzer einen Gleichlauf zwischen den einzelnen Einbringungsvorschriften schaffen wollte,[1522] annehmen können, dass solche Zusatzleistungen erfasst sein sollen, die im zeitlichen *und* sachlichen Zusammenhang mit der Einbringung gewährt werden. Leistungen, die zeitlich, aber nicht kausal im Zusammenhang mit der Einbringung stehen, fehlt der Bezug zu ebendieser Einbringung. Sie erfolgen trotz zeitlicher Nähe nur gelegentlich der Einbringung.[1523]

In diesem Zusammenhang erscheint es dann auch gerechtfertigt, „Umgehungsgestaltungen" als sonstige Gegenleistung i. S. von § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG einzustufen, bei denen der Einbringende zunächst ein Wirtschaftsgut in die Personengesellschaft ein-

[1517] Zu diesem Gleichlauf oben § 6 III, § 7 II, § 8 III, § 9 IV und § 10 III 3. So betonen etwa *U. Bär/F. Merkle*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 24 UmwStG Rn. 102c, ebenso, dass durch den Begriff der „Gegenleistung" der Kausalzusammenhang hervorgehoben werde; nach *R. Rasche*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 24 UmwStG Rn. 118, bedürfe es einer „ursächlichen Verknüpfung"; gleichsinnig *M. Bünning*, BB 2021, 1771 (174 f.); *Ch. Richter*, DStR 2016, 840 (841). Auch nach *J. Schimmele*, EStB 2015, 117 (118), reicht eine Zusatzleistung gelegentlich der Einbringung nicht aus, es komme i. E. auf alle Einzelfallumstände an. Zum kausalen Zusammenhang bei § 20 UmwStG oben § 13 II 5 b aa.

[1518] In der zwischen den Einbringungsvorschriften nicht unterscheidenden (Aufsatz-)Literatur wird überwiegend vertreten, dass auch im zeitlichen Zusammenhang mit der Einbringung gewährte Zusatzleistungen „sonstige Gegenleistungen" seien (*A. Bilitewski/M. D. Heinemann*, Ubg 2015, 513 [516]; *J. Ettinger/M. Mörz*, GmbHR 2016, 154 [158]; *P. Heinemann/A. Schumacher*, StbJb 2016/2017 [2017], 241 [245]; *H. Ott*, Stbg 2016, 111 [114]; *H. Ott*, StuB 2016, 812 [814 f.]). Eine andere Frage ist, in welcher zeitlichen Abfolge der Einbringungs- und Veräußerungsvorgang erfolgt, wenn man bereits zu dem Ergebnis gelangt ist, dass eine schädliche, keine sonstige Gegenleistung i. S. des § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2, Abs. 2 Satz 4 UmwStG darstellende Zuzahlung vorliegt (dazu nur *C. Fuhrmann*, in: Widmann/Mayer, § 24 UmwStG Rn. 530 ff. [216. EL, November 2024]).

[1519] *J. Schimmele*, EStB 2015, 117 (118); so auch *L. A. Riedel*, Mitunternehmerschaft, 2018, S. 309 f.

[1520] *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 24 UmwStG Rn. 216g.

[1521] Dazu oben § 13 II 5 b bb (4).

[1522] Oben § 15 II 1.

[1523] Zu den letzten Erkenntnissen ausf. oben § 13 II 5 b bb (5).

legt und der (andere) Gesellschafter dieses Wirtschaftsgut zeitnah nach der Einbringung entnimmt.[1524] Man wird jedoch die Einschränkung machen müssen, dass dies nur insoweit gilt, wie die Entnahme im kausalen Zusammenhang mit der Einbringung steht.[1525] Gleiches wird man für unwesentliche Betriebsgrundlagen betreffende Entnahmen im Vorfeld der Einbringung annehmen müssen.[1526] In beiden Fällen ist die zeitliche Nähe allein zwar nicht ausreichend, um eine (Um-)Qualifizierung als sonstige Gegenleistung anzunehmen, sie ist aber eines von mehreren Indizien, wie das der Gesamtplanerwägung unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Ergebnisses[1527], die diese Annahme stützen. Die Grenzziehung, wann nur eine zeitliche Nähe und wann (auch) ein sachlicher Zusammenhang vorliegt, muss anhand von Einzelfallumständen erfolgen.[1528]

III. Zusammenfassende Stellungnahme

Die Untersuchung hat ergeben, dass der im § 24 UmwStG verwendete Begriff der sonstigen Gegenleistung als Wirtschaftsgut zu verstehen ist. Nur Wirtschaftsgüter sind grundsätzlich steuerschädlich und werden in bestimmten Wertgrenzen (vorübergehend) steuerunschädlich gestellt. Andere nicht in Wirtschaftsgütern bestehende Vorteile sind steuerunschädlich und tangieren die Einbringung nicht. Auch bei der Ermittlung der Wertgrenze sind andere nicht in Wirtschaftsgütern bestehende Leistungen nicht zu berücksichtigen. Dies folgt v. a. aus dem auch auf dem normsetzerischen Willen zurückzuführenden systematischen Vergleich zu § 3 und § 11 UmwStG und der Gesetzgebungsgeschichte, der insbesondere zu entnehmen ist, dass der Normsetzer einen Gleichlauf der Vorschrift der Einbringung in eine Personengesellschaft mit der der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft anstrebte. Ebenso wie bei den Änderungen in § 20 und § 21 UmwStG durch das StÄndG 2015 wollte man auch bei § 24 UmwStG die Höhe der Zusatzleistungen begrenzen und kein neues Begriffsverständnis einführen. Der Vergleich zum § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG ist aufgrund der unterschiedlichen Besteuerungskonzeptionen von Kapital- und Personengesellschaften bzw. deren Gesellschafter deplatziert; der systematische Vergleich zu § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2, Abs. 2 Satz 4 UmwStG ergibt sich bereits aus der Gesetzgebungsgeschichte und bringt (nur) in diesem Zusammenhang einen Mehrwert. Der bloße Hinweis auf den Normtext ist indes unergiebig, da ohne weitere Indizien das dem Begriff der sonstigen Gegenleistung zugrunde

[1524] So auch BFH, Urteil vom 8.12.1994, IV R 82/92, BStBl. II 1995, 599 (600); BFH, Urteil vom 5.4.1984, IV R 88/80, BStBl. II 1984, 518 (519); *St. Köhler*, StbJb 2014/2015 (2015), 221 (232 f.); in diese Richtung auch BMF, UmwStE 2025, Rn. 24.11.

[1525] So auch *A. Benecke*, in: *A. Benecke/P. Möllmann*, FR 2016, 741 (747); ähnlich *N. Schneider*, StbJb 2014/2015 (2015), 135 (153), der betont, dass eine Umqualifizierung von den Gesamtumständen des Einzelfalls abhänge und hierbei ggf. der sog. Gesamtplan mit herangezogen werden könne; a. A. *P. Möllmann*, in: *A. Benecke/P. Möllmann*, FR 2016, 741 (747). Dazu und zu den Indizien, wann dies der Fall ist, oben § 13 II 5 b bb (1) (a).

[1526] *M. Strahl*, KÖSDI 2015, 19329 (19336 f.); in diese Richtung auch *J. Ettinger/M. Mörz*, GmbHR 2016, 154 (160 f.), die angesichts der Rechtsprechung darauf hinweisen, dass es umso besser sei, je mehr Zeit zwischen der Einbringung und der Gewährung des Gesellschafterdarlehens liege.

[1527] So i. E. auch *St. Köhler*, StbJb 2014/2015 (2015), 221 (232 f.).

[1528] So bereits oben Fn. 1308.

gelegte Verständnis aufgrund der vielen Verständnismöglichkeiten nicht ermittelt werden kann. Die vermeintlich einengende Auslegung des Normtextes ist eine teleologische Reduktion, die keine Rechtsfortbildung, sondern lediglich ein Auslegungsphänomen ist.[1529]

§ 16 Zusammenfassung des Dritten Teils

1. Die nach Paragrafen getrennte Untersuchung hat ergeben, dass unter dem Begriff der sonstigen Gegenleistung in § 20, § 21 und § 24 UmwStG (jeweils) nur Wirtschaftsgüter fallen. Nur Wirtschaftsgüter sind grundsätzlich steuerschädlich und werden in bestimmten Wertgrenzen (vorübergehend) steuerunschädlich gestellt. Andere nicht in Wirtschaftsgütern bestehende Vorteile sind steuerunschädlich und tangieren die Einbringung nicht. Auch bei der Ermittlung der Wertgrenze sind andere nicht in Wirtschaftsgütern bestehende Vorteile nicht zu berücksichtigen. Die vermeintlich einengende Auslegung des Normtextes ist eine teleologische Reduktion, die keine Rechtsfortbildung, sondern lediglich ein Auslegungsphänomen ist. (§ 13 III, § 14 III und § 15 III)
2. Die v. a. in der Literatur vorgebrachten Argumente für die Deutung des Begriffs der sonstigen Gegenleistung entweder als Wirtschaftsgut oder als Leistungen, die nicht (nur) in Wirtschaftsgütern bestehen, können nicht alle überzeugen, insbesondere dann nicht, wenn bei der Argumentation die drei hier betrachtungsgegenständlichen Vorschriften übergreifend betrachtet werden.
3. Das „Wortlautargument" hilft bei der Klärung des in § 20, § 21 und § 24 UmwStG verwendeten Begriffs der sonstigen Gegenleistung nicht weiter. Man mag zwar (mindestens) ein alltagssprachliches Verständnis herausarbeiten können und genauso sind mehrere spezifisch-juristische Deutungen denkbar. Damit ist aber noch nicht gesagt, welches der Normsetzer zugrunde gelegt hat, ja noch nicht einmal, ob der Normsetzer dem Alltagssprachgebrauch anhing oder er mit dem Begriff etwas Spezifisch-Juristisches ausdrücken wollte. Ebenso wenig kann daher das bei allen drei Einbringungsvorschriften vorgebrachte Argument überzeugen, dass mit einem neuen Begriff auch ein neues Begriffsverständnis einhergehe. Es ist gerade zu ermitteln, was der neue Begriff der sonstigen Gegenleistung bedeutet. Deshalb reicht auch der (nur bei § 24 UmwStG vorgebrachte) Hinweis nicht aus, dass der Wortlaut nicht einschränkend sei. (§ 12, § 13 II 7, § 14 II 5 und § 15 II 5)

I. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft

4. Das bei § 20 UmwStG vorgebrachte Argument, den Gesetzesmaterialien sei nicht zu entnehmen, dass mit dem neuen Begriff ein anderes Verständnis verbunden sei, entfaltet dann seine volle Wirkkraft, wenn man die Gesetzesgeschichte hinzuzieht. Seit dem UmwStG 1969 wurde für Zusatzleistungen der Begriff des Wirtschaftsguts verwendet und dieser wurde erst mit dem StÄndG 2015 geändert. Regelmäßig hat

[1529] Oben § 3 I 2 d.

man dabei an Zuzahlungen in Gestalt von Barzahlungen gedacht. Diese ursprüngliche Sichtweise schlägt aufgrund der Übernahme in die jeweiligen Folgeregelungen des UmwStG bis heute durch (siehe ebenfalls Abb. 29). Auch wenn dann bei den Beratungen zum StÄndG 2015 regelmäßig nur der Begriff der sonstigen Gegenleistung verwendet wurde, zeigen die Bezugnahmen zu den früheren Gesetzesfassungen auf, dass vom Begriffsverständnis des Wirtschaftsguts ausgegangen wurde. (§ 13 II 1)

5. Überzeugend ist zudem das Argument, dass der Normsetzer bei der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft eine Angleichung an § 3 und § 11 UmwStG anstrebte. Dies lässt sich an der Begründung des Regierungsentwurfs festmachen. Bei § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 und § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UmwStG liegt eine Auslegung des Begriffs der „Gegenleistung“ nahe, dass darunter nur Wirtschaftsgüter fallen. (§ 13 II 2)
6. Dass der Normtext in § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG nicht geändert worden sei und deshalb der Normsetzer am Verständnis des Wirtschaftsguts festhalte, kann (allein) nicht überzeugen. So kann zum einen die Begründung im nicht unverändert in Kraft getretenen Regierungsentwurf, dass eine Anpassung des § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG an die Begrenzung in § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG nicht erforderlich sei, auch so verstanden werden, dass eine *textliche* Änderung nicht zu erfolgen brauche, da der Bedeutungswandel durch die Änderungen anderer Vorschriften deutlich werde. Zum anderen nahm der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags einige Veränderungen vor, etwa die Anpassung des § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG an (den Begriff der sonstigen Gegenleistung enthaltenden) § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG – und eben nicht an § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG. (§ 13 II 3)
7. Auf den ersten Blick überzeugend scheint das Argument zu sein, dass der in § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, Abs. 2 Satz 4, Abs. 3 Satz 3 UmwStG vorausgesetzte gemeine Wert der sonstigen Gegenleistung/anderen Wirtschaftsgüter nur von Wirtschaftsgütern ermittelt werden könne. Ein genaueres Hinsehen offenbart hingegen, dass es sich bei der Verwendung des Worts „gemeiner Wert“ um eine stillschweigende Verweisung auf § 9 Abs. 2 BewG handelt und deren Inhalt erst mittels Auslegung zu ergründen ist. Jedenfalls nicht gänzlich ausgeschlossen ist ein Verständnis, dass auch Leistungen erfasst sind, die nicht in Wirtschaftsgütern bestehen, denn eine (unselbständige) Bewertbarkeit ist nicht von vornherein ausgeschlossen und ein (ggf.) konkludenter Auftrag an die Rechtsprechung und Wissenschaft, eine entsprechende Bewertungsmethode zu entwickeln, scheint zunächst einmal nicht abwegig zu sein. Meines Erachtens ist aber eine sinnvollere Deutung diejenige, dass nur Wirtschaftsgüter gemeint sind. Denn wenn der Normsetzer eine andere Vorschrift in Bezug nimmt, ist ihm ihr textlicher Inhalt bekannt, weil er die Bezugsnorm gerade deshalb in Bezug nimmt, weil er deren Text in die Ausgangsnorm einbeziehen will. Es dünkt mir abwegig, dass der Normsetzer vom tradierten Verständnis des gemeinen Werts abrücken wollte, ohne dies kundzutun, v. a. wenn mit einem anderen Verständnis eine Bewertungsmethode zu entwickeln wäre. (§ 13 II 4)
8. Nicht zielführend ist die Begründung, dass der Begriff der sonstigen Gegenleistung nur auf den synallagmatischen Bezug zur Einbringung in eine Kapitalgesellschaft hinweise. Zwar ist ein Kausalzusammenhang erforderlich (dazu sogleich 9. Leitsatz),

dieser ist allerdings nicht allein aus dem Wort „Gegenleistung" zu schlussfolgern. Vielmehr unterliegt man einer *petitio principii*, wenn man sagt, dass „Gegenleistung" nur (noch) auf den Kausalzusammenhang hinweise, weil mit diesem Begriff Wirtschaftsgüter gemeint seien. (§ 13 II 5)

9. Zwischen der Gewährung der sonstigen Gegenleistung und der Einbringung der Sachgesamtheit ([Teil-]Betrieb, Mitunternehmeranteil) in eine Kapitalgesellschaft muss ein kausaler Zusammenhang bestehen. Die sonstige Gegenleistung muss integraler Bestandteil der (Gesamt-)Gegenleistung für die Einbringung sein. Zusatzleistungen, die der Einbringende gelegentlich der Einbringung erhält, sind nicht als „sonstige Gegenleistung" zu qualifizieren. Indizien für einen Kausalzusammenhang sind schriftliche/mündliche Vereinbarungen, ein ohne Zusatzleistung (auffälliges) inkongruentes Beteiligungsverhältnis, Gesamtplanerwägungen (wie die der [zeitlich verbundenden] Ausweichgestaltung) und ein über das ([ggf.] neu begründete) Gesellschaftsverhältnis hinausgehendes Näheverhältnis. (§ 13 II 5 b aa)
10. Ein (rein) zeitlicher Zusammenhang der Zusatzleistung mit der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft ist hingegen nicht ausreichend. (§ 13 II 5 b bb)
11. Einer *petitio principii* unterliegt derjenige, der in der Nichtänderung des § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG ein „unbeachtliches Redaktionsversehen" sieht, um so seine Ansicht zu untermauern, dass auch solche Leistungen gemeint seien, die keine Wirtschaftsgüter sind. Ein Redaktionsversehen ist erst dann zu erkennen, wenn man in die Auslegung eingestiegen ist, und ihre „Lösung" liegt genau darin: in der Auslegung. Die nach allem bisher Festgestellten sinnvolle Deutung ist, dass der Normsetzer am Begriffsverständnis des Wirtschaftsguts festhielt. (§ 13 II 6)

II. Anteilstausch

12. Der Anteilstausch wurde erstmals mit dem SEStEG eigenständig in § 21 UmwStG 2006 geregelt. Zuvor war er innerhalb der Vorschrift über die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft dergestalt vorgesehen, dass auf ebendiese Vorschrift verwiesen wurde. Trotz Regelung in einem eigenen Paragrafen war ein Gleichlauf der Regelung des Anteilstauschs und der der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft beabsichtigt. Daher liegt es auch beim Anteilstausch nahe, dass nur Wirtschaftsgüter unter den Begriff der sonstigen Gegenleistung fallen. (§ 14 II 1)
13. Ebenso überzeugend ist der vom Normsetzerwillen getragene Vergleich zu § 3 und § 11 UmwStG, der bei dem Anteilstausch eine Deutung als Wirtschaftsgut sinnvoll erscheinen lässt. (§ 14 II 2)
14. Verfehlt ist es allerdings, wollte man aus der Nichtänderung in § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG etwas für den Anteilstausch gewinnen. Denn in § 21 UmwStG verwendet der Normsetzer eine andere Regelungstechnik, namentlich die der Gesetzgebungstechnik der Verweisung. § 21 Abs. 2 Satz 6 UmwStG verweist auf § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG, sodass letztere in erstere inkorporiert wird. Die um die Bezugsnorm erweiterte Ausgangsnorm ist autonom und unabhängig auszulegen. Diese Auslegung selbst führt zu dem Ergebnis, dass nur Wirtschaftsgüter erfasst sind. (§ 14 II 3)

15. Aus den gleichen Erwägungen wie beim 7. Leitsatz ist eine Deutung sinnvoll, dass § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UmwStG stillschweigend mit dem Begriff „gemeiner Wert“ auf § 9 Abs. 2 BewG verweist und i. E. nur Wirtschaftsgüter erfasst sind. (§ 14 II 4)
16. Da der Anteilstausch zunächst zusammen mit der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft geregelt wurde und bei der Regelung in einem eigenständigen Paragrafen dennoch ein Gleichlauf mit der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft beabsichtigt war, sind aus den gleichen Erwägungen wie bei dem 9. und 10. Leitsatz nur solche Zusatzleistungen als „sonstige Gegenleistungen“ i. S. des § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UmwStG zu qualifizieren, die im Kausalzusammenhang mit der Einbringung stehen; ein (rein) zeitlicher Zusammenhang ist nicht ausreichend.

III. Einbringung in eine Personengesellschaft

17. Mit der Regelung des § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2, Abs. 2 Satz 4 UmwStG i. d. F. des StÄndG 2015 wurde erstmals eine dem § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG vergleichbare Vorschrift für die Einbringung in eine Personengesellschaft normiert. Aber auch ohne eine solche Regelung nahm man seit der erstmaligen Normierung mit dem § 22 UmwStG 1969 an, dass der Mehrwert dieser Regelung darin bestünde, dass mittels positiver und negativer Ergänzungsbilanzen Ausgleichsleistungen, die zur Aufdeckung stiller Reserven führen (können), neutralisiert werden durften und so die Einbringung steuerneutral erfolgen durfte. Dabei ging insbesondere die Literatur davon aus, dass Zusatzleistungen nur Wirtschaftsgüter seien. (§ 15 II 1)
18. Bestätigt wird die Interpretation, dass die Zusatzleistung Wirtschaftsgutcharakter haben muss, durch den auch bei § 24 UmwStG vorgebrachten und vom normsetzerischen Willen getragenen Vergleich zu § 3, § 11 UmwStG. (§ 15 II 2)
19. Verfehlt bei § 24 UmwStG ist der Vergleich zu § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG. Sinn der Vorschrift ist die Sicherstellung der Verdopplung der stillen Reserven auch hinsichtlich der sonstigen Gegenleistung. Da es aber bei der Einbringung in eine Personengesellschaft nicht zu einer Verdopplung der stillen Reserven kommt, bedarf es einer solchen Vorschrift nicht. (§ 15 II 3)
20. Ein mit dem Vergleich zu § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, Abs. 2 Satz 4 UmwStG intendierter Gleichlauf aller Einbringungsvorschriften lässt sich grundsätzlich hören, bringt aber ohne Auswertung der Gesetzesmaterialien und -historie keinen Mehrwert für die Einbringung in eine Personengesellschaft, da ohne eine solche Auswertung nicht erkennbar ist, welches Vergleichskriterium anzulegen ist. Dabei zeigt sich, dass die Einbringung (und nicht die Besteuerungskonzeption) das Vergleichskriterium ist. Diese Zusammenschau legt ein gleiches Verständnis der Einbringungsvorschriften nahe, sodass vieles dafür spricht, nur Wirtschaftsgüter unter dem Begriff der sonstigen Gegenleistung zu fassen. (§ 15 II 3)
21. Die stillschweigende Verweisung („gemeiner Wert“) in § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2, Abs. 2 Satz 4 UmwStG auf § 9 Abs. 2 BewG legt unter der hier getroffenen Annahme – siehe 7. Leitsatz – ein Verständnis nahe, dass nur Wirtschaftsgüter erfasst sind. (§ 15 II 4)

22. Die Überlegungen zum kausalen Zusammenhang greifen auch bei der Einbringung in eine Personengesellschaft. Zusatzleistungen, die der Einbringende gelegentlich der Einbringung erhält, sind keine sonstigen Gegenleistungen i. S. des § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2, Abs. 2 Satz 4 UmwStG. Die Indizien sind dieselben wie oben (10. Leitsatz). Aufgrund des vom Normsetzer intendierten Gleichlaufs der Einbringungsvorschriften liegt es nahe, dass ein rein zeitlicher Zusammenhang nicht ausreichend ist. Erforderlich ist stets ein sachlicher Zusammenhang. Daher können (je nach Einzelfall) Umgehungsgestaltungen als sonstige Gegenleistungen qualifiziert werden. (§ 15 II 6)

Vierter Teil:

Ausblick

§ 17 Die Person des Gewährenden

Über das im *Dritten Teil* erzielte Ergebnis hinausgehend können insbesondere die rechtshistorischen Erkenntnisse des *Zweiten Teils* für weitere Fragestellungen[1530] herangezogen werden. Ausblickhaft soll nachfolgend anhand der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft aufgezeigt werden, aus welchen (Privat-/[Sonder-]Betriebs-)Vermögen die sonstige Gegenleistung stammen darf.[1531] Die nachfolgenden Ausführungen verstehen sich lediglich als eine erste Aufbereitung der Thematik. Dabei soll nicht unerwähnt bleiben, dass die (auch anhand von Beispielen erarbeitete) Darstellung der bilanziellen Folgen von sonstigen Gegenleistungen, die aus einem dritten (Privat-/[Sonder-]Betriebs-)Vermögen stammen und die in ein (drittes) (Privat-/[Sonder-]Betriebs-)Vermögen gelangen, insbesondere bzgl. § 21 und § 24 UmwStG ein Desiderat bleiben.

Nach einem (wohl überwiegenden) Teil des Schrifttums[1532] kann der Gewährende der sonstigen Gegenleistung auch ein fremder Dritter sein. Es wird regelmäßig hinzugefügt, dass dann die Gewährung als Gegenleistung für die Einbringung des Einbringenden zu qualifizieren sein müsse.[1533] Das Gesetz enthalte keine Regelung darüber, wer die Gegenleistung gewähren dürfe.[1534] Insbesondere werde der Gewährende nicht genannt.[1535] Einschränkend wird teils[1536] angenommen, dass die sonstige Gegenleistung nur dann von einem Dritten erbracht werden dürfe, wenn die Leistung für Rechnung der übernehmenden

---

[1530] Oben § 2 I.

[1531] Zur Herkunft der sonstigen Gegenleistung bei § 24 UmwStG stellt *Ch. Richter*, DStR 2016, 840 (842 f.), erste Überlegungen an.

[1532] *G. Girlich*, in: Eisgruber[3], 2023, § 20 UmwStG Rn. 101; *J. Ettinger/M. Mörz*, GmbHR 2016, 154 (158); *Ch. Götz/G. Widmayer*, in: Böttcher/Habighost/Schulte[3], 2023, § 20 UmwStG Rn. 162; *D. Dürrschmidt*, in: BeckOK UmwStG, § 20 UmwStG Rn. 1092 (30. Ed., 1.10.2024); *A. Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 20 UmwStG Rn. 323; *M. Hofacker*, in: Haase/Hofacker[3], 2021, § 20 UmwStG Rn. 142; *A. Mutscher*, in: Frotscher/Drüen, § 20 UmwStG Rn. 180a (Stand: 27.6.2024); *H. Ott*, Ubg 2019, 129 (135); *H. Ott*, Stbg 2017, 105 (110); *H. Ott*, Stbg 2016, 111 (114); *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG Rn. 187f, 221, 224f (88. EL, Januar 2017); *S. Widmann*, in: Widmann/Mayer, § 20 UmwStG Rn. R 153 (94. EL, April 2007), R 586 (155. Lfg., März 2016); so grundsätzlich auch *A. Bilitewski/M. D. Heinemann*, Ubg 2015, 513 (515); *St. Menner*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 20 UmwStG Rn. 187, 363.

[1533] So etwa *A. Bilitewski/M. D. Heinemann*, Ubg 2015, 513 (515); *St. Menner*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6], 2024, § 20 UmwStG Rn. 187, 363.

[1534] So insbesondere *A. Mutscher*, in: Frotscher/Drüen, § 20 UmwStG Rn. 180a (Stand: 27.6.2024); *H. Ott*, Ubg 2019, 129 (135).

[1535] So ausdrücklich *A. Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3], 2019, § 20 UmwStG Rn. 323.

[1536] *O. Hötzel/Ch. Kaeser*, in: FGS/BDI, UmwStE 2011, 2012, S. 317; *D. Jäschke*, in: Lademann[3],

Gesellschaft erfolge. Allerdings wird dabei bereits eine Begrenzung auf einen (anderen) Mitgesellschafter (bzw. einer diesem nahestehenden Person) vorgenommen, wenn argumentiert wird, dass die Gewährung einer sonstigen Gegenleistung durch den anderen Gesellschafter eine seine Anschaffungskosten erhöhende Einlage in die übernehmende Gesellschaft mit einer unmittelbar nachfolgenden Gegenleistung der übernehmenden Gesellschaft an den Einbringenden darstelle.[1537] (Warum dies so sei, bleibt unbegründet. Ähnlichkeiten zu den Zuzahlungs- und Mischentgelt-Fällen bei der Einbringung in eine Personengesellschaft[1538] sind unverkennbar.)

Ein Großteil der zeitgenössischen Literatur zum § 17 UmwStG 1969[1539] äußerte sich nur dazu, dass die übernehmende Kapitalgesellschaft Zusatzleistungen gewähren dürfe. Ähnliches gilt für die vom BFH zu entschiedenen Fälle, bei denen die übernehmende Gesellschaft den Einbringenden die Zusatzleistung gewährte.[1540] Anders sah dies allerdings u. a. *G. Loos*[1541]. Es sei gleichgültig, wer dem Einbringenden die Zusatzleistung gewähre, insbesondere müsse dies nicht die übernehmende Kapitalgesellschaft selbst sein. Zur Begründung führte er den Wortlaut des § 17 Abs. 2 Sätze 3 und 4 UmwStG 1969 an, worin nur stehe, dass der Einbringende Wirtschaftsgüter „erhält" bzw. dass diese „gewährt werden". Diese Ausdrucksweise sei bereits in der Begründung des Regierungsentwurfs zu finden. Sie ließen, so *G. Loos* weiter, nicht den Schluss zu, dass das Gesetz die Gestaltungsfreiheit einengen wollte. „Sonst wäre es ein Leichtes gewesen, an einer der beiden Stellen die Kapitalgesellschaft als ‚Gewährende' zu erwähnen. Und so viel Ungeschicklichkeit in der Formulierung wollen wir dem Gesetz und seinen Redakteuren nicht unterstellen."[1542] Dass der Normsetzer auf den Fall des BFH Bezug nehme, bei dem die übernehmende Kapitalgesellschaft die Zusatzleistung gewährt habe, sei rein zufällig und beispielhaft.

2022, § 20 UmwStG Rn. 60a; *D. Nitzschke*, in: Brandis/Heuermann, § 20 UmwStG Rn. 89 (168. EL, August 2023); *J. Schlösser/B. Rapp*, in: Sagasser/Brünger, Umwandlungen[6], 2024, § 11 Rn. 637; *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 20 UmwStG Rn. 366c; so auch bereits *A. Glade/G. Steinfeld*, UmwStG 1977[3], 1980, Rn. 1056, zum § 20 UmwStG 1977.

[1537] Ein Teil des heutigen Schrifttums geht von einer Einlage aus (*D. Jäschke*, in: Lademann[3], 2022, § 20 UmwStG Rn. 60a; *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl[10], 2024, § 20 UmwStG Rn. 366c i. V. m. 360). Früher nahm ein Teil der Literatur an, dass sich nur die Anschaffungskosten des die Zusatzleistung gewährenden Gesellschafters erhöhen, d. h. keine Einlage vorlag (*G. Loos*, DB 1970, 9 [13 f.]; *G. Loos*, UmwStG 1969, 1969, Rn. 930; *K. Korn*, KÖSDI 1987, 6841 [6848]; *K. Korn*, DStZ 1982, 507 [510]; *S. Widmann*, StbJb 1985/1986 [1986], 113 [127]; *S. Widmann*, in: Widmann/Mayer, § 20 UmwStG Rn. 566 ff. [o. A., November 1991]).

[1538] Dazu oben § 6 III 1 b, § 7 II, § 8 III, § 9 IV und § 10 III 3.

[1539] *H. Brönner*, Umwandlungsteuergesetz, 1969, §§ 20, 21 UmwStG Rn. 24; *L. Hübl*, DStZ A 1969, 233 (242); *H.-G. Rau*, DB 1969, 455 (456); *H.-G. Rau*, DB 1969, 1421 (1432); in diese Richtung wohl auch *A. Glade/G. Steinfeld*, UmwStG 1969, 1970, Rn. 489.

[1540] BFH, Urteil vom 13.7.1965, I 167/59 U, BStBl. III 1965, 640 (642) (oben § 5 I 2); BFH, Urteil vom 8.4.1992, I R 164/90, BFH/NV 1992 (780) (zum UmwStG 1977).

[1541] *G. Loos*, UmwStG 1969, 1969, Rn. 926 ff.; anschauchlich mit Beispielen und Bilanzen *G. Loos*, DB 1970, 9 (13 f. [Beispiel 7]); so auch, ohne Begründung, *H. v. Wallis*, StuW 1970, 465 (470), nach denen es gleichgültig sei, wer die Zusatzleistung gewähre. *S. Widmann*, JbFSt 1974/1975 (1975), 88 (92 f.), begrenzte den Dritten auf Mitgesellschafter.

[1542] *G. Loos*, DB 1970, 9 (14).

Zum UmwStG 2006 sprach sich ein Teil der Stimmen[1543] dafür aus, dass auch ein Dritter die Zusatzleistung gewähren dürfe. Der Wortlaut enthalte keine Einschränkung.[1544] Ziehe man zudem einen Vergleich zu § 3, § 4 UmwStG 2006, bei denen die Finanzverwaltung[1545] eine sonstige Gegenleistung durch eine der übernehmenden Gesellschaft nahestehende Person als schädlich ansehe, dann müsse auch bei § 20 UmwStG eine Leistung einer nahestehenden Person möglich sein, solange der Buchwert der eingebrachten Wirtschaftsgüter nicht überschritten werde.[1546] Allerdings müsse aus der Gesetzesformulierung „neben den Gesellschaftsanteilen" gefolgert werden, dass die Zusatzleistung im Zusammenhang mit der Einbringung als zusätzliche Gegenleistung hingegeben werde.[1547] *J. Schmitt*[1548] formulierte sogar strenger, dass § 20 UmwStG 2006 nur dann gelte, wenn der Dritter die Zusatzleistung für die Rechnung der übernehmenden Gesellschaft leiste, sodass insbesondere Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft in Frage kämen. Die Leistung des Gesellschafters der übernehmenden Gesellschaft werde insoweit wie eine Einlage in die übernehmende Gesellschaft und die anschließende Gegenleistung der übernehmenden Gesellschaft an den Einbringenden behandelt. Werde die Zusatzleistung vom Dritten nicht unmittelbar für Rechnung der aufnehmenden Gesellschaft gewährt, handele es sich um eine Veräußerung. Andere Stimmen[1549] gingen hingegen davon aus, dass ausschließlich die übernehmende Gesellschaft die Gewährende sein könne. Hierfür spreche die in § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 2006 vorgesehene Rechtsfolge, dass nämlich der Wertansatz des übernommenen Betriebsvermögens bei der übernehmenden Gesellschaft mindestens mit dem gemeinen Wert der zusätzlichen Leistung entsprechen müsse.[1550]

Nachfolgend sollen nur einige der über die Zeit hinweg vorgebrachten Argumente anhand der rechtshistorischen Erkenntnisse betrachtet werden.[1551] Unter anderem *G. Loos* konnte für sich den jedenfalls nach seiner Buchstabenfolge nicht einschränkenden Normtext in Anspruch nehmen, insbesondere die passivische Ausdrucksweise „gewährt werden"

[1543] *A. Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[2], 2013, § 20 UmwStG Rn. 182; *St. Menner*, in: Haritz/Menner[3], 2010, § 20 UmwStG Rn. 374; *D. Nitzschke*, in: Brandis/Heuermann, § 20 UmwStG Rn. 89 (103. Lfg., Mai 2009); *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG Rn. 221 (88. EL, Januar 2017); *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz[5], 2009, § 20 UmwStG Rn. 219; in diese Richtung wohl auch *O. Hötzel/Ch. Kaeser*, in: FGS/BDI, UmwStE 2011, 2012, S. 316 f., die allerdings auch Argumente vorbringen, dass nur die übernehmende Gesellschaft die Zusatzleistung gewähren dürfe.

[1544] *O. Hötzel/Ch. Kaeser*, in: FGS/BDI, UmwStE 2011, 2012, S. 316.

[1545] BMF, UmwStE 2011, Rn. 03.21.

[1546] *O. Hötzel/Ch. Kaeser*, in: FGS/BDI, UmwStE 2011, 2012, S. 317.

[1547] *St. Menner*, in: Haritz/Menner[3], 2010, § 20 UmwStG Rn. 374.

[1548] *J. Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz[5], 2009, § 20 UmwStG Rn. 350; so dann auch *A. Herlinghaus*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[2], 2013, § 20 UmwStG Rn. 182; dazu kritisch *St. Menner*, in: Haritz/Menner[3], 2010, § 20 UmwStG Rn. 374; *J. Patt*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 20 UmwStG Rn. 221 (88. EL, Januar 2017).

[1549] *J.-P. Damas*, DStZ 2007, 129 (138); *F. Hruschka/D. Hellmann*, in: Haase/Hruschka[1], 2012, § 20 UmwStG Rn. 83.

[1550] *O. Hötzel/Ch. Kaeser*, in: FGS/BDI, UmwStE 2011, 2012, S. 316 f.

[1551] Nachfolgende Ausführung basieren daher auf den im *Zweiten Teil* dieser Arbeit erzielten Er-

stellt das Geschehen und nicht den Handelnden in den Vordergrund. Dieser war bereits erstmals in einem auf dem 22. Dezember 1967 datierendem BMF-Entwurf zu finden, worin noch eine Begrenzung von 10 % vorgesehen war. Die (passivische) Formulierung zog sich durch bis zur in Kraft getretenen Gesetzesfassung. Warum diese Formulierung gewählt wurde, ist den Archivgütern aus dem BMF nicht mehr zu entnehmen. Einem Entwurf einer Begründung vom 29. Januar 1968 ist aber zu entnehmen, dass die 10-%-Grenze dem Spitzenausgleich diene. Nahe liegt daher, dass ein Gleichlauf mit den zivilrechtlichen Vorschriften erzielt werden sollte. So sah § 238 Abs. 2 AktG 1937 vor, dass, wenn „die übernehmende Gesellschaft bare Zuzahlungen [leistete]", „diese nicht den zehnten Teil des Gesamtnennbetrags der gewährten Aktien der übernehmenden Gesellschaft übersteigen [durften]". Jedenfalls dieser Normtext spricht eindeutig von der „übernehmende[n] Gesellschaft". In der Begründung des Regierungsentwurfs heißt es deutlich, dass es ein Problem gebe, wenn „die Kapitalgesellschaft dem Einbringenden neben neuen Anteilen an der Gesellschaft auch andere Wirtschaftsgüter" gewähre.[1552] Die Nennung des Einbringenden lässt erkennen, dass mit der „Kapitalgesellschaft" die übernehmende Gesellschaft gemeint sein musste. Dass der Normsetzer also im Gesetz an keiner Stelle den „Gewährenden" genannt habe, kann über diesen Befund nicht hinwegtäuschen; gewollt war wohl nur, dass die übernehmende Gesellschaft die Zusatzleistung gewährt. Bestätigt werden kann zwar, dass die Nennung des BFH-Urteils aus dem Jahre 1965[1553] nur beispielhaft und zufällig war, denn diese Entscheidung wurde erst in einem späteren BMF-Entwurf hinzugefügt, als der Gesetzesvorschlag bereits im Wesentlichen bestand. Es konnte allerdings ebenso aufgezeigt werden, dass der Normsetzer ein bestimmtes Verständnis von der Vorschrift der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft hatte, das sich mit der späteren Entscheidung in maßgeblichen Punkten deckte, auch ohne diese Entscheidung zu nennen. Der dieser Entscheidung zugrunde liegende Sachverhalt dürfte jedoch regelmäßig aufgetreten sein. Zudem kann der Aussage insbesondere von *G. Loos*[1554], es wäre ein Leichtes gewesen, den Gewährenden zu bestimmen, entgegen gehalten werden, dass umgekehrt ebenso wenig im Normtext aufgenommen wurde, dass „jeder" als Gewährender in Betracht komme. Es spricht vieles dafür, dass der Normsetzer von einem Verständnis ausging, dass nur die übernehmende Kapitalgesellschaft die Zusatzleistung gewähren durfte. Im Ergebnis zieht sich diese (vorläufige) Erkenntnis bis zum UmwStG 2006 durch, da bei den späteren UmwStG der Jahre 1977, 1995 und 2006 immer auf die vorherige Rechtslage verwiesen wurde (Abb. 29). Und auch mit dem StÄndG 2015 wollte der Normsetzer nur die Höhe der Zusatzleistung ändern, im Übrigen die Rechtslage aber unberührt lassen.

Diese kurze und vorläufige Betrachtung der rechtshistorischen Entwicklung der Vorschrift über die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft zeigt auf, dass der Normsetzer davon ausging, dass die übernehmende Kapitalgesellschaft die Zusatzleistung zu gewähren hat. Auch mit dem StÄndG 2015 wollte man daran nichts ändern.

---

gebnissen.

[1552] BT-Drs. 5/3186, S. 15.

[1553] BFH, Urteil vom 13.7.1965, I 167/59 U, BStBl. III 1965, 640.

[1554] *G. Loos*, DB 1970, 9 (13 f. [Beispiel 7]).

Quellenverzeichnis

I. Ungedruckte Quellen

Bundesarchiv:

BArch, B 126/46391 (Bundesministerium der Finanzen).
BArch, B 126/60406 (Bundesministerium der Finanzen).
BArch, B 126/60407 (Bundesministerium der Finanzen).
BArch, B 136/7239 (Bundeskanzleramt).
BArch, B 200/653 (Bundesfinanzhof).
BArch, B 200/654 (Bundesfinanzhof).

Archiv des Bundesrats:

AdBR, VermA, Az. 30–69/12.

Alfried Krupp von Bohlen und Halbach-Stiftung, Historisches Archiv Krupp:

HA Krupp, WA 130/1678.

Parlamentsarchiv des Deutschen Bundestags:

Finanzausschuss des Deutschen Bundestags, 119. Sitzung vom 15. Januar 1969, Kurzprotokoll mit Aufzeichnungen über wesentliche Punkte der ersten Lesung eines Entwurfs eines Gesetzes über Steuererleichterungen bei Änderung der Unternehmensform (§§ 1–15) im Finanzausschuss in der 119. und 120. Sitzung am 15. und 16. Januar 1969, Protokoll-Nr. 5/14, PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 119 (zitiert: PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 119).

In der Quelle erfolgen die Seitenangaben des Kurzprotokolls in der Weise, dass zuerst die Sitzungszahl („119“) angegeben wird und danach, durch einen Schrägstrich getrennt, die arabische Seitenzahl. Die Seitenzahlen in der Aufzeichnung werden durch einfache arabische Zahlen angegeben. In den Fußnoten wird, der Einheitlichkeit halber, stets nur die arabische Seitenzahl angegeben, gefolgt von einem Klammerzusatz, der angibt, ob das „Kurzprotokoll“ oder die „Aufzeichnung“ gemeint ist. Die Aufzeichnungen sind in BArch, B 126/60407, Image 1157 ff., mitarchiviert.

Finanzausschuss des Deutschen Bundestags, 120. Sitzung vom 16. Januar 1969, Kurzprotokoll mit Aufzeichnungen über wesentliche Punkte der ersten Lesung eines Entwurfs eines Gesetzes über Steuererleichterungen bei Änderung der Unternehmensform (§§ 16–21) im Finanzausschuss in der 121. Sitzung am 23. Januar 1969, Protokoll-Nr. 5/14, PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 120 (zitiert: PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 120).

In der Quelle erfolgen die Seitenangaben des Kurzprotokolls in der Weise, dass zuerst die Sitzungszahl („120“) angegeben wird und danach, durch einen Schrägstrich getrennt, die arabische Seitenzahl. Die Seitenzahlen in der Aufzeichnung werden durch einfache arabische Zahlen angegeben. In den Fußnoten wird, der Einheitlichkeit halber, stets nur die arabische Seitenzahl angegeben, gefolgt von einem Klammerzusatz, der angibt, ob das „Kurzprotokoll“ oder die „Aufzeichnung“ gemeint ist. Das Kurzprotokoll ist in BArch, B 136/7239, Bl. 362r ff., mitarchiviert.

Finanzausschuss des Deutschen Bundestags, 121. Sitzung vom 23. Januar 1969, Kurzprotokoll, Protokoll-Nr. 5/14, PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 121 (zitiert: PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 121).
In der Quelle erfolgen die Seitenangaben des Kurzprotokolls in der Weise, dass zuerst die Sitzungszahl („121“) angegeben wird und danach, durch einen Schrägstrich getrennt, die arabische Seitenzahl. In den Fußnoten wird, der Einheitlichkeit halber, stets nur die arabische Seitenzahl angegeben. Das Kurzprotokoll ist in BArch, B 136/7239, Bl. 397r ff., mitarchiviert.

Finanzausschuss des Deutschen Bundestags, 124. Sitzung vom 27. Februar 1969, Kurzprotokoll, Protokoll-Nr. 5/14, PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 124 (zitiert: PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 124).
In der Quelle erfolgen die Seitenangaben des Kurzprotokolls in der Weise, dass zuerst die Sitzungszahl („124“) angegeben wird und danach, durch einen Schrägstrich getrennt, die arabische Seitenzahl. In den Fußnoten wird, der Einheitlichkeit halber, stets nur die arabische Seitenzahl angegeben. Das Kurzprotokoll ist in BArch, B 136/7239, Bl. 403r ff., mitarchiviert.

Finanzausschuss des Deutschen Bundestags, 125. Sitzung vom 23. April 1969, Kurzprotokoll, Protokoll-Nr. 5/14, PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 125 (zitiert: PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 125).
In der Quelle erfolgen die Seitenangaben des Kurzprotokolls in der Weise, dass zuerst die Sitzungszahl („125“) angegeben wird und danach, durch einen Schrägstrich getrennt, die arabische Seitenzahl. In den Fußnoten wird, der Einheitlichkeit halber, stets nur die arabische Seitenzahl angegeben. Das Kurzprotokoll ist in BArch, B 126/60407, Image 1191 ff., mitarchiviert.

Finanzausschuss des Deutschen Bundestags, 127. Sitzung vom 5. Mai 1969, Kurzprotokoll, Protokoll-Nr. 5/14, PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 127 (zitiert: PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 127).
In der Quelle erfolgen die Seitenangaben des Kurzprotokolls in der Weise, dass zuerst die Sitzungszahl („127“) angegeben wird und danach, durch einen Schrägstrich getrennt, die arabische Seitenzahl. In den Fußnoten wird, der Einheitlichkeit halber, stets nur die arabische Seitenzahl angegeben. Das Kurzprotokoll ist in BArch, B 126/60407, Image 1225 ff., und BArch, B 136/7239, Bl. 443r ff., mitarchiviert.

Finanzausschuss des Deutschen Bundestags, 132. Sitzung vom 16. Mai 1969, Kurzprotokoll, Protokoll-Nr. 5/14, PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 132 (zitiert: PA-DBT 3107 Finanzen, A5/14, Prot. 132).
In der Quelle erfolgen die Seitenangaben des Kurzprotokolls in der Weise, dass zuerst die Sitzungszahl („132“) angegeben wird und danach, durch einen Schrägstrich getrennt, die arabische Seitenzahl. In den Fußnoten wird, der Einheitlichkeit halber, stets nur die arabische Seitenzahl angegeben. Das Kurzprotokoll ist in BArch, B 126/60407, Image 1347 ff., und BArch, B 136/7239, Bl. 454r ff., mitarchiviert.

Finanzausschuss des Deutschen Bundestags, 36. Sitzung vom 25. Oktober2006, Kurzprotokoll, Protokoll-Nr. 16/36, PA-DBT 3107 Finanzen, A16/7, Prot. 36 (zitiert: PA-DBT 3107 Finanzen, A16/7, Prot. 36).

Finanzausschuss des Deutschen Bundestags, 37. Sitzung vom 8. Oktober 2006, Kurzprotokoll, Protokoll-Nr. 16/37, PA-DBT 3107 Finanzen, A16/7, Prot. 37 (zitiert: PA-DBT 3107 Finanzen, A16/7, Prot. 37).

Finanzausschuss des Deutschen Bundestags, 27. Sitzung vom 3. Dezember 2014, Kurzprotokoll, Protokoll-Nr. 18/27, PA-DBT 3107 Finanzen, A18/7, Prot. 27 (zitiert: PA-DBT 3107 Finanzen, A18/7, Prot. 27).

Finanzausschuss des Deutschen Bundestags, 47. Sitzung vom 1. Juli 2015, Kurzprotokoll, Protokoll-Nr. 18/47, PA-DBT 3107 Finanzen, A18/7, Prot. 47 (zitiert: PA-DBT 3107 Finanzen, A18/7, Prot. 47).

Finanzausschuss des Deutschen Bundestags, Ausschussdrucksache 18(7) - 203, PA-DBT 3107 Finanzen, A18/7, Drs. 203 (zitiert: PA-DBT 3107 Finanzen, A18/7, Drs. 203).

Finanzausschuss des Deutschen Bundestags, 52. Sitzung vom 23. September 2015, Kurzprotokoll, Protokoll-Nr. 18/52, PA-DBT 3107 Finanzen, A18/7, Prot. 52 (zitiert: PA-DBT 3107 Finanzen, A18/7, Prot. 52).

II. Schriftliche Quellen in elektronischer Form

Bundesministerium der Finanzen:

Bundesministerium der Finanzen, [Referenten-]Entwurf, eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (SEStEG) vom 21.6.2006, https://web.archive.org/web/20060819053614/http://www.steuerrecht.org/component/option,com_docman/task,doc_download/gid,62/[1555] (besucht am 30.1.2025) (zitiert: BMF, Referentenentwurf vom 21.4.2006).

Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen, Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 19.2.2015, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/18_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2015-11-05-Steueraenderungsgesetz-2015/1-Referentenentwurf.pdf?__blob=publicationFile&v=3 (besucht am 30.1.2025) (zitiert: BMF, Referentenentwurf vom 19.2.2015).

Webarchiv des Parlamentsarchivs des Deutschen Bundestags:

Finanzausschuss des Deutschen Bundestags, 34. Sitzung vom 18. Oktober 2006, Wortprotokoll, Protokoll-Nr. 16/34, https://webarchiv.bundestag.de/archive/2007/0814/ausschuesse/a07/anhoerungen/034/034-18_10_06-__-SEStEG.pdf (besucht am 30.1.2025) (zitiert: PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 16/34).

[1555] Dieser Referentenentwurf wurde auf unterschiedlichen Internetseiten veröffentlicht, auf denen er heutzutage nicht mehr abrufbar ist. Mit einer sog. Wayback Machine (https://web.archive.org/ [besucht am 30.1.2025]; dazu auch *Th. Hoeren*, MMR 2006, V [V f.]; *E. Pfanzelter*, zeitgeschichte 47 [2020], 491 [506 ff.]) konnte Verfasser auf der Internetseite https://www.steuerrecht.org/ mit Stand vom 6.7.2006 (18:48 Uhr) besagten Referentenentwurf abrufen.

Stellungnahme Bundessteuerberaterkammer vom 13. Oktober 2006 zum Regierungsentwurf des SEStEG, https://webarchiv.bundestag.de/archive/2006/1206/ausschuesse/a07/anhoerungen/034/Stellungnahmen/04-Bundessteuerberaterkammer1.pdf (besucht am 30.1.2025) (zitiert: Stellungnahme Bundessteuerberaterkammer vom 13.10.2006).

Stellungnahme Freudenberg & Co. vom 10. Oktober 2006 zum Regierungsentwurf des SEStEG, https://webarchiv.bundestag.de/archive/2006/1206/ausschuesse/a07/anhoerungen/034/Stellungnahmen/20-Freudenberg_Co.pdf (besucht am 30.1.2025) (zitiert: Stellungnahme Freudenberg & Co. vom 10.10.2006).

Stellungnahme Industrie- und Handelskammertag, Zentralverband des Deutschen Handwerks, Bundesverband Deutscher Banken, Hauptverband des Deutschen Einzelhandels, Bundesverband der Deutschen Industrie, Bundesvereinigung der Deutschen Arbeitgeberverbände, Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft und Bundesverband des Deutschen Groß- und Außenhandels vom 13. Oktober 2006 zum Regierungsentwurf des SEStEG, https://webarchiv.bundestag.de/archive/2006/1206/ausschuesse/a07/anhoerungen/034/Stellungnahmen/05-BDI.pdf (besucht am 30.1.2025) (zitiert: Stellungnahme Industrie- und Handelskammertag vom 13.10.2006).

Stellungnahme Institut der Wirtschaftsprüfer vom 26. September 2006 zum Regierungsentwurf des SEStEG, Anlage, https://webarchiv.bundestag.de/archive/2006/1206/ausschuesse/a07/anhoerungen/034/Stellungnahmen/23-IDW-Anlage.pdf (besucht am 30.1.2025) (zitiert: Stellungnahme Institut der Wirtschaftsprüfer vom 26.9.2006, Anlage).

Stellungnahme J. Krämer vom 13. Oktober 2006 zum Regierungsentwurf des SEStEG, https://webarchiv.bundestag.de/archive/2006/1206/ausschuesse/a07/anhoerungen/034/Stellungnahmen/18-Dr__Joachim_Kr__mer.pdf (besucht am 30.1.2025) (zitiert: Stellungnahme Krämer vom 13.10.2006).

Stellungnahme Linklaters, Rechtsanwälte, Notare, Steuerberater vom 13. Oktober 2006 zum Regierungsentwurf des SEStEG, Anlage, https://webarchiv.bundestag.de/archive/2006/1206/ausschuesse/a07/anhoerungen/034/Stellungnahmen/25-Linklaters_-_Anlage.pdf (besucht am 30.1.2025) (zitiert: Stellungnahme Linklaters vom 13.10.2006, Anlage).

Finanzausschuss des Deutschen Bundestags, 26. Sitzung vom 24. November 2014, Wortprotokoll, Protokoll-Nr. 18/26, https://www.bundestag.de/resource/blob/342358/fd11a3128d89ea7b366058eecc6ef18a/Protokoll-data.pdf (besucht am 30.1.2025) (zitiert: PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 18/26).

Finanzausschuss des Deutschen Bundestags, 46. Sitzung vom 29. Juni 2015, Wortprotokoll, Protokoll-Nr. 18/46, https://www.bundestag.de/resource/blob/383298/3ac12d82c5b9406f8f85cdd7578d1e7d/protokoll-data.pdf (besucht am 30.1.2025) (zitiert: PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 18/46).

Stellungnahme F. Hechtner vom 28. Juni 2015 zum Regierungsentwurf des ProtErklUmsG, https://www.bundestag.de/resource/blob/380708/02e5b287c148f4b1a0f61e92b37c0f71/10-Prof-Hechtner.pdf (besucht am 30.1.2025) (zitiert: Stellung-

nahme Hechtner vom 28.6.2015).
Diese Stellungnahme ist PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 18/46, angehängt.

Stellungnahme Bundessteuerberaterkammer vom 25. Juni 2015 zum Regierungsentwurf des ProtErklUmsG, https://www.bundestag.de/resource/blob/380314/2df392b64cb87c5964669ee782ea44bf/03-bstbk.pdf (besucht am 30.1.2025) (zitiert: Stellungnahme Bundessteuerberaterkammer vom 25.6.2015).
Diese Stellungnahme ist PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 18/46, angehängt.

Stellungnahme G. Förster (ohne Datum) zum Regierungsentwurf des ProtErklUmsG, https://www.bundestag.de/resource/blob/380706/4767f03765467286bf3a1784f0b0c5a6/09-Prof-Foerster.pdf (besucht am 30.1.2025) (zitiert: Stellungnahme Förster).
Diese Stellungnahme ist PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 18/46, angehängt.

Stellungnahme Institut der Wirtschaftsprüfer vom 25. Juni 2015 zum Regierungsentwurf des ProtErklUmsG, https://www.bundestag.de/resource/blob/380408/3203b2450b7f740f48747a6fd65b1fc3/11-IDW.pdf (besucht am 30.1.2025) (zitiert: Stellungnahme Institut der Wirtschaftsprüfer vom 25.6.2015).
Diese Stellungnahme ist PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 18/46, angehängt.

Stellungnahme M. Diller vom 26. Juni 2015 zum Regierungsentwurf des ProtErklUmsG, https://www.bundestag.de/resource/blob/380558/733cbe0f0b4bed5956f8c9f6fdf6659e/07-Prof-Diller.pdf (besucht am 30.1.2025) (zitiert: Stellungnahme Diller vom 26.6.2015).
Diese Stellungnahme ist PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 18/46, angehängt.

Stellungnahme J. Brandt vom 26. Juni 2015 zum Regierungsentwurf des ProtErklUmsG, https://www.bundestag.de/resource/blob/380702/355b669a6a42608918c02815ff6fe06e/02-J-Brandt.pdf (besucht am 30.1.2025) (zitiert: Stellungnahme Brandt vom 26.6.2015).
Diese Stellungnahme ist PA-DBT 3107 Finanzen, Webarchiv, Protokoll-Nr. 18/46, angehängt.

III. Gedruckte Quellen

1. Palamentaria und Gesetzesblätter

Gesetz- und Verordnungsblatt für das Königreich Sachsen, 24. Stück vom Jahre 1874. Dresden 1874.

Gesetz- und Verordnungsblatt für das Königreich Sachsen, 7. Stück vom Jahre 1878. Dresden 1878.

Gesetzes- und Verordnungs-Blatt für das Großherzogtum Baden, Jahrgang 1884, Nr. XXVIII. Karlsruhe, den 19. Juli 1884.

Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten, 1891, Nr. 19. Berlin, den 7. Juli 1891.

Großherzoglich Hessisches Regierungsblatt auf das Jahr 1895, Nr. 20. Darmstadt, den 15. Juli 1895.
Großherzoglich Hessisches Regierungsblatt für das Jahr 1899, Nr. 37. Darmstadt, den 30. August 1899.
Regierungsblatt für das Königreich Württemberg vom Jahr 1903, No. 23. Stuttgart, den 20. August 1903.
Reichsgesetzblatt [1871–1945; unterschiedliche Schreibweisen] (zitiert: RGBl.).
Reichssteuerblatt [10.–35. Jahrgang, 1920–1945] (zitiert: RStBl.).
Deutscher Reichsanzeiger und Preußischer Staatsanzeiger vom 4. Februar 1937.
Bundesgesetzblatt (zitiert: BGBl.).
Bundessteuerblatt (zitiert: BStBl.).
Bundestagsdrucksache (zitiert: BT-Drs.).
Stenographische Berichte über die Plenarsitzungen des Deutschen Bundestags (zitiert: BT-Plenarprotokoll).
Bundesratsdrucksache (zitiert: BR-Drs.).
Stenographische Berichte über die Sitzungen des Bundesrats (zitiert: BR-Plenarprotokoll).
Die Kabinettsprotokolle der Bundesregierung, hrsg. für das BArch von Hans Booms bis Band 6, Friedrich P. Kahlenberg bis Band 9, Hartmut Weber bis Band 20, Michael Hollmann ab Band 21. Bisher Bände 1–28 erschienen. Köln/München 1981–2023 (zitiert: BArch, Die Kabinettsprotokolle der Bundesregierung).
Protokoll der Fortsetzung der 27., zugleich die 28. Sitzung des Vermittlungsausschusses vom 31. August 1994 (zitiert: VermA, Protokoll 27. [2. Fortsetzung]/28. Sitzung vom 31.8.1994).

2. Zeitungen

Frankfurter Allgemeine Zeitung.
Blick durch die Wirtschaft, hrsg. von der FAZ [1958–1998].

Schrifttumsverzeichnis

Im Apparat wird bei solchen Publikationen, deren Zitierweise nicht bereits das Erscheinungsjahr angeben (bspw. [Archiv-]Zeitschriften), stets hinter dem Titel bzw., wo angegeben, der Zitierweise die Auflage (soweit vorhanden) durch eine hochgestellte Zahl und dann, durch Komma abgetrennt, das Erscheinungsjahr angegeben, es sei denn, es handelt sich um eine Loseblattsammlung oder ein Online-Kommentar (dort wird dann im Apparat der Stand der Bearbeitung angegeben).

Adrian, *Alex:* Grundprobleme einer juristischen (gemeinschaftsrechtlichen) Methodenlehre. Die begrifflichen und („fuzzy"-)logischen Grenzen der Befugnisnormen zur Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes und die Maastricht-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes. Berlin 2009 (zitiert: *A. Adrian,* Methodenlehre).

Alexy, *Robert:* Theorie der Grundrechte. 1. Aufl., Baden-Baden 1985 (zitiert: *R. Alexy,* Grundrechte[1]).

Althans, *Jörg:* Sonderbetriebsvermögen in Zusammenhang mit einer Änderung der Beteiligungsverhältnisse. BB 1993, 1060.

Altmeppen, *Holger (Hrsg.):* Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Kommentar, begr. von *Roth*, *Günter H.* 11. Aufl., München 2023 (zitiert: *H. Altmeppen,* GmbHG[11]).

App, *Michael:* Ausübung des Bewertungswahlrechts für eingebrachte Wirtschaftsgüter bei der Einbringung von Betrieben und gesetzlich gleichgestellten Tatbeständen in eine GmbH. GmbHR 1991, 583.

Arndt, *Hans-Wolfgang:* Steuerliche Leistungsfähigkeit und Verfassungsrecht. In: *Damrau*, *Jürgen/Kraft*, *Alfons/Fürst*, *Walther (Hrsg.):* Festschrift für Otto Mühl. Zum 70. Geburtstag [am] 10. Oktober 1981. Stuttgart 1981, S. 17 (zitiert: *H.-W. Arndt,* in: FS O. Mühl).

Aumüller, *Alexander:* Das Diskontinuitätsprinzip im Parlamentsrecht. Berlin 2023 (zitiert: *A. Aumüller,* Diskontinuitätsprinzip).

Baden, *Eberhard:* Zum Regelungsgehalt von Gesetzgebungsmaterialien. In: *Rödig*, *Jürgen (Hrsg.):* Studien zu einer Theorie der Gesetzgebung. Berlin 1976, S. 369 (zitiert: *E. Baden,* Gesetzgebungsmaterialien).

Baden, *Eberhard:* Gesetzgebung und Gesetzesanwendung im Kommunikationsprozeß. Studien zur juristischen Hermeneutik und zur Gesetzgebugslehre. Baden-Baden 1977 (zitiert: *E. Baden,* Gesetzgebung).

Baldauf, *Sina:* Das innere System der einkommensteuerrechtlichen Gewinnrealisierung. Unter besonderer Berücksichtigung der unentgeltlichen Übertragung von Sachgesamtheiten nach § 6 Abs. 3 EStG. Frankfurt am Main 2009 (zitiert: *S. Baldauf,* Gewinnrealisierung).

Baldus, *Christian:* Gut meinen, gut verstehen? Historischer Umgang mit historischen Intentionen. In: *Baldus*, *Christian/Theisen*, *Frank/Vogel*, *Friederike*

(Hrsg.): „Gesetzgeber" und Rechtsanwendung. Entstehung und Auslegungsfähigkeit von Normen. Tübingen 2013, S. 5 (zitiert: *Ch. Baldus,* Historische Intention).

Baldus, *Manfred:* Die Einheit der Rechtsordnung. Bedeutungen einer juristischen Formel in Rechtstheorie, Zivil- und Staatsrechtswissenschaft des 19. und 20. Jahrhunderts. Berlin 1995 (zitiert: *Ch. Baldus,* Einheit).

Balser, *Heinrich/Bokelmann*, *Gunther/Piorreck*, *Karl Friedrich/Dostmann*, *Dieter K./Kauffmann*, *Walter:* Uwmandlung – Verschmelzung – Vermögensübertragung. Ein Handbuch für die wirtschaftliche, notarielle und gerichtliche Praxis mit Erläuterungen, Beispielen und Formularen unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts. Freiburg i. Br. 1990 (zitiert: *H. Balser/G. Bokelmann/K. F. Piorreck/D. K. Dostmann/W. Kauffmann,* Umwandlung).

Banken, *Ralf:* Hitlers Steuerstaat. Die Steuerpolitik im Dritten Reich. Berlin 2018.

Bascopé, *Hugo:* Die grenzüberschreitende Verschmelzung unter Beteiligung deutscher und spanischer Kapitalgesellschaften. Gesellschafts- und steuerrechtliche Fragen. Frankfurt am Main 2012 (zitiert: *H. Bascopé,* Verschmelzung).

Becht, *Bernhard:* Fusion und Spaltung von Kapitalgesellschaften im europäischen Binnenmarkt. Unter besonderer Berücksichtigung der Folgerungen aus der Verabschiedung der Fusionsrichtlinie und ihrer nicht ordnungsgemäßen Umsetzung. Stuttgart 1996 (zitiert: *B. Becht,* Fusion).

Becker, *Christian/Martenson*, *Jule:* Asche zu Asche, Staub zu Staub – Wortlaut, möglicher Wortsinn und Sprachspielabhängigkeit von Bedeutung. JZ 2016, 779.

Becker, *Enno:* Die Grundlagen der Einkommensteuer. München/Berlin 1940 (zitiert: *E. Becker,* Einkommensteuer).

Behrens, *Stefan/Wachter*, *Thomas (Hrsg.):* Grunderwerbsteuergesetz. Kommentar. 2. Aufl., Köln 2022 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Behrens/Wachter[2]).

Beisse, *Heinrich:* Systematische Grundlegung. Gewinnrealisierung – Ein systematischer Überblick über Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und grundsätzliche Streitfragen. DStJG 4 (1981), 13.

Beisse, *Heinrich:* Zum Verhältnis von Bilanzrecht und Betriebswirtschaftslehre. StuW 1984, 1.

Benecke, *Andreas/Möllmann*, *Peter:* Die Gewährung „sonstiger Gegenleistungen" bei Einbringungsvorgängen nach dem Steueränderungsgesetz 2015. FR 2016, 741.

Benz, *Sebastian/Rosenberg*, *Oliver:* Einbringungsvorgänge nach dem Regierungsentwurf des SEStEG. BB-Special Nr. 8 2006, 51.

Bergkemper, *Julia:* Das Vermittlungsverfahren gemäß Art. 77 II GG. Eine Zwischenbilanz. Baden-Baden 2008 (zitiert: *J. Bergkemper,* Vermittlungsverfahren).

Bergsteiger, *Stephan:* Umstrukturierung von Personenunternehmen mit Einzelwirtschaftsgütern. Düsseldorf 2002 (zitiert: *St. Bergsteiger,* Einzelwirtschaftsgüter).

Beutel, *David:* Die Spaltung von Kapitalgesellschaften nach dem neuen Umwandlungssteuer-Erlass. SteuK 2012, 1.

Bien, *Roland/Endres*, *Norbert/Günkel*, *Manfred/Hörger*, *Helmut/Mentel*, *Thomas/Schulz*, *Andreas/Thömmes*, *Otmar:* Umwandlung von Körperschaften. DStR 1998, Beilage zu Heft 17, 4.

Bilitewski, *Andrea/Heinemann*, *Mark D.:* Die Beschränkung der „sonstigen Gegenleistung" in Einbringungsfällen nach dem Entwurf der Bundesregierung zum ProtErklUmsG vom 27. 03. 2015. Ubg 2015, 513.

Binnewies, *Burkhard:* Neuregelung für andere Gegenleistungen bei Einbringung in Kapitalgesellschaften. AG 2015, 782.

Birk, *Dieter:* Gleichheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Zum Stellenwert zweier Grundprinzipien in der Steuerreform 1990. StuW 1989, 212.

Birk, *Dieter:* Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmenssteuerreform. StuW 2000, 328.

Birk, *Dieter:* Steuermoral, Steuerkultur und Rückwirkung von Steuergesetzen. In: *Mellinghoff*, *Rudolf/Schön*, *Wolfgang/Viskorf*, *Hermann-Ulrich (Hrsg.):* Steuerrecht im Rechtsstaat. Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag. Köln 2011, S. 13 (zitiert: *D. Birk,* in: FS W. Spindler).

Birk, *Dieter/Desens*, *Marc/Tappe*, *Henning:* Steuerrecht. 27. Aufl., Heidelberg 2024 (zitiert: *D. Birk/M. Desens/H. Tappe,* Steuerrecht[27]).

Blischke, *André:* Die Mitunternehmerschaft im Einkommensteuerrecht. Abschirmwirkung und Durchgriffgrenzen durch Steuerrechtssubjektivität. München 2020 (zitiert: *A. Blischke,* Mitunternehmerschaft).

Blumenberg, *Jens/Schäfer*, *Karl P. (Hrsg.):* Das SEStEG. Steuer- und gesellschaftsrechtliche Erläuterungen und Gestaltungshinweise. München 2007 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Blumenberg/Schäfer, Das SEStEG).

Blumers, *Wolfgang/Elicke*, *Michael:* Realisierungszeitpunkt und Bewertung beim Anteilstausch im Rahmen der Einkünfte aus § 17 EStG. BB 2009, 1156.

Blümich, *Eckart:* Betriebswirtschaftliche Beurteilung handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Grundsätze der Gewinnrealisierung beim Tausch von Anteilsrechten. Berlin 1973 (zitiert: *E. Blümich,* Gewinnrealisierung).

Blümich, *Walter:* Körperschaftsteuergesetz vom 16. Oktober 1934, in der Fassung der Änderungsgesetze von 1936 und 1938 mit Durchführungsverordnungen und Verwaltungsanweisungen. 1. Aufl., Berlin 1939.

Blümich, *Walter/Klein*, *Otto/Steinbring*, *Werner:* Körperschaftsteuergesetz vom 16. Oktober 1934, mit Durchführungsverordnungen, Nebengesetzen und Verwaltungsanweisungen. 2. Aufl., Berlin 1952.

Blümich, *Walter/Klein*, *Otto/Steinbring*, *Werner:* Körperschaftsteuergesetz vom 16. Oktober 1934, mit Durchführungsverordnungen, Nebengesetzen und Verwaltungsanweisungen. 3. Aufl., Berlin 1956.

Blümich, *Walter/Klein*, *Otto/Steinbring*, *Werner/Stutz*, *Heinrich:* Körperschaftsteuergesetz vom 16. Oktober 1934, mit Durchführungsverordnungen, Nebengesetzen und Verwaltungsanweisungen. 4. Aufl., Berlin 1965.

Bodden, *Guido:* Der Steuerstreit im Einkommensteuerrecht. Methodische Leitlinien für die steuerrechtliche Argumentation. FR 2014, 1053.

Bordewin, *Arno (Begr.):* Kommentar zum Einkommengesetz, fortgef. von *Brandt*, *Jürgen/Bode*, *Walter*. Loseblatt. Heidelberg (zitiert: *Bearbeiter*, in: Bordewin/Brandt).

Böttcher, *Lars/Habighorst*, *Oliver/Schulte*, *Christian (Hrsg.):* Umwandlungsrecht. Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, Verfahrensrecht. 3. Aufl., Baden-Baden 2023 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Böttcher/Habighost/Schulte[3]).

Brähler, *Gernot/Krenzin*, *Andreas:* Umwandlungssteuerrecht. Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung. 11. Aufl., Wiesbaden 2020 (zitiert: *G. Brähler/A. Krenzin,* Umwandlungssteuerrecht[11]).

Brandenberg, *Hermann Bernwart:* Einbringung gegen Mischentgelt nach § 24 UmwStG: BFH v. 18. 9. 2013 – X R 42/10. JbFSt 2014/2015 (2014), 415.

Brandis, *Peter:* Diskussion zu dem Vortrag des Referenten A. Schumacher. JbFSt 2016/2017 (2016), 86.

Brandis, *Peter/Heuermann*, *Bernd (Hrsg.):* Ertragsteuerrecht. Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlung[s]steuergesetz und Nebengesetze, begr. von *Blümich*, *Walter*. Loseblatt. München (zitiert: *Bearbeiter*, in: Brandis/Heuermann).

Bredeek, *Helmut:* Zur steuerlichen Gewinnverwirklichung beim Tausch. Diss. Universität Münster 1965 (zitiert: *H. Bredeek,* Gewinnverwirklichung).

Breier, *Ulrich/Nöthen*, *Markus:* Alte und neue Probleme rund um die Einlagenrückgewähr bei §§ 20 ff. UmwStG. Ubg 2020, 408.

Broemel, *Karl/Westermann*, *Benjamin:* Mögliche Auswirkungen des Entwurfs für ein JStG 2024 auf Umstrukturierungen – Neuerungen und Implikationen für die Beratung. DStR 2024, 1521.

Bron, *Jan F.:* Sonstige Gegenleistungen im Rahmen von Umwandlungen (§§ 20, 21 und 24 UmwStG) nach dem „Protokollerklärungsumsetzungsgesetz". DB 2015, 940.

Brönner, *Herbert:* Die Besteuerung der Unternehmensformen und der Umwandlung. Leipzig 1936 (zitiert: *H. Brönner,* Umwandlung).
Dieses Werk verfasste *Herbert Brönner* (sr.); auch sein Sohn, *Herbert Brönner* (jr.), veröffentlichte zahlreiche (steuer-)juristische Fachbeiträge und Werke.

Brönner, *Herbert:* Die Besteuerung der Gesellschaften, des Gesellschafterwechsels und der Umwandlung. 11. Aufl., Stuttgart 1965 (zitiert: *H. Brönner,* Besteuerung[11]).
Dieses Werk wurde von *Herbert Brönner* (sr.) begründet; mit der 13. Aufl. übernahm sein Sohn, *Herbert Brönner* (jr.), das Werk des Vaters.

Brönner, *Herbert:* Umwandlungsteuergesetz. Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform. Stuttgart 1969.
Dieses Werk verfasste *Herbert Brönner* (sr.); auch sein Sohn, *Herbert Brönner* (jr.), veröffentlichte zahlreiche (steuer-)juristische Fachbeiträge und Werke.

Brönner, *Herbert/Brönner*, *Herbert/Bareis*, *Hans Peter/Rux*, *Hans-Joachim:* Die Besteuerung der Gesellschaften, des Gesellschafterwechsels und der Umwandlung. 13. Aufl., Stuttgart 1974 (zitiert: *H. Brönner,* Besteuerung[13]).
Dieses Werk wurde von *Herbert Brönner* (sr.) begründet; sein Sohn, *Herbert Brönner* (jr.), übernahm das Werk des Vaters mit dieser 13. Aufl. Bei den beiden zuletzt genannten Autoren sind die Vornamen nur abgekürzt angegeben.

Brugger, *Winfried:* Rechtsprobleme der Verweisung im Hinblick auf Publikation, Demokratie und Rechtsstaat. VerwArch 78 (1987), 1.

Bubenzer, *Fritz:* Der Entnahmebegriff des Einkommensteuerrechts und die Änderung der Rechtsform eines Unternehmens. StuW 1956, 73.

Buchstab, *Günter:* Kiesinger: „Wir leben in einer veränderten Welt". Die Protokolle des CDU-Bundesvorstands 1965–1969. Düsseldorf 2005 (zitiert: *G. Buchstab,* Kiesinger).

Budde, *Robert:* Verweisung im BGB. JURA 1984, 578.

Bühler, *Ottmar:* Der Einfluß des Steuerrechts auf die Gesellschaftsformen. ZfhF 1941, 81.

Bühler, *Ottmar/Strickrodt*, *Georg:* Steuerrecht: Grundriß in 2 Bänden. Band I: Allgemeines Steuerrecht, 2. Halbband. 3. Aufl., Wiesbaden 1960 (zitiert: *O. Bühler/G. Strickrodt,* Steuerrecht, Band I, 2. Halbband[3]).

Bulk, *Steffen:* § 1a Abs. 2 und 4 KStG: Die Verweisungen der (Rück-)Option auf das UmwStG. Zugleich Replik zu v. Goldacker/Mathy/Schuster, BB 2022, 981, und v. Goldacker/Mathy/Schuster, BB 2021, 2967. BB 2022, 1752.

Bulk, *Steffen/Kempny*, *Simon:* Die Negativetatisierung der Bundesergänzungszuweisungen im Bundeshaushalt gemäß § 11 Absatz 7 Finanzausgleichsgesetz. KritV 2023, 137.

Bundesministerium der Finanzen: Umwandlungssteuergesetz (UmwStG); Zweifels- und Auslegungsfragen. Sitzung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder vom 24. bis 26. November 1997, IV B 7-S 1978-21/98, Schreiben vom 25.3.1998. BStBl. I 1998, 268 (zitiert: BMF, UmwStE 1998).

Bundesministerium der Finanzen: Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes i. d. F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der

Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG), IV C 2 – S 1978–b/08/10001, Schreiben vom 11.11.2011, geändert durch BMF, Schreiben vom 10.11.2016 (BStBl. I 2016, 1252), und BMF, Schreiben vom 23.2.2018 (BStBl. I 2018, 319). BStBl. I 2011, 1314 (zitiert: BMF, UmwStE 2011).

Bundesministerium der Finanzen: Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes, IV C 2 – S 1978/00035/020/040, Schreiben vom 2.1.2025. https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Koerperschaftsteuer_Umwandlungssteuer/2025-01-02-umwStE.pdf?__blob=publicationFile&v=6 (besucht am 29.1.2025) (zitiert: BMF, UmwStE 2025).
Zum Zeitpunkt der Drucklegung war der UmwStE 2025 noch nicht im BStBl. I veröffentlicht.

Bundesministerium der Justiz: Handbuch der Rechtsförmlichkeit. 3. Aufl., Köln 2008 (zitiert: *Bundesministerium der Justiz*, Handbuch der Rechtsförmlichkeit[3]). Das BMJ hat im Jahr 2024 eine 4. Aufl. herausgebraucht, die nach Angaben des BMJ auf „Gesetzesvorlagen der Bundesregierung sowie auf durch die Bundesregierung oder durch einzelne Minister erlassene Verordnungen anzuwenden [ist], die ab Beginn der 21. Legislaturperiode in den Deutschen Bundestag eingebracht bzw. erlassen werden. Die Empfehlungen der 3. Auflage gelten bis dahin unverändert fort" (https://www.bmj.de/SharedDocs/Publikationen/DE/Fachpublikationen/Handbuch_der_Rechtsfoermlichkeit.html [besucht am 31.12.2024]). Da der Untersuchungsgegenstand durch das StÄndG 2015 in der 18. Legislaturperiode geändert wurde, wird daher die 3. Aufl. zitiert. Die zitierten Nachweise finden sich auch in der 4. Aufl. wieder, jedoch an anderen Stellen.

Bünning, *Martin:* Einschränkungen der Buchwertverknüpfung bei Einbringungen nach § 21 und § 24 UmwStG. BB 2017, 171.

Bünning, *Martin:* Kombination von Buchwertverknüpfungen. BB 2021, 1771.

Burmester, *Gabriele:* Probleme der Gewinn- und Verlustrealisierung, insbesondere bei grenzüberschreitenden Transaktionen zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebstätte. Baden-Baden 1986 (zitiert: *G. Burmester,* Gewinn- und Verlustrealisierung).

Buschkühle, *Herbert:* Sonderbetriebsvermögen versus Unternehmensnachfolge. Die unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen unter besonderer Berücksichtigung von Sonderbetriebsvermögen. Berlin 2004 (zitiert: *H. Buschkühle,* Sonderbetriebsvermögen).

Bydlinski, *Franz:* Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff. 2. Aufl., Wien 1991 (zitiert: *F. Bydlinski,* Methodenlehre[2]).

Canaris, *Claus-Wilhelm:* Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, entwickelt am Beispiel des deutschen Privatrechts. Berlin 1983 (zitiert: *C.-W. Canaris,* Systemdenken).

Carlé, *Dieter/Korn*, *Klaus:* Einbringung von Einzelunternehmen und -praxen in Personengesellschaften. KÖSDI 3/82 (1982), 4530 (zitiert: *D. Carlé/K. Korn,* KÖSDI 1982, 4530).
Zitierweise der früheren Ausgaben dieser Zeitschrift uneinheitlich, an diesem Beitrag demonstriert: „KÖSDI 3/82" oder „KÖSDI 1982".

Carlé, *Thomas/Demuth*, *Ralf/Fuhrmann*, *Claas/Strahl*, *Martin (Hrsg.):* Der neue Umwandlungssteuererlass in der Gestaltungspraxis. Der Weg aus der Kapitalgesellschaft, der Weg in die Kapitalgesellschaft, der Weg in die Mitunternehmerschaft. KÖSDI-Spezialseminar 10. Köln 2011 (zitiert: *Bearbeiter*, in: KSp 10).

Carlé, *Thomas/Demuth*, *Ralf/Fuhrmann*, *Claas/Strahl*, *Martin (Hrsg.):* Umwandlungen – Der neue Umwandlungssteuer-Erlass. Praxisrelevante Umstrukturierungen im Mittelstand. 2. Aufl., Bonn 2012 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Carlé/Demtuh/Fuhrmann/Strahl, UmwStE 2011[2]).

Clemens, *Thomas:* Die Verweisung von einer Rechtsnorm auf andere Vorschriften, insbesondere ihre Verfassungsmäßigkeit. AöR 111 (1986), 63.

Costede, *Jürgen:* Zur dogmatischen Leistungsfähigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips. In: *Carlé*, *Dieter/Korn*, *Klaus/Stahl*, *Rudolf (Hrsg.):* Herausforderungen – Steuerberatung im Spannungsfeld der Teilrechtsordnungen. Festgabe für Günther Felix zum 60. Geburtstag. Köln 1989, S. 17 (zitiert: *J. Costede,* in: Festgabe G. Felix).

Costede, *Jürgen:* Gewinn und Gewinnrealisierung im Einkommensteuerrecht. StuW 1996, 19.

Crezelius, *Georg:* Steuerrecht II. Die einzelnen Steuerarten – Ein Studienbuch. 2. Aufl., München 1994 (zitiert: *G. Crezelius,* Steuerrecht II[2]).

Crezelius, *Georg:* Überlegungen zu einem Allgemeinen Teil des Umwandlungssteuerrechts. In: *Wassermeyer*, *Franz/Mayer*, *Dieter/Rieger*, *Norbert (Hrsg.):* Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht. Festschrift für Siegfried Widmann zum 65. Geburtstag am 22. Mai 2000. Bonn 2000, S. 241 (zitiert: *G. Crezelius,* in: FS S. Widmann).

Crezelius, *Georg:* Nachsteuertatbestände und Umwandlungsteuerrecht. FR 2011, 401.

Crezelius, *Georg:* Zuzahlungen bei § 24 UmwStG: BFH vom 17.9.2014 – IV R 33/11; neue Rechtslage nach StÄndG 2015. JbFSt 2016/2017 (2016), 492.

Cropp, *Olaf Christian:* Das Subjektsteuerprinzip als personaler Bezugspunkt einer Ertragsbesteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Unter besonderer Berücksichtigung des Wirtschaftsguttransfers zwischen Gesamthandsvermögen bei Schwesterpersonengesellschaften. Göttingen 2016 (zitiert: *O. Ch. Cropp,* Subjektsteuerprinzip).

Curtius-Hartung, *Rudolf:* Steuererleichterungen für Umwandlungen. BB 1968, 964.

Damas, *Jens-Peter:* Einführung in das neue Umwandlungssteuerrecht. DStZ 2007, 129.

Daniel, *Dreßler/Kompolsek*, *Patrick:* Keine Auflösung negativer Ergänzungsbilanzen der Altgesellschafter bei nachfolgendem Austritt des Neugesellschafters. Einordnung des BFH-Urteils v. 23.3.2023 – IV R 27/19. DStR 2023, 2599.

Danz, *Daniela:* Das Subjektsteuerprinzip in der Einkommensteuer. Göttingen 2017 (zitiert: *D. Danz,* Subjektsteuerprinzip).

Danz, *Daniela:* Das Subjektsteuerprinzip – Begriff, Rechtfertigung und Auswirkungen. FR 2018, 160.

Däther, *Gerd:* Die ertragsteuerrechtlichen Begünstigungen des Unternehmensformwechsels und ihr Mißbrauch (§ 24 UmwStG). Diss. Universität Marburg 1973 (zitiert: *G. Däther,* Unternehmensformwechsel).

Dauber, *Desiree:* Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung. Frankfurt am Main 2003 (zitiert: *D. Dauber,* Realisationsprinzip).

Dautel, *Ralph:* Steuerneutraler Erwerb von Kapitalgesellschaftsanteilen durch Tausch. BB 2002, 1844.

Davy, *Ulrike/Grave*, *Johannes/Hartner*, *Marcus/Schneider*, *Ralf/Steinmetz*, *Willibald:* Grundbegriffe für eine Theorie des Vergleichens. Ein Zwischenbericht. Working Paper des SFB 1288, No. 3. Bielefeld 2019, https://pub.uni-bielefeld.de/record/2939563 (zitiert: *U. Davy/J. Grave/M. Hartner/R. Schneider/W. Steinmetz,* Vergleichen).

Debus, *Alfred G.:* Verweisungen in deutschen Rechtsnormen. Berlin 2008 (zitiert: *A. G. Debus,* Verweisungen).

Dehmer, *Hans:* Umwandlungsrecht, Umwandlung[s]steuerrecht. Umwandlung, Verschmelzung, Spaltung, Einbringung. München 1994 (zitiert: *H. Dehmer,* UmwR/UmwStR).

Dehmer, *Hans:* Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz. 2. Aufl., München 1996 (zitiert: *H. Dehmer,* UmwG/UmwStG^2).

Dehmer, *Hans (Hrsg.):* Umwandlungssteuererlass 1998. Erläuterungsbuch für die Steuerpraxis. München 1998 (zitiert: *H. Dehmer,* UmwStE 1998).

Dellmann, *Klaus:* Die optimale Wahl zwischen Auflösung oder Übertragung stiller Rücklagen bei Einbringung eines Betriebes in eine Kapitalgesellschaft. StuW 1973, 242.

Demuth, *Ralf:* Aktuelle Entwicklungen bei Einbringungen in eine GmbH und Umwandlung einer GmbH in ein Personenunternehmen. KÖSDI 2024, 23759.

Depenheuer, *Otto:* Der Wortlaut als Grenze. Thesen zu einem Topos der Verfassungsinterpretation. Heidelberg 1988 (zitiert: *O. Depenheuer,* Wortlaut).

Desens, *Marc:* Gemeiner Wert bei Umwandlungen. GmbHR 2007, 1202.

Desens, *Marc:* Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen und ertragsteuerrechtliche Grundprinzipien von Umstrukturierungen. DStJG 43 (2020), 73.

Dietel, *Marco:* Bilanzierung von Anteilen an Personengesellschaften in Handels- und Steuerbilanz. DStR 2002, 2140.

Döllefeld, *Cedric:* Der Schöpfer der Abgabenordnung: Mehr Ikaros als Daidalos? Ein Beitrag zur Aufarbeitung des Nationalsozialismus im Steuerrecht. StuW 2022, 129.

Donath, *Roland/Zugmaier*, *Oliver:* Finanzierung von Unternehmensakquisitionen durch steuerneutralen Aktientausch? Überlegungen zur bayerischen Bankenfusion und zum geplanten Schreiben des Bundesministers der Finanzen zum sogenannten Tauschgutachten des Bundesfinanzhofs. BB 1997, 2401.

Dornheim, *Bertram:* Einbringungen gegen Mischentgelt. FR 2013, 1022.

Dötsch, *Ewald:* Das neue Umwandlungssteuerrecht ab 1995. Umstrukturierung von Unternehmen – Verschmelzung – Spaltung – Formwechsel – Einbringung. 3. Aufl., Stuttgart 1996 (zitiert: *E. Dötsch,* UmwStR[3]).

Dötsch, *Ewald:* Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform: Änderungen des UmwStG (Teil I). DB 1997, 2090.

Dötsch, *Ewald:* Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform: Änderungen des UmwStG (Teil II). DB 1997, 2144.

Dötsch, *Ewald:* Inländische Umwandlungsvorgänge mit Auslandsberührung. BB 1998, 1029.

Dötsch, *Ewald:* Umwandlungssteuerrecht. Umstrukturierung von Unternehmen – Verschmelzung – Spaltung – Formwechsel – Einbringung. 4. Aufl., Stuttgart 1998 (zitiert: *E. Dötsch,* UmwStR[4]).

Dötsch, *Ewald/Jost*, *Werner F./Patt*, *Joachim/Pung*, *Alexandra:* Umwandlungssteuerrecht. 5. Aufl., Stuttgart 2003 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Dötsch/Jost/Patt/Pung, UmwStR[5]).

Dötsch, *Ewald/Lishaut*, *Ingo van/Wochinger*, *Peter:* Der neue Umwandlungssteuererlaß. DB 1998, Beilage Nr. 7 zu Heft Nr. 24, 1.

Dötsch, *Ewald/Pung*, *Alexandra:* Die Änderung des § 17 des Einkommensteuergesetzes durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002. BB 1999, 1352.

Dötsch, *Ewald/Pung*, *Alexandra:* Die geplante Reform der Unternehmensbesteuerung. DB 2000, Beilage Nr. 4 zu Heft Nr. 11.

Dötsch, *Ewald/Pung*, *Alexandra:* Ausgewählte Fragen zu der letztmaligen Anwendung des Anrechnungsverfahrens sowie zu der erstmaligen Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens. GmbHR 2001, 641.

Dötsch, *Ewald/Pung*, *Alexandra:* Systemübergreifende Liquidation: Die Wahlrechte und ihre steuerlichen Auswirkungen. DB 2002, 1232.

Dötsch, *Ewald/Pung*, *Alexandra:* UmwStG, §§ 29, 40 Abs. 1 und 2 KStG: Das Einführungsschreiben des BMF vom 16. 12. 2003. DB 2004, 208.

Dötsch, *Ewald/Pung*, *Alexandra:* SEStEG: Die Änderungen des KStG. DB 2006, 2648.

Dötsch, *Ewald/Pung*, *Alexandra:* SEStEG: Die Änderungen des UmwStG (Teil I). DB 2006, 2704.

Dötsch, *Ewald/Pung*, *Alexandra:* SEStEG: Die Änderungen des UmwStG (Teil II). DB 2006, 2763.

Dötsch, *Ewald/Pung*, *Alexandra/Möhlenbrock*, *Rolf (Hrsg.):* Die Körperschaftsteuer. Kommentar zum KStG und UmwStG. Loseblatt. Stuttgart (zitiert: *Bearbeiter*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock).

Dreier, *Horst (Hrsg.):* Grundgesetz-Kommentar. 3. Aufl., Band II: Art. 20–82. Tübingen 2015 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Dreier[3]).
Der Band I dieses aus drei in unterschiedlichen Jahren erscheinenden Bänden bestehenden Grundgesetz-Kommentars ist bereits in vierter Auflage erschienen. Die vierte Auflage des zweiten und dritten Bands ist angekündigt.

Dreier, *Horst (Begr.):* Grundgesetz-Kommentar, hrsg. von *Brosius-Gersdorf*, *Frauke*. 4. Aufl., Band I: Präambel, Vorbemerkungen, Art. 1–19. Tübingen 2023 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Dreier[4]).
Der Band I dieses aus drei in unterschiedlichen Jahren erscheinenden Bänden bestehenden Grundgesetz-Kommentars ist bereits in vierter Auflage erschienen. Die vierte Auflage des zweiten und dritten Bands ist angekündigt.

Dreier, *Ralf:* Recht – Moral – Ideologie. Studien zur Rechtstheorie. Frankfurt am Main 1981.

Drüen, *Klaus-Dieter:* Periodengewinn und Totalgewinn. Zum Einfluß des Totalgewinngedankens auf die steuerrechtliche Gewinnermittlung. Berlin 1999 (zitiert: *K.-D. Drüen,* Totalgewinn).

Drüen, *Klaus-Dieter:* Diskussion zu dem Vortrag des Referenten A. Schumacher. JbFSt 2016/2017 (2016), 86.

Drüen, *Klaus-Dieter:* Eigenständigkeit und Methodik im Steuerrecht. In: *Droege*, *Michael/Seiler*, *Christian (Hrsg.):* Eigenständigkeit des Steuerrechts. Tübingen 2019, S. 95 (zitiert: *K.-D. Drüen,* Methodik).

Drüen, *Klaus-Dieter:* Umstrukturierungen im Steuerrecht – Eröffnung der Jahrestagung. DStJG 43 (2020), 1.

Dudenredaktion (Hrsg.): Duden. Band 10: Das Bedeutungswörterbuch. 5. Aufl., Berlin 2018 (zitiert: *Duden*, Bedeutungswörterbuch[5]).

Dudenredaktion (Hrsg.): Duden. Band 1: Die Deutsche Rechtschreibung. 29. Aufl., Berlin 2024 (zitiert: *Duden*, Rechtschreibung[29]).

Dudenredaktion/Wöllstein, *Angelika (Hrsg.):* Duden. Band 4: Die Grammatik. 10. Aufl., Berlin 2022 (zitiert: *Duden*, Grammatik[10]).

Dürig, *Günter/Maunz*, *Theodor (Begr.):* Grundgesetz. Kommentar, hrsg. von *Herzog*, *Roman/Scholz*, *Rupert*. Loseblatt. München (zitiert: *Bearbeiter*, in: Dürig/Herzog/Scholz).

Dürrschmidt, *Daniel:* Verweisungen in formellgesetzlichen Rechtsnormen auf andere formellgesetzliche Rechtsnormen. Materiell-rechtliche Auslegungs- und Anwendungs- sowie Zuständigkeits- und sonstige Verfahrensfragen. Berlin 2019 (zitiert: *D. Dürrschmidt,* Verweisungen).

Dürrschmidt, *Daniel/Mückl*, *Norbert/Weggenmann*, *Hans (Hrsg.):* Beck'scher Online-Kommentar UmwStG. München (zitiert: *Bearbeiter*, in: BeckOK UmwStG).

Ebling, *Iris/Ebling*, *Klaus:* Die Quadratur des Gordischen Knotens im Steuerrecht. In: *Mellinghoff*, *Rudolf/Schön*, *Wolfgang/Viskorf*, *Hermann-Ulrich (Hrsg.):* Steuerrecht im Rechtsstaat. Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag. Köln 2011, S. 51 (zitiert: *I. Ebling/K. Ebling,* in: FS W. Spindler).

Eckhoff, *Rolf:* Steuerrecht ohne System. In: *Manssen*, *Gerrit/Jachmann*, *Monika/Gröpl*, *Christoph (Hrsg.):* Nach geltendem Verfassungsrecht. Festschrift für Udo Steiner zum 70. Geburtstag. Stuttgart 2009, S. 118 (zitiert: *R. Eckhoff,* in: FS U. Steiner).

Ehlers, *Dirk/Pünder*, *Hermann (Hrsg.):* Allgemeines Verwaltungsrecht. 16. Aufl., Heidelberg 2022 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Ehlers/Pünder, Verwaltungsrecht[16]).

Eisgruber, *Thomas (Hrsg.):* Umwandlungssteuerrecht. 3. Aufl., Herne 2023 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Eisgruber[3]).

Engesser, *Joachim:* Entstrickungsbesteuerung bei Umwandlungen. Berlin 2021 (zitiert: *J. Engesser,* Entstrickungsbesteuerung).

Engisch, *Karl:* Die Einheit der Rechtsordnung. Unveränderter reprografischer Nachdruck der 1935 bei Winter, Heidelberg, erschienenen Ausgabe, mit einem Geleitwort zum Neudruck von Arthur Kaufmann. Darmstadt 1987 (zitiert: *K. Engisch,* Einheit).

Engisch, *Karl (Begr.):* Einführung in das juristische Denken, hrsg. von *Würtenberger*, *Thomas/Otto*, *Dirk*. 13. Aufl., Stuttgart 2024 (zitiert: *K. Engisch,* Einführung[13]).

Engländer, *Armin:* Grundzüge des modernen Rechtspositivismus. JURA 2000, 113.

Enneccerus, *Ludwig/Nipperdey*, *Hans Carl:* Lehrbuch des Bürgerlichen Rechts. Band I: Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts. Ein Lehrbuch, Halbband 1. 15. Aufl., Tübingen 1959 (zitiert: *L. Enneccerus/H. C. Nipperdey,* Bürgerliches Recht, Band I, Halbband 1[15]).

Epping, *Volker/Hillgruber*, *Christian (Hrsg.):* Beck'scher Online-Kommentar Grundgesetz. München (zitiert: *Bearbeiter*, in: BeckOK GG).

Esser, *Clemens:* Ertragsbesteuerung und Geldentwertung: das Problem des „Scheingewinns". Grundsätzliche Überlegungen für zukünftige Steuerreformen. Bonn 1999 (zitiert: *C. Esser,* Geldentwertung).

Esser, *Josef:* Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung. Rationalitätsgrundlagen richterlicher Entscheidungspraxis. 2. Aufl., Frankfurt am Main 1972 (zitiert: *J. Esser,* Vorverständnis[2]).

Esser, *Josef:* Grundsatz und Norm in der richterlichen Fortbildung des Privatrechts. Rechtsvergleichende Beiträge zur Rechtsquellen- und Interpretationslehre. 3. Aufl., Tübingen 1974 (zitiert: *J. Esser,* Grundsatz und Norm[3]).

Ettinger, *Jochen/Mörz*, *Mathias:* Ausgewählte Problemfelder und praktische Gestaltungsmöglichkeiten im Zusammenhang mit der Neuregelung der §§ 20, 21 und 24 UmwStG durch das Steueränderungsgesetz 2015 („Lex Porsch"). GmbHR 2016, 154.

Ettinger, *Jochen/Schmitz*, *Markus:* Umstrukturierungen im Bereich mittelständischer Unternehmen, gesellschaftsrechtlicher Überblick, steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten, Beratungshinweise, Checklisten, Musterformulare. 6. Aufl., Herne 2023 (zitiert: *J. Ettinger/M. Schmitz,* Umstrukturierungen[6]).

Euler, *Roland:* Grundsätze ordnungsmäßiger Gewinnrealisierung. Düsseldorf 1989 (zitiert: *R. Euler,* Gewinnrealisierung).

Fasold, *Frauke:* Die einkommensteuerliche Problematik der Buchwertfortführung. Übertragung stiller Reserven und Gewinnrealisierung im Einkommensteuerrecht. Frankfurt am Main 2005 (zitiert: *F. Fasold,* Buchwertfortführung).

Fasold, *Rudolf W.:* Zur steuerlichen Gewinnverwirklichung bei Fusionen. BB 1956, 747.

Fasold, *Rudolf W.:* Aktuelle Probleme zum Entwurf des Umwandlungs-Steuergesetzes 1968. DB 1968, 1284.
Beitrag ohne Nennung des Vornamens und des abgekürzten Zweitnamens erschienen.

Fasold, *Rudolf W.:* Die steuerbegünstigte Einbringung eines Betriebes im Entwurf eines neuen Umwandlungssteuergesetzes. DB 1968, 1771.
Beitrag ohne Nennung des Vornamens und des abgekürzten Zweitnamens erschienen.

Fasold, *Rudolf W.:* Das neue Umwandlungssteuergesetz. BB 1969, 868.
Beitrag ohne Nennung des abgekürzten Zweitnamens erschienen.

Fasold, *Rudolf W.:* Probleme der Handels- und der Steuerbilanz bei Änderung der Unternehmensform. WPg 1970, 219.

Fasold, *Rudolf W.:* Aktuelles aus dem Einführungserlaß zum Umwandlungssteuergesetz. BB 1971, 300.

Fasold, *Rudolf W.:* Das Umwandlungssteuergesetz – ein Jahr danach. StbJb 1970/1971 (1971), 183.
Beitrag ohne Nennung des abgekürzten Zweitnamens erschienen.
Fehrenbacher, *Oliver:* Steuerrecht. 8. Aufl., Baden-Baden 2023 (zitiert: *O. Fehrenbacher,* Steuerrecht[8]).
Felchner, *Jan/Wendland*, *Jan:* Grundlagen der steuerlichen Behandlung von Umwandlungen nach dem UmwStG i. d. F. des SEStEG. SteuerStud 2007, 164.
Felix, *Dagmar:* Einheit der Rechtsordnung. Zur verfassungsrechtlichen Relevanz einer juristischen Argumentationsfigur. Tübingen 1998 (zitiert: *D. Felix,* Einheit).
Felix, *Günther (Hrsg.):* Reform der Körperschaft- und Umwandlungssteuer. Optimale Rechtsform. 3. Aufl., Köln 1978 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Felix, Reform UmwStR[3]).
Felix, *Günther:* Zur Gewinnrealisierung – insbesondere zur Veräußerung, Aufgabe, Entstrickung und Wechsel der Einkunftsart –. StbKongrR 1980, 132.
Fischer, *Bertram/Haedicke*, *Maximilian:* Zur Bedeutung des Stimmrechts beim steuerneutralen Tausch von Gesellschaftsanteilen. GmbHR 1992, 781.
Flechtheim, *Julius:* Der „Anschaffungspreis" bei Einbringung, Tausch und Fusion. DStZ 1928, 292.
Beitrag ohne Nennung des Vornamens erschienen.
Flick Gocke Schaumburg/Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. (Hrsg.): Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011. Erläuterungen aus Unternehmens- und Beratungspraxis (Analyse, Kommentierung, Praxisauswirkungen). Bonn 2012 (zitiert: *Bearbeiter*, in: FGS/BDI, UmwStE 2011).
Flume, *Werner:* Die „Steuerbegünstigung" der Umwandlung. Nur eine mäßige Nachversteuerung ist gerechtferigt. DB 1957, 804.
Flume, *Werner:* Ungelöste steuerrechtliche Probleme der Unternehmenskonzentration. ZfbF 1968, 90.
Forck, *Johannes:* Methodik der Gesetzesauslegung: Wann stößt die Argumentation mit Wortlaut, Systematik, Telos und Historie an ihre Grenzen? ZJS 2022, 357.
Forst, *Paul/Nottmeier*, *Andreas:* Einbringung von Unternehmensteilen und Anteilstausch. Möglicher Handlungsbedarf anlässlich des Entwurfs des SEStEG. EStB 2006, 303.
Forst, *Paul/Radmer*, *Christine:* Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (Anteilstausch). Änderungen des Umwandlungssteuerrechts durch das SEStEG. EStB 2007, 112.
Förster, *Guido:* Umstrukturierung deutscher Tochtergesellschaften im Ertragsteuerrecht. Düsseldorf 1991 (zitiert: *G. Förster,* Umstrukturierung).
Freericks, *Wolfgang:* Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht in Handels- und Steuerbilanz. Köln 1976 (zitiert: *W. Freericks,* Bilanzierungsfähigkeit).

Freichel, *Christoph/Widmann*, *Markus/Apelganz*, *Viktor:* Kontenmodelle bei Personenhandelsgesellschaften im Kontext der Option zur Körperschaftsbesteuerung. DStR 2023, 1734.

Friedrich, *Werner:* Das Verhältnis des § 15 Abs. 2 KStG zur Rechtsprechung über die Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft. StuW 1960, 115.

Friedrich, *Werner:* Zur Realisierung stiller Reserven bei der Einbringung von Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft. DB 1962, 313.

Frieling, *Tino:* Gesetzesmaterialien und Wille des Gesetzgebers. Fallgruppen verbindlicher Willensäußerungen. Tübingen 2017 (zitiert: *T. Frieling,* Gesetzesmaterialien).

Fritz, *Michael:* Die Spaltung von Kapitalgesellschaften. Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, Reformvorschläge. Köln 1991 (zitiert: *M. Fritz,* Spaltung).

Fritz, *Michael:* Ermittlung von Umtauschverhältnissen im Rahmen von grenzüberschreitenden Verschmelzungstatbeständen. Frankfurt am Main 2014 (zitiert: *M. Fritz,* Verschmelzung).

Frotscher, *Gerrit/Drüen*, *Klaus-Dieter (Hrsg.):* Kommentar zum Körperschaft-, Gewerbe- und Umwandlungssteuergesetz. Loseblatt. Freiburg i. Br. (zitiert: *Bearbeiter*, in: Frotscher/Drüen).

Fuhrmann, *Claas:* Einbringung einer betrieblichen Sachgesamtheit gegen Mischentgelt. NZG 2014, 137.

Funke, *Andreas:* Wollen müssen. Der Wille des Gesetzgebers in der jüngeren öffentlich-rechtlichen Methodendiskussion. In: *Baldus*, *Christian/Theisen*, *Frank/Vogel*, *Friederike (Hrsg.):* „Gesetzgeber" und Rechtsanwendung. Entstehung und Auslegungsfähigkeit von Normen. Tübingen 2013, S. 175 (zitiert: *A. Funke,* Gesetzgeberwille).

Gast, *Arendt:* Die Schlechtleistung des Arbeitnehmers im Synallagma des Arbeitsvertrags. Eine Untersuchung des rechtlichen Verhältnisses von Arbeit und Lohn. Berlin 2015 (zitiert: *A. Gast,* Synallagma).

Gebhardt, *Joseph:* Gewinnverwirklichung bei Aktienbewegungen. DStZ 1942, 513.

Geck, *Reinhard:* Die Einbringung von Einzelunternehmen in Personenhandelsgesellschaften. Herne/Berlin 1986 (zitiert: *R. Geck,* Einbringung).

Geissler, *Michael:* Die verbilligte Übertragung betrieblicher Sachgesamtheiten – Anwendung der Einheitstheorie bei § 16 EStG und § 24 UmwStG. FR 2014, 152.

Gelhausen, *Hans Friedrich:* Das Realisationsprinzip im Handels- und im Steuerbilanzrecht. Frankfurt am Main 1985 (zitiert: *H. F. Gelhausen,* Realisationsprinzip).

Glade, *Anton/Steinfeld*, *Gustav (Hrsg.):* Kommentar zum Umwandlungssteuergesetz 1969. Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform. Herne 1970 (zitiert: *A. Glade/G. Steinfeld,* UmwStG 1969).
Beitrag ohne Nennung der Vornamen erschienen.

Glade, *Anton/Steinfeld*, *Gustav (Hrsg.):* Umwandlungssteuergesetz 1977. Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform. Kommentar. 3. Aufl., Herne 1980 (zitiert: *A. Glade/G. Steinfeld,* UmwStG 1977[3]).
Beitrag ohne Nennung des Vornamens von *Steinfeld* erschienen.

Gläser, *Sven Christian/Zöller*, *Daniel:* Bundesregierung beschließt Nachtrag zum ZollkodexAnpG. Neue Konzernklausel in § 8c KStG und Verschärfungen im Umwandlungssteuergesetz. BB 2015, 1117.

Görden, *Ludwig:* Anmerkung zu BFH v. 18.09.2013 X R 42/10. EStB 2013, 443.

Gosch, *Dietmar (Hrsg.):* Körperschaftsteuergesetz. Kommentar. 4. Aufl., München 2020 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Gosch[4]).

Gosch, *Dietmar/Hoyer*, *Andreas (Hrsg.):* Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung. Kommentar, begr. von *Beermann*, *Albert*. Loseblatt. Bonn (zitiert: *Bearbeiter*, in: Gosch/Hoyer).

Grashoff, *Dietrich/Mach*, *Holger:* Grundzüge des Steuerrechts. Alle wichtigen Steuerarten, Internationales Steuerrecht, Verfahrensrecht. 16. Aufl., München 2023 (zitiert: *D. Grashoff/H. Mach,* Steuerrecht[16]).

Graw, *Christian:* Das Konzept der Anteilseignerbesteuerung nach § 22 UmwStG 2006 – insbesondere im Vergleich zu § 21 UmwStG 1995. Frankfurt am Main 2009 (zitiert: *Ch. Graw,* Anteilseignerbesteuerung).

Graw, *Christian:* Stille Reserven und Buchwertfortführung. In: *Drüen*, *Klaus-Dieter/Hey*, *Johanna/Mellinghoff*, *Rudolf (Hrsg.):* 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof. Band II. Köln 2018, S. 1433 (zitiert: *Ch. Graw,* in: FS 100 Jahre BFH).

Grieger, *Rudolf:* Die Gewinnverwirklichung bei Tausch und tauschähnlichen Vorgängen, insbesondere beim Tausch von Anteilsrechten an Kapitalgesellschaften. BFH-Gutachten I D 1/57 S vom 16.12.1958 (BStBI. III 1959 [Nr. 2] Seite 30). DStZ A 1959, 33.
Beitrag ohne Nennung des Vornamens erschienen.

Grieger, *Rudolf:* Gewinnrealisierung im Ertragsteuerrecht. StbJb 1962/1963 (1963), 99.

Groh, *Manfred:* Einkommensteuerliche Wirkungen der Einbringung von Unternehmen in Kapitalgesellschaften. StuW 1963, 449.

Groh, *Manfred:* Gemischte Schenkung und gemischte Sacheinlage im Ertragsteuerrecht. StuW 1984, 217.

Groh, *Manfred:* Die Bilanzen der Mitunternehmerschaft. StuW 1995, 383.

Grotherr, *Siegfried:* Der Anteilstausch als gesellschaftsrechtlicher Einbringungsvorgang nach Umsetzung der Fusionsrichtlinie durch das StÄndG 1992. BB 1992, 2259.

Grund, *Walter:* Das neue Umwandlungssteuergesetz und die gesetzliche Regelung der Organschaft im Körperschaftsteuerrecht. DStZ A 1968, 217.

Gsödl, *Markus:* Entstrickungstatbestände des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes. Eine Analyse unter dem Aspekt der Gerechtigkeit. Frankfurt am Main 2011 (zitiert: *M. Gsödl,* Entstrickungstatbestände).

Guckelberger, *Annette:* Die Gesetzgebungstechnik der Verweisung unter besonderer Berücksichtigung ihrer verfassungs- und gemeinschaftsrechtlichen Probleme. ZGA 2004, 62.

Haarmann, *Wilhelm:* Ist die Eingehung einer atypisch stillen Gesellschaft neben der Gewährung von Gesellschaftsrechten eine für die Buchwertfortführung schädliche sonstige Gegenleistung bei Einbringungen gem. §§ 20 ff. UmwStG nach dem Regierungsentwurf vom 27. März 2015? DStZ 2015, 438.

Haase, *Florian/Hofacker*, *Matthias (Hrsg.):* Umwandlungssteuergesetz. Praxiskommentar. 3. Aufl., Berlin 2021 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Haase/Hofacker[3]).

Haase, *Florian/Hruschka*, *Franz (Hrsg.):* Umwandlungssteuergesetz. Praxiskommentar. 1. Aufl., Berlin 2012 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Haase/Hruschka[1]).

Haase, *Florian/Nürnberg*, *Philip:* Die steuerliche Umstrukturierung gewachsener Gesellschaftsstrukturen. Ein Gestaltungsvorschlag. Ubg 2022, 642.

Haaß, *Dieter:* Schachtelvergünstigung und Organschaft im Entwurf eines Umwandlungssteuergesetzes. DB 1969, 275.

Haller, *Heinz:* Die Steuern. Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben. 3. Aufl., Tübingen 1981 (zitiert: *H. Haller,* Steuern[3]).

Hamann, *Hanjo:* Redaktionsversehen. Ein Beitrag zur Legislativfehlerlehre und zur Rechtsförmlichkeit. AöR 139 (2014), 446.

Haritz, *Detlef (Begr.):* Umwandlungssteuergesetz. Kommentar, hrsg. von *Menner*, *Stefan/Bilitewski*, *Andrea*. 6. Aufl., München 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Haritz/Menner/Bilitewski[6]).

Haritz, *Detlef/Benkert*, *Manfred (Hrsg.):* Umwandlungssteuergesetz. Kommentar. 1. Aufl., München 1996 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Haritz/Benkert[1]).

Haritz, *Detlef/Benkert*, *Manfred (Hrsg.):* Umwandlungssteuergesetz. Kommentar. 2. Aufl., München 2000 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Haritz/Benkert[2]).

Haritz, *Detlef/Menner*, *Stefan (Hrsg.):* Umwandlungssteuergesetz. Kommentar. 3. Aufl., München 2010 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Haritz/Menner[3]).

Haritz, *Detlef/Menner*, *Stefan (Hrsg.):* Umwandlungssteuergesetz. Kommentar. 4. Aufl., München 2015 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Haritz/Menner[4]).

Harle, *Georg/Geiger*, *Annette:* Umwandlung einer Mitunternehmerschaft mit Sonderbetriebsvermögen. Probleme und Gestaltungen nach Änderung des § 20 Abs. 2 UmwStG. BB 2016, 2283.

Hassemer, *Winfried:* Juristische Methodenlehre und richterliche Pragmatik. Rechtstheorie 39 (2008), 1.

Heck, *Philipp:* Gesetzesauslegung und Intressenjurisprudenz. AcP 112 (1914), 1. Beitrag unter Nennung des abgekürzten Vornamens erschienen.

Hein, *Gerhard:* Die Steuervergünstigung des § 15 Abs. 2 KörpStG bei Verschmelzung (Fusion) zweier Kapitalgesellschaften. FR 1956, 293.

Heinemann, *Peter/Schumacher*, *Andreas:* Aktuelle Fragen des Umwandlungssteuerrechts. StbJb 2016/2017 (2017), 241.

Heinrichs, *Sebastian:* Fremdbestimmte Steuerwirkungen. Systematische und verfassungsrechtliche Vorgaben aus dem Subjektsteuerprinzip und dem Rechtsstaatsprinzip. Köln 2020 (zitiert: *S. Heinrichs,* Steuerwirkungen).

Helbig, *Gerhard/Buscha*, *Joachim:* Deutsche Grammatik. Ein Handbuch für den Ausländerunterricht. Berlin 2001.

Heller, *Robert F.:* Strukturen des Steuerrechts. Verständnis erschließen in praxisnahen Lernsituationen. München 2022 (zitiert: *R. F. Heller,* Strukturen).

Hellwege, *Phillip/Soniewicka*, *Marta (Hrsg.):* Die Einheit der Rechtsordnung. Annäherungen – Bestandsaufnahmen – Reflexionen. Tübingen 2020.

Helsper, *Helmut:* Die Chaotisierung der Steuerrechtsordnung als Folge eines verfehlten Zusammenspiels von politischer Führung und juristischer Expertenkompetenz. BB 1995, 17.

Hennrichs, *Joachim:* Grundlagen und Grenzen der ertragsteuerlichen Neutralität von Umstrukturierungen. DStJG 43 (2020), 145.

Herbst, *Christian:* Die Entstrickung stiller Reserven. Unter besonderer Berücksichtigung des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG). Frankfurt am Main 2011 (zitiert: *Ch. Herbst,* Entstrickung).

Herbst, *Tobias:* Gesetzgebungskompetenzen im Bundesstaat. Eine Rekonstruktion der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts. Tübingen 2014 (zitiert: *T. Herbst,* Gesetzgebungskompetenzen).

Herlinghaus, *Andreas:* Umstrukturierungen bei Personengesellschaften. In: *Dötsch*, *Franz/Herlinghaus*, *Andreas/Hüttemann*, *Rainer/Lüdicke*, *Jürgen/Schön*, *Wolfgang (Hrsg.):* Die Personengesellschaft im Steuerrecht. Gedächtnissymposion für Brigitte Knobbe-Keuk. Köln 2011, S. 67 (zitiert: *A. Herlinghaus,* in: Gedächtnissymposion B. Knobbe-Keuk).

Herlinghaus, *Andreas:* Umstrukturierungsvorgänge bei Kapitalgesellschaften. DStJG 43 (2020), 283.

Herrmann, *Carl/Heuer*, *Gerhard/Raupach*, *Arndt (Fortf.):* Kommentar zum Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, begr. von *Mrozek*, *Alfons/Kennerknecht*, *Albert*, hrsg. von *Hey*, *Johanna/Klein*, *Martin/Wendt*, *Michael*. Loseblatt. Köln (zitiert: *Bearbeiter*, in: Herrmann/Heuer/Raupach).

Herzig, *Norbert:* Maßgeblichkeitsgrundsatz bei Umwandlungsvorgängen? In: *Herzig*, *Norbert (Hrsg.):* Neues Umwandlungssteuerrecht. Praxisfälle und Gestaltungen im Querschnitt. Köln 1996, S. 23 (zitiert: *N. Herzig,* Maßgeblichkeitsgrundsatz).

Herzig, *Norbert:* Verbesserung der steuerneutralen Umstrukturierungsmöglichkeiten, insbesondere durch das neue Umwandlungssteuergesetz. In: *Herzig*, *Norbert (Hrsg.):* Steuerorientierte Umstrukturierung von Unternehmen. Stuttgart 1997, S. 1 (zitiert: *N. Herzig,* Umstrukturierungsmöglichkeiten).

Herzig, *Norbert:* Das Ende des Tauschgutachtens? In: *Wassermeyer*, *Franz/Mayer*, *Dieter/Rieger*, *Norbert (Hrsg.):* Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht. Festschrift für Siegfried Widmann zum 65. Geburtstag am 22. Mai 2000. Bonn 2000, S. 393 (zitiert: *N. Herzig*, in: FS S. Widmann).

Herzig, *Norbert/Förster*, *Guido:* Steueränderungsgesetz 1992: Die Umsetzung der Fusionsrichtlinie in deutsches Steuerrecht (Teil II). DB 1991, 959.
Beitrag zweigeteilt, erster Teil in DB 1991, 911.

Hey, *Johanna:* Besteuerung von Unternehmen und Individualsteuerprinzip. In: *Schön*, *Wolfgang/Osterloh-Konrad*, *Christine (Hrsg.):* Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts. Heidelberg 2010, S. 1 (zitiert: *J. Hey*, Individualsteuerprinzip).

Hey, *Johanna:* Steuergesetzgebungslehre. StuW 2019, 3.

Hey, *Johanna:* Buchwertfortführung und Individualsteuerprinzip. StuW 2022, 11.

Hidien, *Jürgen W.:* Methodologische Anomalien in der Auslegungspraxis des Gewerbesteuerrechts. Ubg 2023, 165.

Hilbert, *Patrick:* An welche Normen ist der Richter gebunden? JZ 2013, 130.

Hild, *Dieter:* Eintritt eines weiteren Mitunternehmers in eine bestehende Mitunternehmerschaft. DB 1990, 703.

Hill, *Hermann:* Impulse zum Erlaß eines Gesetzes. DÖV 1981, 487.

Hirsch, *Günter:* Auf dem Weg zum Richterstaat? Vom Verhältnis des Richters zum Gesetzgeber in unserer Zeit. JZ 2007, 853.

Hoeren, *Thomas:* Die „Wayback-Machine" – Was bringen Internetarchive für die Rechtspraxis? MMR 2006, V.

Hoffmann, *Fritz:* Der Tausch von Anteilsrechten an Kapitalgesellschaften in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes. Gutachten des BFH 16. 12. 58 I D 1/57 StW 1960 Nr. 2. StuW 1960, 137.

Hoheisel, *Michael:* Anträge auf Ansatz der steuerlichen Buchwerte nach UmwStG. Voraussetzungen, Rechtsfolgen, Fallstricke, Gewinnverwirklichung. StuB 2018, 733.

Hoheisel, *Michael:* Gewinnermittlung bei teilentgeltlichen Übertragungen. Zugleich Anmerkungen zum Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 14.6.2023 – 2 K 1826/20. StuB 2023, 851.

Hohmann, *Carsten:* Zur Bedeutung von „Gesetzesbegründungen" im Steuerrecht. Eine kritische Betrachtung. StuW 2017, 177.

Hollmann, *Michael (Hrsg.):* Die Kabinettsprotokolle der Bundesregierung, hrsg. für das Bundesarchiv. Band 21: 1968. München 2011 (zitiert: BArch, Die Kabinettsprotokolle der Bundesregierung).

Honer, *Mathias:* Die grundgesetzliche Theorie der Regierung. Zugleich ein Beitrag zur Rechtsgewinnung im Verfassungsrecht. Tübingen 2022 (zitiert: *M. Honer,* Grundgesetzliche Theorie).

Hongler, *Peter:* Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Vielsteuersystem. In: *Schön*, *Wolfgang/Stark*, *Johanna (Hrsg.):* Zukunftsfragen des Steuerrechts IV. Berlin 2022, S. 157 (zitiert: *P. Hongler,* Leistungsfähigkeitsprinzip).

Hübl, *Leo:* Aktuelle Fragen aus dem Körperschaftsteuerrecht. JbFSt 1968/1969 (1969), 109.

Hübl, *Leo:* Das neue Umwandlungssteuergesetz. DStZ A 1969, 233.

Hübschmann, *Walter/Hepp*, *Ernst/Spitaler*, *Armin (Begr.):* Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung. Kommentar. Loseblatt. Köln (zitiert: *Bearbeiter*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler).

Hufeld, *Ulrich:* Die Verfassungsdurchbrechung. Rechtsproblem der Deutschen Einheit und der europäischen Einigung. Ein Beitrag zur Dogmatik der Verfassungsänderung. Berlin 1997.

Hügel, *Hanns F.:* Verschmelzung und Einbringung. Unternehmensübertragung auf verbandsrechtlicher Grundlage im österreichischen und deutschen Gesellschafts-, Bilanz- und Ertragsteuerrecht der Kapitalgesellschaften. Köln 1993.

Hundsdoerfer, *Jochen:* Inflation, Nominalwertprinzip und objektives Nettoprinzip in der Unternehmensbesteuerung. StuW 2023, 295.

Hwang, *Shu-Perng:* Nach wessen Willen? Überlegungen zur Auseinandersetzung zwischen subjektiver und objektiver Auslegung. JZ 2022, 1069.

Institut Finanzen und Steuern (Hrsg.): Steuerbegünstigte Verschmelzung oder Umwandlung von Kapitalgesellschaften. Zweifelsfragen zur Anwendbarkeit des § 15 Abs. 2 KStG. Bonn 1964 (zitiert: Institut Finanzen und Steuern [Hrsg.], ifst-Schrift 82 [1964]).

Isensee, *Josef/Kirchhof*, *Paul (Hrsg.):* Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland. 13 Bände. 3. Aufl., Heidelberg 2003–2015 (zitiert: *Bearbeiter*, in: HStR^3).

Jachmann, *Monika:* Besteuerung von Unternehmen als Gleichheitsproblem. Unterschiedliche Behandlung von Rechtsformen, Einkunftsarten, Werten und Steuersubjekten im Ertrag- und Erbschaftsteuerrecht. DStJG 23 (2000), 9.

Jachmann, *Monika:* Richterliche Rechtsfortbildung im Steuerrecht. In: *Lüdicke*, *Jürgen/Mössner*, *Jörg Manfred/Hummel*, *Lars (Hrsg.):* Das Steuerrecht der Unternehmen. Festschrift für Gerrit Frotscher zum 70. Geburtstag. Freiburg i. Br. 2013, S. 259 (zitiert: *M. Jachmann,* in: FS G. Frotscher).

Jacobsen, *Hendrik:* Die Strukturdefizite des UmwStG. FR 2011, 973.

Jahndorf, *Christian:* Folgerichtigkeit im Steuerrecht als Verfassungsgebot. StuW 2016, 256.

Jestaedt, *Matthias:* Grundrechtsentfaltung im Gesetz. Studien zur Interdependenzen von Grundrechtsdogmatik und Rechtsgewinnungstheorie. Tübingen 1999 (zitiert: *M. Jestaedt,* Grundrechtsentfaltung).

Jestaedt, *Matthias:* Wie das Recht, so die Auslegung. Die Rolle der Rechtstheorie bei der Suche nach der juristischen Auslegungslehre. ZöR 55 (2000), 133.

Jestaedt, *Matthias:* Das mag in der Theorie richtig sein … Vom Nutzen der Rechtstheorie für die Rechtspraxis. Tübingen 2006 (zitiert: *M. Jestaedt,* Theorie).

Jestaedt, *Matthias:* „Öffentliches Recht" als wissenschaftliche Disziplin. In: *Engel*, *Christoph/Schön*, *Wolfgang (Hrsg.):* Das Proprium der Rechtswissenschaft. Tübingen 2007, S. 241 (zitiert: *M. Jestaedt,* „Öffentliches Recht").

Jestaedt, *Matthias:* Reine Rechtslehre. Einleitung in die rechtswissenschaftliche Problematik, Studienausgabe der 1. Auflage 1934. Tübingen 2008.

Jestaedt, *Matthias:* Verfassungstheorie als Disziplin. In: *Depenheuer*, *Otto/Grabenwarter*, *Christoph (Hrsg.):* Verfassungstheorie. § 1. Tübingen 2010, S. 3 (zitiert: *M. Jestaedt,* Verfassungstheorie).

Jestaedt, *Matthias:* Richterliche Rechtsetzung statt richterliche Rechtsfortbildung. Methodologische Betrachtungen zum sog. Richterrecht. In: *Bumke*, *Christian (Hrsg.):* Richterrecht zwischen Gesetzesrecht und Rechtsgestaltung. Tübingen 2012, S. 49 (zitiert: *M. Jestaedt,* Richterliche Rechtsetzung).

Jochum, *Heike:* Grundfragen des Steuerrechts. Eine verfassungsrechtliche und methodische Einführung für Lehre und Praxis. Tübingen 2012 (zitiert: *H. Jochum,* Grundfragen).

Jochum, *Heike:* Gesetzmäßigkeit der Besteuerung. In: *Kube*, *Hanno/Mellinghoff*, *Rudolf/Morgenthaler*, *Gerd/Palm*, *Ulrich/Puhl*, *Thomas/Seiler*, *Christian (Hrsg.):* Leitgedanken des Rechts. Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag. Band II: Staat und Bürger; § 149. Köln 2013, S. 1611 (zitiert: *H. Jochum,* in: FS P. Kirchhof).

Jordan, *Marcel:* Implikationen des Entwurfs eines JStG 2024 für die Umstrukturierungspraxis. Geplante Gesetzesänderungen mit Bedeutung für die Umwandlung von Unternehmen. NWB 2024, 1890.

Juhn, *Christoph:* Grenzüberschreitende Einbringungen in Kapitalgesellschaften. Europarechtsbedingte Ertragsteuerneutralität in Steuerentstrickungsfällen. Berlin 2020 (zitiert: *Ch. Juhn,* Einbringungen).

Juhn, *Christoph/Karadeniz*, *Hasan Alp:* Vorwegübertragung einzelner Wirtschaftsgüter im Rahmen der Einbringung von Sachgesamtheiten in eine Kapitalgesellschaft. StuB 2023, 249.

Kahle, *Holger:* Ergänzungsbilanzen bei Personengesellschaften. FR 2013, 873.

Kahle, *Holger:* Grundfragen und aktuelle Entwicklungen des Bilanzsteuerrechts. FR 2024, 1.

Kahle, *Holger/Mock*, *Sebastian:* Zur Bilanzierung von Beteiligungen an Personengesellschaften. DStZ 2022, 232.

Kallmeyer, *Harald (Hrsg.):* Umwandlungsgesetz. Kommentar. Verschmelzung, Spaltung und Formwechsel bei Handelsgesellschaften. 8. Aufl., Köln 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Kallmeyer[8]).

Kanzler, *Hans-Joachim:* Die „Gesetzesbegründung" im Steuerrecht. Einige Gedanken zu einem beliebten Strohhalm. FR 2007, 525.

Karpen, *Hans-Ulrich:* Die Verweisung als Mittel der Gesetzgebungstechnik. 1970 (zitiert: *H.-U. Karpen,* Verweisung).

Karpen, *Hans-Ulrich:* Die Verweisungstechnik im System horizontaler und vertikaler Gewaltenteilung. In: *Rödig*, *Jürgen (Hrsg.):* Studien zu einer Theorie der Gesetzgebung. Berlin 1976, S. 221 (zitiert: *H.-U. Karpen,* Verweisungstechnik).

Kelsen, *Hans:* Reine Rechtslehre. Einleitung in die rechtswissenschaftliche Problematik. 1. Aufl., Leipzig 1934 (zitiert: *H. Kelsen,* Reine Rechtslehre[1]).

Kelsen, *Hans:* Reine Rechtslehre. Mit einem Anhang: Das Problem der Gerechtigkeit. 2. Aufl., Wien 1960 (zitiert: *H. Kelsen,* Reine Rechtslehre[2]).

Kelsen, *Hans:* Was ist juristischer Positivismus? JZ 1965, 465.

Kelsen, *Hans:* Allgemeine Theorie der Normen. Im Auftrag des Hans-Kelsen-Instituts aus dem Nachlaß herausgegeben von Kurt Ringhofer und Robert Walter. Wien 1979 (zitiert: *Kelsen*, Allgemeine Theorie der Normen).

Kempelmann, *Goetz:* Gesamtplan: Vom Schlagwort zu einer Dogmatik. StuW 2016, 385.

Kempf, *Hans:* Nationalsozialistisches Steuerwesen. Vorschläge. Berlin 1933.

Kempny, *Simon:* Der erste steuerliche Gleichheitssatz in einer gesamtdeutschen Verfassung. Entstehung und Bedeutung des § 173 der Frankfurter Reichsverfassung. FR 2011, 1155.

Kempny, *Simon:* Die Staatsfinanzierung nach der Paulskirchenverfassung. Eine Untersuchung des Finanz- und Steuerverfassungsrechts der Verfassung des deutschen Reiches vom 28.3.1849. Tübingen 2011 (zitiert: *S. Kempny,* Paulskirchenverfassung).

Kempny, *Simon:* Steuerrecht und Verfassungsrecht. StuW 2014, 185.

Kempny, *Simon:* Steuerverfassungsrechtliche Sonderdogmatik zwischen Verallgemeinerung und Zurückführung. Betrachtet anhand der Beispiele der Erforderlichkeit einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung und des Gebots der Folgerichtigkeit. JöR n. F. 64 (2016), 477.

Kempny, *Simon:* Verwaltungskontrolle. Zur Systematisierung der Mittel zur Sicherung administrativer Rationalität unter besonderer Berücksichtigung der Gerichte und der Rechnungshöfe. Tübingen 2017.

Kempny, *Simon:* Unrechtsurteile der NS-Zeit. In: *Drüen*, *Klaus-Dieter/Hey*, *Johanna/Mellinghoff*, *Rudolf (Hrsg.):* 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutsch-

land 1918–2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof. Band I. Köln 2018, S. 39 (zitiert: *S. Kempny,* in: FS 100 Jahre BFH).

Kempny, *Simon:* Gedanken zum „Leistungsfähigkeitsprinzip". Rekonstruktion eines Schlüsselbegriffs als Beitrag zur Rationalisierung des Diskurses über Steuergerechtigkeit. StuW 2021, 85.

Kempny, *Simon:* Verfassungs- und unionsrechtliche Rahmenbedingungen der Besteuerung von Immobilien. DStJG 44 (2022), 39.

Kempny, *Simon/Krüger*, *Heike S.:* Zur Herleitung und Verwendung des „Adressatengedankens" im Verwaltungsprozessrecht. Mit gutachterlichen Musterformulierungen zur Klagebefugnis. JA 2022, 10.

Kempny, *Simon/Lämmle*, *Martina:* Der „allgemeine Gleichheitssatz" des Art. 3 I GG im juristischen Gutachten. Teil 2: Ungleichbehandlung, Rechtfertigung. JuS 2020, 113.

Beitrag dreigeteilt, erster Teil in JuS 2020, 22, dritter Teil in JuS 2020, 215.

Kempny, *Simon/Plesdonat*, *Sebastian:* Zur Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften. Wozu die „These von der Totalausschüttung" taugt und wozu nicht. StuW 2024, 33.

Kempny, *Simon/Reifegerste*, *E. Malte N. (Hrsg.):* Fälle zum Allgemeinen Verwaltungsrecht. München 2022 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Kempny/Reifegerste, Verwaltungsrecht).

Kempny, *Simon/Reimer*, *Philipp:* Die Gleichheitssätze. Versuch einer übergreifenden dogmatischen Beschreibung ihres Tatbestands und ihrer Rechtsfolgen. Tübingen 2012.

Kennerknecht, *Albert:* Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz vom 10. August 1925. Köln 1926.

Keuk, *Brigitte:* Die Einbringung eines Personenunternehmens in eine Kapitalgesellschaft. DB 1972, 1643.

Keuk, *Brigitte:* Die Realteilung des Vermögens von Personengesellschaften (Teil II). DB 1972, 643.

Beitrag zweigeteilt, erster Teil in DB 1972, 598.

Keuk, *Brigitte:* Die neuere Einkommensteuer-Rechtsprechung des BFH zur Gewinnrealisierung, zur Abwicklung eines Erbfalls und zur Behandlung der Beziehungen zwischen Familienangehörigen. StuW 1973, 74.

Keuk, *Brigitte:* Zur Besteuerung der Gesellschaften. StuW 1974, 350.

Kiesow, *Rainer Maria:* Rechtswissenschaft – was ist das? JZ 2010, 585.

Kilincsoy, *Ege-Aksel:* Der Mitunternehmeranteil und die ideelle Berechtigung an der Personengesellschaft. Zur Abkehr vom Prinzip der „Vielheit der Gesellschafter" im Ertragsteuerrecht. StuW 2021, 29.

Kindhäuser, *Urs/Neumann*, *Ulfrid/Paeffgen*, *Hans-Ullrich/Saliger*, *Frank (Hrsg.):* Strafgesetzbuch. Nomoskommentar. 6. Aufl., Baden-Baden 2023 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Kindhäuser/Neumann/Paeffgen/Saliger[6]).

Kindor, *Bernd:* Der Tausch von Betriebsvermögen im Einkommensteuerrecht. Diss. Universität Göttingen 1993 (zitiert: *B. Kindor,* Tausch).

Kirchhof, *Ferdinand:* Ansätze zur rechtsstaatlich und demokratisch besseren Gesetzgebung. In: *Institut Finanzen und Steuern (Hrsg.):* Chancen guter Gesetzgebung in einer komplexen Welt. Redemanuskripte zur Tagung am 21. und 22. November 2018. Berlin 2019, S. 50 (zitiert: *F. Kirchhof,* ifst-Schrift 527 [2019]).

Kirchhof, *Ferdinand:* Gerichte als Akteure der Steuerrechtsordnung. In: *Droege*, *Michael/Seiler*, *Christian (Hrsg.):* Eigenständigkeit des Steuerrechts. Tübingen 2019, S. 161 (zitiert: *F. Kirchhof,* Akteure).

Kirchhof, *Paul (Begr.):* Einkommensteuergesetz, fortgef. von *Seer*, *Roman*. 23. Aufl., Köln 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Kirchhof/Seer[23]).

Kirchhof, *Paul/Mellinghoff*, *Rudolf/Kube*, *Hanno (Hrsg.):* Einkommensteuergesetz. Kommentar, begr. von *Söhn*, *Hartmut*. Loseblatt. Heidelberg (zitiert: *Bearbeiter*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff).

Kischel, *Uwe:* Systembindung des Gesetzgebers und Gleichheitssatz. AöR 124 (1999), 174.

Kischel, *Uwe:* Die Begründung. Zur Erläuterung staatlicher Entscheidungen gegenüber dem Bürger. Tübingen 2003.

Kischel, *Uwe:* Gleichheitssatz und Steuerrecht – Gefahren eines dogmatischen Sonderwegs. In: *Mellinghoff*, *Rudolf/Palm*, *Ulrich (Hrsg.):* Gleichheit im Verfassungsstaat. Symposion aus Anlass des 65. Geburtstages von Paul Kirchhof. Heidelberg 2008, S. 175 (zitiert: *U. Kischel,* Gleichheitssatz).

Kitzig, *Florian:* Die Ergänzungsbilanz. Grundlagen der Mitunternehmerbesteuerung und Folgerungen für die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen. Berlin 2023 (zitiert: *F. Kitzig,* Ergänzungsbilanz).

Kleen, *Christian:* Die ertragsteuerliche Rechtsformwahl aus der Perspektive von Start-ups unter besonderer Berücksichtigung der Option zur Körperschaftsteuer. FR 2022, 1115.

Klingebiel, *Jörg/Patt*, *Joachim/Krause*, *Torsten:* Umwandlungssteuerrecht. 6. Aufl., Stuttgart 2023 (zitiert: *J. Klingebiel/J. Patt/T. Krause,* UmwStR[6]).

Klinke, *Ulrich:* Causa und genetisches Synallagma. Zur Struktur der Zuwendungsgeschäfte. Berlin 1983 (zitiert: *U. Klinke,* Synallagma).

Kloster, *Lars:* Grenzüberschreitende Unternehmenszusammenschlüsse. Eine verfassungs-, europa- und steuersystematische Untersuchung. Hamburg 2004 (zitiert: *L. Kloster,* Unternehmenszusammenschlüsse).

Knepel, *Inke:* Einbringungsgeborene Anteile nach Inkrafttreten des SEStEG. Köln 2011 (zitiert: *I. Knepel,* Einbringungsgeborene Anteile).

Knobbe-Keuk, *Brigitte:* Gesellschaftsanteile in Handels- und Steuerbilanz. AG 1979, 293.

Knobbe-Keuk, *Brigitte:* Besteuerung stiller Reserven mit und ohne Gewinnrealisierung. DStR 1985, 494.

Knobbe-Keuk, *Brigitte:* Das Steuerrecht – eine unerwünschte Rechtsquelle des Gesellschaftsrechts? Köln 1986 (zitiert: *B. Knobbe-Keuk,* Unerwünschte Rechtsquelle).

Knobbe-Keuk, *Brigitte:* Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht. 9. Aufl., Köln 1993 (zitiert: *B. Knobbe-Keuk,* Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht[9]).

Knobbe-Keuk, *Brigitte:* Rechtsfortbildung als Aufgabe des obersten Steuergerichts; erlaubte und unerlaubte Rechtsfortbildung durch den Bundesfinanzhof. In: *Der Präsident des Bundesfinanzhofs (Hrsg.):* 75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof. Festschrift. Bonn 1993, S. 303 (zitiert: *B. Knobbe-Keuk,* in: FS 75 Jahre RFH/BFH).

Knoblauch, *Alois Paul:* Offene Fragen zu eigenen Anteilen nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz. StuW 2013, 343.

Koch, *Christoph:* Gewinnrealisierungen anlässlich der unentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einheiten, unter besonderer Berücksichtigung des Geschäftswerts. Frankfurt am Main 2011 (zitiert: *Ch. Koch,* Gewinnrealisierungen).

Koch, *Dirk:* BB-Gesetzgebungs-, Verwaltungs- und Rechtsprechungsreport zu bilanziellen Aspekten des Umwandlungssteuerrechts 2014/2015. BB 2015, 2603.

Kofler, *Georg:* Auslegung und Anwendung des harmonisierten Europäischen Steuerrechts. ISR 2014, 126.

Köhler, *Stefan:* Praxisfragen zur Umwandlung von Personengesellschaften. StbJb 2014/2015 (2015), 221.

Königer, *Andreas:* Ertragsteuerrechtliche Behandlung grenzüberschreitender Spaltungen von Rechtsträgern. Unter besonderer Beachtung der Vorgaben des Unionsrechts. Frankfurt am Main 2014 (zitiert: *A. Königer,* Spaltungen).

Korn, *Klaus:* Schwerpunkte des Umwandlungssteuerrechts. Harzburger Protokoll 1978, 225.
(Fachtagung Bad Harzburg vom 26.–29.8.1978 des Verbands der Steuerberatenden Berufe in Niedersachsen e. V. Hannover 1978).

Korn, *Klaus:* Steuerschwerpunkte der Freiberufler-Sozietät und -GmbH, 1. Teil. DStZ 1982, 507.
Beitrag zweigeteilt, zweiter Teil in DStZ 1983, 16.

Korn, *Klaus:* Ausgleich für stille Reserven bei Gesellschafteraufnahme und Fusion ohne steuerliche Gewinnrealisierung. KÖSDI 7/87 (1987), 6841 (zitiert: *K. Korn,* KÖSDI 1987, 6841).
Zitierweise der früheren Ausgaben dieser Zeitschrift uneinheitlich, an diesem Beitrag demonstriert: „KÖSDI 7/87“ oder „KÖSDI 1987“.

Kramer, *Ernst A./Arnet*, *Ruth:* Juristische Methodenlehre. 7. Aufl., Bern 2024 (zitiert: *E. A. Kramer/R. Arnet,* Methodenlehre[7]).

Kredig, *Alexander:* Das System der Besteuerung stiller Reserven bei Unternehmensumstrukturierungen. Berlin 2013 (zitiert: *A. Kredig,* Unternehmensumstrukturierungen).

Kreutzer, *Stefan:* Die Ein- und Ausbringung bei Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht. Ein Vorschlag zur Neuregelung unter Auswertung der Rechtslage in Deutschland, den USA und Österreich. Berlin 2018 (zitiert: *St. Kreutzer,* Ein- und Ausbringung).

Kriele, *Martin:* Theorie der Rechtsgewinnung, entwickelt am Problem der Verfassungsinterpretation. 2. Aufl., Berln 1976 (zitiert: *M. Kriele,* Rechtsgewinnung[2]).

Krüger, *Christiane:* Umwandlungssteuerrechtliche Behandlung von Sacheinlagen in Personengesellschaften gegen Gewährung sonstiger Gegenleistungen im Fokus aktueller Rechtsprechung und Gesetzgebung – Teil 1. FR 2015, 1108.

Krüger, *Christiane:* Umwandlungssteuerrechtliche Behandlung von Sacheinlagen in Personengesellschaften gegen Gewährung sonstiger Gegenleistungen im Fokus aktueller Rechtsprechung und Gesetzgebung – Teil 2. FR 2016, 18.

Krüger, *Christiane:* Umfang der Steuerrechtssubjektivität von Personengesellschaften im Spannungsfeld zwischen Gesamthandslehre und steuerrechtlichem Transparenzprinzip. Auseinandersetzung mit der Stellung der Personengesellschaft als Rechtsträgerin von Wirtschaftsgütern. FR 2016, 1031.

Krüger, *Christiane:* Die Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Personengesellschaften. Baden-Baden 2019 (zitiert: *Ch. Krüger,* Übertragung).

Krumm, *Marcel:* Die Last mit den stillen Reserven. DStR 2023, 362.

Kruse, *Heinrich Wilhelm:* Das Richterrecht als Rechtsquelle des innerstaatlichen Rechts. Tübingen 1971 (zitiert: *H. W. Kruse*, Richterrecht).

Kube, *Hanno:* Finanzgewalt in der Kompetenzordnung. Tübingen 2004 (zitiert: *H. Kube,* Finanzgewalt).

Kuntz, *Thilo:* Die Grenze zwischen Auslegung und Rechtsfortbildung aus sprachphilosophischer Perspektive. AcP 215 (2015), 387.

Kuntz, *Thilo:* Recht als Gegenstand der Rechtswissenschaft und performative Rechtserzeugung. Zugleich ein Beitrag zur Möglichkeit von Dogmatik. AcP 216 (2016), 866.

Kupfer, *Christine:* Das Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Privilegierung bei der Spaltung von Kapitalgesellschaften. Tübingen 2000 (zitiert: *Ch. Kupfer,* Teilbetrieb).

Kupka, *Wilfried:* Zum „6:1-Clou" – Ist ein steuerneutraler Tausch auch in Zukunft noch möglich? – Welche Auswirkungen ergeben sich für die Aktionäre, die die zum Tausch hingegebenen Aktien im Betriebsvermögen gehalten haben? DB 1998, 229.

Lademann, *Fritz (Hrsg.):* Umwandlungssteuergesetz. Handkommentar mit Erläuterungen zu § 1a KStG (Optionsmodell), Umsatzersteuer, Grunderwerbsteuer. 3. Aufl., Stuttgart 2022 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Lademann[3]).

Lang, *Friedbert/Schumacher*, *Andreas:* Ertragsteuerliche Änderungen für Unternehmen durch das Steueränderungsgesetz 2015. StbJb 2015/2016 (2016), 107.

Lang, *Joachim:* Gewinnrealisierung – Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und Prinzipien im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 EStG. DStJG 4 (1981), 45.

Lang, *Joachim:* Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht. Köln 1988 (zitiert: *J. Lang,* Bemessungsgrundlage).

Lang, *Joachim:* Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen. DStJG 24 (2001), 49.

Lange, *Thomas:* Die steuerrechtliche Behandlung des Anteilstauschs im Anschluß an die Fusionsrichtlinie. Baden-Baden 1994 (zitiert: *Th. Lange,* Anteilstausch).

Langheim, *Hagen:* Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie und ihre Umsetzung im deutschen Umwandlungssteuergesetz. Unter besonderer Berücksichtigung des europäischen Teilbetriebsbegriffs. Würzburg 2008 (zitiert: *H. Langheim,* Einbringung).

Larenz, *Karl:* Methodenlehre der Rechtswissenschaft. 6. Aufl., Berlin 1991 (zitiert: *K. Larenz,* Methodenlehre[6]).

Leffson, *Ulrich:* Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. 7. Aufl., Düsseldorf 1987 (zitiert: *U. Leffson,* GoB[7]).

Lepsius, *Oliver:* Anmerkung zu BVerfG, Urteil vom 9.12.2008, 2 BvL 1/07 u. a. JZ 2009, 260.

Lepsius, *Oliver:* Rechtswissenschaft in der Demokratie. Der Staat 52 (2013), 157.

Lepsius, *Oliver:* Die Rückwirkung von Gesetzen – Teil 2. JURA 2018, 695. Beitrag zweigeteilt, erster Teil in JURA 2018, 577.

Lepsius, *Oliver:* Normenherarchie und Stufenbau der Rechtsordnung. JuS 2018, 950.

Lepsius, *Oliver:* Kontextualisierung als Aufgabe der Rechtswissenschaft. JZ 2019, 793.

Levedag, *Christian:* Gewinnrealisation bei mitunternehmerischen Übertragungsvorgängen. GmbHR 2014, 337.

Levedag, *Christian:* Eintritt in und Austritt aus Freiberuflerpraxen. DStR 2017, 1233.

Ley, *Ursula:* Die Einbringung in und die Ausbringung aus Personengesellschaften. Ein Vergleich der Reformvorschläge von Lisa Riedel und Stefan Kreutzer mit der geltenden Rechtslage. StuW 2019, 328.

Ley, *Ursula/Bodden*, *Guido:* Verschmelzung und Spaltung von inländischen Kapitalgesellschaften nach dem SEStEG (§§ 11–15 UmwStG n. F.) FR 2007, 265.

Ley, *Ursula/Brandenberg*, *Hermann Bernwart:* Umstrukturierungen von Personengesellschaften (§§ 6 Abs. 5 [EStG], 24 UmwStG). Ubg 2010, 767.
Beitrag ohne Nennung des Zweitnamens des zweitgenannten Autors erschienen.

Lienicke, *Clara:* Die ertragsteuerlichen Behaltefristen bei Unternehmensumstrukturierungen. Baden-Baden 2017 (zitiert: *C. Lienicke,* Unternehmensumstrukturierungen).

Lindner, *Josef Franz:* Theorie der Grundrechtsdogmatik. Tübingen 2005 (zitiert: *F. J. Lindner,* Grundrechtsdogmatik).

Lindner, *Josef Franz:* Rechtswissenschaft als Gerechtigkeitswissenschaft. RW 2011, 1.

Lindner, *Josef Franz:* Rechtswissenschaft als Metaphysik. Das Münchausenproblem einer Selbstermächtigungswissenschaft. Tübingen 2017 (zitiert: *F. J. Lindner,* Metaphysik).

Lion, *Max:* Die Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften. Kommentar zu den Gesetzen über Umwandlung von Kapitalgesellschaften und über Steuererleichterungen bei der Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften (Umwandlungssteuergesetz) nebst Durchführungsverordnungen. Berlin 1935 (zitiert: *M. Lion,* Umwandlung).

Littmann, *Eberhard:* Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform – UmwStG 1969 – (Teil II). DStR 1969, 559.
Beitrag dreigeteilt, erster Teil in DStR 1969, 521, dritter Teil in DStR 1969, 587.

Loos, *Gerold:* Der Gesetzentwurf über Steuererleichterungen bei Änderung der Unternehmensform. StKongrR 1968, 96.

Loos, *Gerold:* Umwandlungssteuergesetz 1969. Umwandlungen/Fusion/Einbringung. Erläuterungen und Hinweise für die Praxis. Düsseldorf 1969 (zitiert: *G. Loos,* UmwStG 1969).

Loos, *Gerold:* Die Betriebseinbringung in eine Kapitalgesellschaft gemäß UmwStG 1969. Einzelfragen, erläutert an Hand von Beispielen. DB 1970, 9.

Loos, *Gerold:* Betriebseinbringung in Personengesellschaften (§§ 22 und 26 Abs. 3 UmwStG). Einige Einzelfragen. DB 1972, 403.

Looschelders, *Dirk/Roth*, *Wolfgang:* Juristische Methodik im Prozeß der Rechtsanwendung. Zugleich ein Beitrag zu den verfassungsrechtlichen Grundlagen von Gesetzesauslegung und Rechtsfortbildung. Berlin 1996 (zitiert: *D. Looschelders/W. Roth,* Methodik).

Luckey, *Günter:* Steuerliche Gewinnrealisierung bei Umwandlung von Unternehmungen und Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter. Wiesbaden 1977 (zitiert: *G. Luckey,* Gewinnrealisierung).

Luckey, *Günter:* Gewinnrealisierung bei Unternehmungsumwandlung und bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter. Zugleich ein Beitrag zu Prinzipienfrage der steuerlichen Gewinnrealisierung. StuW 1979, 129.

Lüders, *Jürgen:* Der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung im Handels- und Steuerbilanzrecht. Köln 1987 (zitiert: *J. Lüders,* Gewinnrealisierung).

Lüninghöner, *Christian:* Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht. Münster 2019 (zitiert: *Ch. Lüninghöner,* Teilbetrieb).

Lutter, *Markus (Begr.):* Umwandlungsgesetz. Kommentar mit MgVG, MgFSG, SpruchG. Systematische Darstellung des Umwandlungssteuerrechts und der Umwandlungsmaßnahmen im Insolvenzplan, hrsg. von *Bayer*, *Walter/Vetter*, *Jochen*. 7. Aufl., Köln 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Lutter/Bayer/Vetter[7]).

Maetz, *Philipp:* Der Teilbetrieb des UmwStG im Spannungsfeld zwischen Realisations-, Subjektsteuer- und Kontinuitätsprinzip. Baden-Baden 2017 (zitiert: *Ph. Maetz,* Teilbetrieb).

Mang, *Fabian:* Die Anwendung von § 21 UmwStG im Rahmen von nationalen und grenzüberschreitenden M & A-Transaktionen. Ubg 2024, 81.

Märkle, *Rudi:* Kann der Mitunternehmer-Erlass (ganz oder teilweise) noch Bestand haben? StbJb 1995/1996 (1996), 75.

Martin, *W.:* Die negative Ergänzungsbilanz nach § 22 UmwStG bei Zuzahlung ins Privatvermögen. DB 1974, 201.

Martins, *Antonio:* Flüchtige Grenzen. Hermeneutik und Diskurstheorie im Recht. Baden-Baden 2013.

Marx, *Franz Jürgen/Spieker*, *Julia Nora:* Der Porsche/VW-Steuerdeal. Gestaltungsmöglichkeiten im Umwandlungssteuerrecht am Beispiel der Integration des operativen Porsche-Geschäfts in den VW-Konzern. SteuerStud 2015, Beilage 1, 2.

Marx, *Stefan:* Der Kreßbronner Kreis. Die Protokolle des Koalitionsausschusses der ersten Großen Koalition aus CDU, CSU und SPD. Düsseldorf 2013 (zitiert: *St. Marx,* Kreßbronner Kreis).

Meder, *Stephan:* Die Zukunft der juristischen Methode: Rehabilitierung durch Chat-GPT? JZ 2023, 1041.

Medicus, *Dieter/Petersen*, *Jens:* Bürgerliches Recht. Eine nach Anspruchsgrundlagen geordnete Darstellung zur Examensvorbereitung. 29. Aufl., München 2023 (zitiert: *D. Medicus/J. Petersen,* Bürgerliches Recht[29]).

Menges, *Jürgen:* Ökonomische Analyse des Umwandlungsteuerrechts. Dargestellt an der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person. Bergisch Gladbach 1991 (zitiert: *J. Menges,* Umwandlungsteuerrecht).

Merkl, *Adolf Julius:* Zum Interpretationsproblem. GrünhutsZ 42 (1916), 535. Beitrag ohne Angabe des zweiten Vornamens erschienen.

Merkl, *Adolf Julius:* Prolegomena einer Theorie des rechtlichen Stufenbaus. Kriti-

sche Bemerkungen zu zwei verbreiteten Legenden. In: *Verdross*, *Alfred (Hrsg.):* Gesellschaft – Staat und Recht. Untersuchungen zur Reinen Rechtslehre. Wien 1931, S. 252 (zitiert: *A. J. Merkl,* Prolegomena).
Beitrag ohne Angabe des zweiten Vornamens erschienen.

Meßerschmidt, *Klaus/Ojak*, *Sven:* Juristische Auslegungsmethoden im Steuerrecht. DStR 2023, 289.

Meyer, *André:* Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem. Zum zivilrechtlichen Ausgleich von Steuerfolgen. Köln 2013 (zitiert: *A. Meyer,* Leistungsfähigkeitsprinzip).

Meyer, *Henrik:* Übertragung von Wirtschaftsgütern in der Mitunternehmerschaft. Diss. Universität Münster 2005 (zitiert: *H. Meyer,* Übertragung).

Meyer, *Matthias/Juja*, *Akram:* Holdingstrukturen in der Unternehmensnachfolge. EStB 2025, 12.
Weitere(r) Teil(e) des Beitrags zum Zeitpunkt der Drucklegung noch nicht veröffentlicht.

Meyer-Arndt, *Lüder:* Steuerbegünstigt umwandeln. Heidelberg 1970.

Middendorf, *Oliver/Stegemann*, *Dieter:* Down-stream merger einer Personenhandelsgesellschaft auf ihre 100%ige Tochterkapitalgesellschaft. DStR 2005, 1082.

Mirre, *Ludwig/Dreutter*, *Hans:* Das Körperschaftsteuergesetz vom 16. Oktober 1934. Die Erste Verordnung zur Durchführung des Körperschaftsteuergesetzes vom 6. Februar 1935 und die ergänzenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1934, 1938 und 1939. München 1939 (zitiert: *L. Mirre/H. Dreutter,* KStG).

Mische, *Marcus:* Anmerkung zu BFH, Urteil vom 18.9.2013 – X R 42/10. BB 2013, 2863.

Mohr, *Konrad:* Unechte und echte Fusion. StuW 1972, 140.

Möllers, *Thomas M. J.:* Wie Juristen denken und arbeiten. Konsequenzen für die Rolle juristischer Methoden in der juristischen Ausbildung. ZfPW 2019, 94.

Möllers, *Thomas M. J.:* Juristische Methodenlehre. 6. Aufl., München 2025 (zitiert: *Th. M. J. Möllers,* Methodenlehre[6]).

Mössner, *Jörg Manfred:* Prinzipien im Steuerrecht. In: *Tipke*, *Klaus/Seer*, *Roman/Hey*, *Johanna/Englisch*, *Joachim (Hrsg.):* Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag. Gestaltung der Steuerrechtsordnung. Köln 2010, S. 83 (zitiert: *J. M. Mössner,* in: FS J. Lang).

Müller, *Friedrich/Christensen*, *Ralph:* Juristische Methodik. 11. Aufl., Band I: Grundlegung für die Arbeitsmethoden der Rechtspraxis. Berlin 2013 (zitiert: *F. Müller/R. Christensen,* Methodik[11]).

Müller, *Sergej:* Implikationen des MoPeG auf die Besteuerung von Personengesellschaften. Einzelsteuergesetzliche Implikationen sowie mögliche Auswirkungen des MoPeG auf ausgewählte Verwaltungsanweisungen. GmbH-StB 2022, 248.

Müller-Dahl, *Frank:* Betriebswirtschaftliche Probleme der handels- und steuerrechtlichen Bilanzierungsfähigkeit. Berlin 1979.

Müller-Franken, *Sebastian:* Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfall und einkommensteuerliche Verluste. StuW 2004, 109.

Müller-Gatermann, *Gert:* Entwicklungen und Akteure in der Steuerpolitik. Ubg 2013, 510.

Münch, *Ingo von/Kunig*, *Philip (Begr.):* Grundgesetz, hrsg. von *Kämmerer*, *Jörn-Axel/Kotzur*, *Markus*. 2 Bände. 7. Aufl., München 2021 (zitiert: *Bearbeiter*, in: v. Münch/Kunig[7]).

Musielak, *Hans-Joachim/Hau*, *Wolfgang:* Grundkurs BGB. Eine Darstellung zur Vermittlung von Grundlagenwissen im bürgerlichen Recht mit Fällen und Fragen zur Lern- und Verständniskontrolle sowie mit Übungsklausuren. 18. Aufl., München 2023 (zitiert: *H.-J. Musielak/W. Hau,* BGB[18]).

Musil, *Andreas/Weber-Grellet*, *Heinrich (Hrsg.):* Europäisches Steuerrecht. Kommentar. 2. Aufl., München 2022 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht[2]).

Muthorst, *Olaf:* Grundlagen der Rechtswissenschaft. Methode – Begriff – System. 2. Aufl., München 2020 (zitiert: *O. Muthorst,* Grundlagen[2]).

Mutscher, *Axel:* Steuerneutrale Übertragung von Betriebsvermögen auf eine Personengesellschaft. Zuordnung stiller Reserven über Ergänzungsbilanzen im Spannungsfeld zwischen Steuerneutralität und Subjektsteuerprinzip. In: *Lüdicke*, *Jürgen/Mössner*, *Jörg Manfred/Hummel*, *Lars (Hrsg.):* Das Steuerrecht der Unternehmen. Festschrift für Gerrit Frotscher zum 70. Geburtstag. Freiburg i. Br. 2013, S. 479 (zitiert: *A. Mutscher,* in: FS G. Frotscher).

Mutscher, *Axel/Benecke*, *Andreas:* Die Besteuerung von Umwandlungen. Das Umwandlungssteuergesetz für Studium und Praxis. 2. Aufl., Berlin 2017 (zitiert: *A. Mutscher/A. Benecke,* Umwandlungen[2]).

Naumann, *Julian/Riehm*, *Philipp Georg:* Tagungsbericht zum 12. Hamburger Forum für Unternehmensteuerrecht 2022. DStR 2022, 1577.

Neumann, *Steffen:* Unternehmensbesteuerung 2016. Aktuelle steuerliche Entwicklungen. StbJb 2015/2016 (2016), 75.

Niehues, *Ulrich:* Notwendigkeit und Fortführung von Ergänzungsbilanzen bei Einbringungen nach § 24 UmwStG. StuW 2022, 22.

Niehus, *Ulrich:* Einbringungen in PersGes: Systematische Überlegungen zum Anwendungsbereich von § 24 UmwStG unter Berücksichtigung von § 1 Abs. 3 UmwStG. FR 2010, 1.

Niehus, *Ulrich:* Zur (Nicht)tauschähnlichkeit von Sacheinbringungen in Mitunternehmerschaften. StuW 2017, 27.

Niehus, *Ulrich/Wilke*, *Helmuth:* Die Besteuerung der Personengesellschaften. 9. Aufl., Stuttgart 2023 (zitiert: *U. Niehus/H. Wilke,* Besteuerung der Personengesellschaften[9]).

Nißing, *Oliver:* Die Urteilsverkündungsfrist im strafrechtlichen Revisionsverfahren. Eine Untersuchung der §§ 356, 268 III 2 StPO vor dem Hintergrund der Entscheidung RGSt 27, 116. Berlin 2021.

Nöcker, *Gregor:* StÄndG 2015 – ein „überschießendes" Nichtanwendungsgesetz? „Echte" Zuzahlungen und die Neuregelung des § 24 UmwStG. DB 2016, 72.

Noll, *Peter:* Gesetzgebungslehre. Reinbek bei Hamburg 1973.

Ochs, *Gerda:* Die Europäisierung der Regelungen zur grenzüberschreitenden Verschmelzung von Kapitalgesellschaften. Frankfurt am Main 2015 (zitiert: *G. Ochs,* Verschmelzung).

Offerhaus, *Klaus:* Negative Ergänzungsbilanzen bei Einbringung eines Betriebs zu Buchwerten (§ 24 UmwStG). In: *Schön*, *Wolfgang (Hrsg.):* Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk. Köln 1997, S. 499 (zitiert: *K. Offerhaus,* in: GS B. Knobbe-Keuk).

Offerhaus, *Klaus:* Aufnahme eines Teilhabers in ein Einzelunternehmen gegen Zuzahlung ins Privatvermögen. In: *Wassermeyer*, *Franz/Mayer*, *Dieter/Rieger*, *Norbert (Hrsg.):* Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht. Festschrift für Siegfried Widmann zum 65. Geburtstag am 22. Mai 2000. Bonn 2000, S. 441 (zitiert: *K. Offerhaus,* in: FS S. Widmann).

Olechowski, *Thomas:* Rechtsgeschichte. Materialien und Übersichten. 8. Aufl., Wien 2019 (zitiert: *Th. Olechowski,* Materialien[8]).

Olechowski, *Thomas:* Rechtsgeschichte. Einführung in die historischen Grundlagen des Rechts. 5. Aufl., Wien 2019 (zitiert: *Th. Olechowski,* Rechtsgeschichte[5]).

Oppel, *Florian/Solowjeff*, *Julian/Trappmann*, *Maximilian:* Entwurf des „neuen" Umwandlungssteuererlasses: Im Zweifel für den Fiskus! – Teil II. Überblick über die wichtigsten Änderungen mit kritischer Einordnung. BB 2023, 2711. Beitrag zweigeteilt, erster Teil in BB 2023, 2647.

Ossenbühl, *Fritz:* Verfahren der Gesetzgebung. In: *Isensee*, *Josef/Kirchhof*, *Paul (Hrsg.):* Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland. 3. Aufl., Band V: Rechtsquellen, Organisation, Finanzen; § 102. Heidelberg 2007, S. 223 (zitiert: *F. Ossenbühl,* in: HStR[3]).

Osterloh-Konrad, *Christine:* Gesamthand, Rechtsfähigkeit, Transparenz. In: *Schön*, *Wolfgang/Stark*, *Johanna (Hrsg.):* Zukunftsfragen des Steuerrechts IV. Berlin 2022, S. 1 (zitiert: *Ch. Osterloh-Konrad,* Transparenz).

Ott, *Hans:* Das neue Umwandlungs- und Umwandlungssteuerrecht. Leitfaden für die Beratungspraxis. Freiburg i. Br. 1996 (zitiert: *H. Ott,* UmwR/UmwStR).

Ott, *Hans:* Sonderbetriebsvermögen und Ergänzungsbilanzen bei Umwandlungen. GStB 2000, 375.

Ott, *Hans:* Sonstige Gegenleistungen bei Einbringungen nach den §§ 20, 21 und 24 UmwStG. Ein Update nach Verabschiedung des StÄndG 2015. StuB 2015, 909.
Ott, *Hans:* Der Begriff der sonstigen Gegenleistung bei Einbringungen nach UmwStG. Diskussion ausgewählter Gestaltungsmöglichkeiten. StuB 2016, 812.
Ott, *Hans:* Die Umwandlung in der Unternehmensnachfolge. Problembereiche bei der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft. Stbg 2016, 111.
Ott, *Hans:* Die Umwandlung in der Unternehmensnachfolge – Aktuelle steuerrechtliche Probleme beim Rechtsformwechsel. Stbg 2017, 105.
Ott, *Hans:* Umwandlungssteuerrecht – § 20 UmwStG und Beendigung von Betriebsaufspaltung und Organschaft. Ubg 2019, 129.
Patt, *Joachim:* Einbringung eines (Teil-)Betriebs/Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft. Einbringung gegen Mischentgelt. GmbH-StB 2011, 303.
Patt, *Joachim:* Steuerfreier Buchwertverkauf durch Einbringung nach §§ 20, 21 UmwStG. Steuertrick oder legitime Vergünstigung? EStB 2012, 420.
Patt, *Joachim/Rasche*, *Ralf:* Steuerrechtliche Buchwertverknüpfung für Sacheinlagen im Sinne des § 20 Abs. 1 UmwStG in Abweichung von der Handelsbilanz. DStR 1994, 841.
Patt, *Joachim/Rasche*, *Ralf:* Veräußerung des Bruchteils eines Mitunternehmeranteils unter Zurückbehaltung des wesentlichen Sonderbetriebsvermögens als begünstigter Vorgang gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2, § 34 EStG? DStR 1996, 645.
Payandeh, *Mehrdad:* Judikative Rechtserzeugung. Theorie, Dogmatik und Methodik der Wirkungen von Präjudizien. Tübingen 2017.
Pezzer, *Heinz-Jürgen:* Bilanzierungsprinzipien als sachgerechte Maßstäbe der Besteuerung. DStJG 14 (1991), 3.
Pfalzgraf, *Heinrich/Meyer*, *Bernd:* Einbringung von Einzelunternehmen in eine Personengesellschaft. Neue Tendenzen zur Behandlung von Zuzahlungen ins Privatvermögen. FR 1995, 529.
Pfalzgraf, *Heinrich/Meyer*, *Bernd:* Eintritt neuer Gesellschafter in eine Personengesellschaft. Steueroptimale Gestaltung im Spannungsfeld zwischen Umwandlungssteuerrecht und Anteilsveräußerung. DStR 1995, 1289.
Pfanzelter, *Eva:* Das Erzählen von Geschichte(n) mit Daten aus der Wayback Machine am Beispiel von Holocaust-Websites. zeitgeschichte 47 (2020), 491.
Philipp, *Moritz:* Verschmelzung inländischer Kapitalgesellschaften im Umwandlungssteuerrecht. Berlin 2014 (zitiert: *M. Philipp,* Verschmelzung).
Picker, *Eduard:* Richterrecht und Rechtsdogmatik. Zur rechtsdogmatischen Disziplinierung des Richterrechts. In: *Bumke*, *Christian (Hrsg.):* Richterrecht zwischen Gesetzesrecht und Rechtsgestaltung. Tübingen 2012, S. 85 (zitiert: *E. Picker,* Disziplinierung).
Piltz, *Detlev J.:* Steuergesetzgebung. Ein Kampf ums Recht. München 2023.

Plesdonat, *Sebastian:* Korrespondenz im Steuerrecht. Beschreibung einer Gesetzgebungstechnik und steuertheoretische Untersuchung der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern. Tübingen 2024 (zitiert: *S. Plesdonat,* Korrespondenz).

Potacs, *Michael:* Rechtstheorie. 2. Aufl., Wien 2019 (zitiert: *M. Potacs,* Rechtstheorie[2]).

PricewaterhouseCoopers AG (Hrsg.): Reform des Umwandlungssteuerrechts. Auswirkungen des SEStEG auf Reorganisationen und internationale Entstrickungen. Stuttgart 2007 (zitiert: *Bearbeiter*, in: PwC, Reform UmwStR).

Prinz, *Ulrich:* Aktuelle Fälle des Bilanzsteuerrechts. StbJb 2015/2016 (2016), 295.

Prinz, *Ulrich:* Aktuelles Praxis-Know-how zu internationalen Umstrukturierungen. DB 2023, 2267.

Prinz, *Ulrich:* Bilanzsteuerrecht – Plädoyer für mehr Systemorientierung. FR 2023, 337.

Prinz, *Ulrich:* Moderne Zeiten: Bilanzsteuerrecht im Umbruch. DB 2024, 9.

Prinz, *Ulrich/Desens*, *Marc (Hrsg.):* Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht. 2. Aufl., Köln 2023 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Prinz/Desens, Umwandlungen[2]).

Prinz, *Ulrich/Kahle*, *Holger (Hrsg.):* Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften. Gesellschaftsrecht – Steuerrecht. 5. Aufl., München 2020 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Prinz/Kahle, Hdb Personengesellschaften[5]).

Quinten, *Roland:* Entstrickungsbesteuerung im Körperschaft- und Umwandlungssteuerrecht. Aachen 2014 (zitiert: *R. Quinten,* Entstrickungsbesteuerung).

Rapp, *Benjamin:* Einbringung von Mitunternehmeranteilen in Kapitalgesellschaften nach § 20 UmwStG. Umstrukturierungshindernis Gesellschafterverbindlichkeiten? DStR 2017, 580.

Rasenack, *Christian A. L.:* Die Theorie der Körperschaftsteuer. Berlin 1974 (zitiert: *Ch. A. L. Rasenack,* Körperschaftsteuer).

Ratschow, *Eckart:* Prinzipien der Einkünfteermittlung – Subjektsteuerprinzip. DStJG 34 (2011), 35.

Rau, *Hans-Gerd:* Gewinnrealisierung beim Aktientausch. DB 1967, 794.
Beitrag nur unter Nennung der abgekürzten Vornamen erschienen.

Rau, *Hans-Gerd:* Steuererleichterungen bei Änderung der Unternehmensform. Entwurf eines neuen Umwandlungs-Steuergesetzes. DB 1968, 1087.

Rau, *Hans-Gerd:* Berücksichtigung der Vermögensabgabe bei Änderung der Unternehmensform. DB 1969, 455.

Rau, *Hans-Gerd:* Das Umwandlungs-Steuergesetz 1969. DB 1969, 1421.

Rau, *Thomas:* Verfassungsdirigierte Prinzipien für das Unternehmenssteuerrecht. Die Trias der Unternehmensträger und ihr Markteinkommen im Lichte von

Gleichheit, Leistungsfähigkeit, Neutralität und Freiheit. Berlin 2007 (zitiert: *Th. Rau,* Unternehmenssteuerrecht).

Raupach, *Arndt:* Einschlägige Prinzipienfragen der Gewinnrealisierung. DStJG 2 (1979), 87.

Regniet, *Michael:* Ergänzungsbilanzen bei der Personengesellschaft. Sonderbilanzen der Gesellschafter und Wertkorrekturen der Gesellschaftsbilanz. Köln 1990 (zitiert: *M. Regniet,* Ergänzungsbilanz).

Reich, *Markus:* Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht. Zürich 1983 (zitiert: *M. Reich,* Stille Reserven).

Reimer, *Ekkehart:* Dogmengeschichte der ertragsteuerlichen Grundprinzipien. StuW 2014, 29.

Reimer, *Franz:* Juristische Methodenlehre. 2. Aufl., Baden-Baden 2020 (zitiert: *F. Reimer,* Methodenlehre[2]).

Reimer, *Philipp:* Die Unabhängigkeit von Rechtswirksamkeit und Rechtsmäßigkeit. Rechtstheorie 45 (2014), 383.

Reimer, *Philipp:* Grundfragen der Verwaltungsvorschriften. JURA 2014, 678.

Reimer, *Philipp:* Richtlinienkonforme Rechtsanwendung: Spielräume und Bindungen nach mitgliedstaatlichem Recht. JZ 2015, 910.

Reimer, *Philipp:* Verfahrenstheorie. Ein Versuch zur Kartierung der Beschreibungsangebote für rechtliche Verfahrensordnungen. Tübingen 2015.

Reimer, *Philipp:* Können und Dürfen. Zur rechtstheoretischen Zentralität eines unterschätzten Begriffspaars. Rechtstheorie 48 (2017), 417.

Reimer, *Philipp:* Rechtstheorie. Baden-Baden 2022.

Reinhardt, *Fritz:* Der Reinhardt'sche Steuerreform-Plan. RStBl. 1934, 753.

Reinhardt, *Isabel:* Übergang stiller Reserven im Steuerrecht der Kapitalgesellschaft. Frankfurt am Main 1998 (zitiert: *I. Reinhardt,* Stille Reserven).

Reinhold, *Peter Paul:* Bemerkung des Reichsministers der Finanzen vom 11.5.26 betr. Gesellschaftsteuer und Grunderwerbsteuer nach dem Gesetz über Steuermilderungen (Steuermilderungsgesetz) v. 31.3.26 zur Erleichterung der Wirtschaftslage. DNotZ 1926, 285.
Beitrag nicht unter Nennung des Namens erschienen.

Reis, *Matthias:* Die Einbringung eines Einzelwirtschaftsgutes in eine Mitunternehmerschaft aus einkommensteuerrechtlicher Sicht. Baden-Baden 2019 (zitiert: *M. Reis,* Einbringung).

Reiß, *Wolfram:* Ertagsteuerliche Behandlung von Gesamthandsbeteiligungen und Beteiligungserträgen. StuW 1986, 232.

Reiß, *Wolfram:* Zurück zu den Wurzeln? Zur Geschichte der Körperschaftsteuer in Deutschland. In: *Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberater-Verbandes Köln GmbH (Hrsg.):* 50 Jahre Steuerreformen in Deutschland. Bonn 2003, S. 66 (zitiert: *W. Reiß,* in: 50 Jahre Steuerreformen in Deutschland).

Richter, *Christian:* Die Neuregelung zu „sonstigen Gegenleistungen" in § 24 Abs. 2 S[atz] 2 UmwStG. DStR 2016, 840.

Riedel, *Lisa Astrid:* Das Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft. Eine Analyse der § 6 Abs. 5 EStG, § 24 UmwStG und der Realteilung anhand der Prinzipien der Umwandlungs- und Mitunternehmerbesteuerung. Köln 2018 (zitiert: *L. A. Riedel,* Mitunternehmerschaft).

Riedel, *Lisa Astrid:* Umwandlungsbesteuerung – Rechtliche Grundlagen und Grundprinzipien sowie deren Umsetzung bei der Umstrukturierung von Kapital- und Personengesellschaften. StuW 2019, 225.
Beitrag ohne Nennung des zweiten Vornamens erschienen.

Riedl, *Magnus:* Die Rechtsfigur des Redaktionsversehens des Gesetzgebers. AöR 119 (1994), 642.

Riehm, *Thomas:* Vom Gesetz, das klüger ist als seine Verfasser. Zur Revisibilität ausländischen Rechts: Zugleich Besprechung von BGH, Beschluss v. 4.7.2013 – V ZB 197/12. JZ 2014, 73.

Ritzer, *Claus/Stangl*, *Ingo:* Geplante Änderungen im Konzernsteuerrecht durch das ProtErklUmsG. DStR 2015, 849.

Ritzrow, *Manfred:* Ertragsteuerliche Probleme bei Umwandlungsvorgängen im Sinne des § 24 UmwStG. StBp 1982, 36.

Rödder, *Thomas:* Zur geplanten Neuregelung für andere Gegenleistungen bei Einbringungen in Kapitalgesellschaften. Ubg 2015, 329.

Rödder, *Thomas:* Diskussion zu dem Vortrag des Referenten A. Schumacher. JbFSt 2016/2017 (2016), 87.

Rödder, *Thomas/Herlinghaus*, *Andreas/Lishaut*, *Ingo van (Hrsg.):* Umwandlungssteuergesetz. Kommentar. 2. Aufl., Köln 2013 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[2]).

Rödder, *Thomas/Herlinghaus*, *Andreas/Lishaut*, *Ingo van (Hrsg.):* Umwandlungssteuergesetz. Kommentar. 3. Aufl., Köln 2019 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut[3]).

Rödel, *Christian:* Der Teilbetriebsbegriff in den Einbringungstatbeständen des Umwandlungssteuergesetzes. Frankfurt am Main 2016 (zitiert: *Ch. Rödel,* Teilbetrieb).

Röder, *Erik:* Der Einfluss des MoPeG auf die Besteuerung von Personengesellschaften. DStR 2023, 1085.

Roderburg, *Georg/Rode*, *Oliver:* Einbringungen nach § 24 UmwStG gegen Mischentgelt. Zugleich eine Anmerkung zum BFH-Urteil vom 18. 9. 2013, X R 42/10. SteuK 2014, 111.

Rogall, *Matthias:* Einbringungen ins Darlehenskonto von Personengesellschaften im Zusammenhang mit § 24 UmwStG. DB 2007, 1215.

Rogall, *Matthias:* Interne Liefer- und Leistungsbeziehungen im Rückwirkungszeitraum. DB 2010, 1035.

Rogall, *Matthias/Dreßler*, *Daniel:* Neue Grenzen und neue Möglichkeiten für Einbringungen in PersGes. gem. § 24 UmwStG. DB 2015, 1981.

Roos, *Ronald:* Einbringungen zwischen Kapitalgesellschaften. Steuerliche Optimierung der Unternehmenskultur. Wiesbaden 2000 (zitiert: *R. Roos,* Einbringungen).

Rosenberg, *Oliver/Placke*, *Kirsten:* Einbringungen nach § 24 UmwStG gegen Mischentgelt. Gestaltungsmöglichkeiten und Zweifelsfragen nach dem BFH-Urteil vom 18. 9. 2013 – X R 42/10, DB 2013 S. 2538. DB 2013, 2821.

Rössler, *Rudolf / Troll*, *Max (Begr.):* Bewertungsgesetz. Kommentar, hrsg. von *Halaczinsky*, *Raymond/Eisele*, *Dirk/Wiegand*, *Steffen*. Loseblatt. München (zitiert: *Bearbeiter*, in: Rössler/Troll, BewG).

Rotter, *Markus/Buhl*, *Thomas:* Die Einbringung in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG. Fallstudie. DB 2017, 2635.

Ruppe, *Hans Georg:* Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften. DStJG 1 (1979), 7.

Rüthers, *Bernd:* Fortgesetzter Blindflug oder Methodendämmerung der Justiz? Zur Auslegungspraxis der obersten Bundesgerichte. JZ 2008, 446.

Rüthers, *Bernd:* Methodenfragen als Verfassungsfragen? Rechtstheorie 40 (2009), 253.

Rüthers, *Bernd:* Wozu auch noch Methodenlehre? Die Grundlagenlücken im Jurastudium. JuS 2011, 865.

Rüthers, *Bernd:* Die unbegrenzte Auslegung. Zum Wandel der Privatrechtsordnung im Nationalsozialismus. 9. Aufl., Tübingen 2022 (zitiert: *B. Rüthers,* Auslegung[9]).

Rüthers, *Bernd/Fischer*, *Christian/Birk*, *Axel:* Rechtstheorie, mit Juristischer Methodenlehre. 12. Aufl., München 2021 (zitiert: *B. Rüthers/Ch. Fischer/A. Birk,* Rechtstheorie[12]).

Säcker, *Franz Jürgen/Rixecker*, *Roland/Oetker*, *Hartmut/Limperg*, *Bettina (Hrsg.):* Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch. 13 Bände. 9. Aufl., München 2019–2025 (zitiert: *Bearbeiter*, in: MüKoBGB[9]).
Band 1 bereits in zehnter Aufl. erschienen.

Sagasser, *Bernd/Bula*, *Thomas/Brünger*, *Thomas R. (Hrsg.):* Umwandlungen. Verschmelzung – Spaltung – Formwechsel – Vermögensübertragung, Zivil-, Handels- und Steuerrecht – mit Musterformulierungen und Diskette –. 3. Aufl., München 2002 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Sagasser/Brünger, Umwandlungen[3]).

Sagasser, *Bernd/Bula*, *Thomas/Brünger*, *Thomas R. (Hrsg.):* Umwandlungen. Verschmelzung – Spaltung – Formwechsel – Vermögensübertragung, Zivilrecht, Handelsrecht, Arbeitsrecht, Kartellrecht, Steuerrecht – mit Vertrags-

mustern –. 6. Aufl., München 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Sagasser/Brünger, Umwandlungen[6]).

Saß, *Gert:* Die Fusionsrichtlinie und die Mutter[-]/Tochterrichtlinie. Zu den beiden steuerlichen EG-Richtlinien für die grenzüberschreitende Zusammenarbeit von Unternehmen. DB 1990, 2340.

Savigny, *Friedrich Carl von:* System des heutigen römischen Rechts. Band 1. Berlin 1840 (zitiert: *F. C. v. Savigny,* System).

Schaaf, *Alexander/Hannweber*, *Paul:* Reichweite der sonstigen Gegenleistung i. V. m. § 20 UmwStG. Diskussion von Beispielsfällen zur Einbringung von Mitunternehmeranteilen. DStZ 2016, 155.

Schäfers, *Dominik:* Einführung in die Methodik der Gesetzesauslegung. JuS 2015, 875.

Schäffer, *Heinz:* Kriterien juristischer Auslegung. In: *Griller*, *Stefan/Korinek*, *Karl/Potacs*, *Michael (Hrsg.):* Grundfragen und aktuelle Probleme des öffentlichen Rechts. Festschrift für Heinz Peter Rill zum 60. Geburtstag. Wien 1995, S. 595 (zitiert: *H. Schäffer,* in: FS H. P. Rill).

Schanz, *Deborah/Schanz*, *Sebastian:* Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz in Europa und den USA. StuW 2009, 311.

Schanz, *Georg von:* Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze. FinanzArchiv 13 (1896), 1.
Beitrag ohne Adelsprädikat erschienen. Der persönliche Adel „Ritter von" war erst mit der Verleihung des Verdienstordens der Bayerischen Krone 1908/1909 verbunden.

Schauer, *Ralf Erich:* Die Steuergesetzgebung des Nationalsozialismus als Mittel der Machtpolitik. Vom Steuerrecht zum Steuerunwesen. Frankfurt am Main 2003 (zitiert: *R. E. Schauer,* Steuergesetzgebung).

Schaumburg, *Harald:* Die Entstrickungsklauseln im Umwandlungssteuerrecht. In: *Kessler*, *Wolfgang/Guido*, *Förster/Watrin*, *Christoph (Hrsg.):* Unternehmensbesteuerung. Festschrift für Norbert Herzig zum 65. Geburtstag. München 2010, S. 711 (zitiert: *Harald Schaumburg,* in: FS N. Herzig).

Schaumburg, *Harald/Englisch*, *Joachim/Dobratz*, *Lars (Hrsg.):* Europäisches Steuerrecht. 3. Aufl., Köln 2025 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz, Europäisches Steuerrecht[3]).

Schaumburg, *Harald/Rödder*, *Thomas:* UmwG – UmwStG. Strukturierte Textausgabe des Umwandlungsgesetzes und Umwandlungssteuergesetzes mit Materialien und ergänzenden Hinweisen. Köln 1995 (zitiert: *Harald Schaumburg/Th. Rödder,* UmwG/UmwStG).

Schaumburg, *Heide/Schaumburg*, *Harald:* Legislativer Gehorsam im Steuerrecht. In: *Mellinghoff*, *Rudolf/Schön*, *Wolfgang/Viskorf*, *Hermann-Ulrich (Hrsg.):* Steuerrecht im Rechtsstaat. Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburts-

tag. Köln 2011, S. 171 (zitiert: *Heide Schaumburg/Harald Schaumburg,* in: FS W. Spindler).

Schedlbauer, *Hans:* Die Aufnahme weiterer Gesellschafter in Personen- und Kapitalgesellschaften. DB 1971, 345.

Schenke, *Ralf P.:* Die Rechtsfindung im Steuerrecht. Konstitutionalisierung, Europäisieurng, Methodengesetzgebung. Tübingen 2007 (zitiert: *R. P. Schenke,* Rechtsfindung).

Schenke, *Wolf-Rüdiger:* Die verfassungsrechtliche Problematik dynamischer Verweisungen. NJW 1980, 743.

Schenke, *Wolf-Rüdiger:* Verfassungsrechtliche Grenzen gesetzlicher Verweisungen. In: *Oberndorfer*, *Peter/Schambeck*, *Herbert (Hrsg.):* Verwaltung im Dienste von Wirtschaft und Gesellschaft. Festschrift für Ludwig Fröhler zum 60. Geburtstag. Berlin 1980, S. 87 (zitiert: *W.-R. Schenke,* in: FS L. Fröhler).

Scherer de Mello Aleixo, *Pedro:* Verantwortbares Richterrecht. Eine rechtstheoretische und methodenkritische Untersuchung. Tübingen 2014.

Schimmele, *Jürgen:* Aufnahme neuer Gesellschafter in eine Personengesellschaft gegen Zuzahlung. EStB 2015, 117.

Schleicher, *Rolf:* Zur Gewinnrealisierung nach § 17 UmwStG. Leitung anderer Wirtschaftsgüter. DB 1972, 1503.

Schlinker, *Steffen:* Rechtsgeschichte. Ein Studienbuch. 2. Aufl., München 2023.

Schmidt, *Gerhard:* Der Entwurf eines Gesetzes über Steuererleichterungen bei Änderung der Unternehmensform. GmbHR 1968, 184.

Schmidt, *Ludwig:* Die Kooperation von Unternehmen in steuerrechtlicher Sicht. StuW 1970, 429.

Schmidt, *Ludwig:* Anmerkung zu BFH, Urteil vom 25.11.1980, VIII R 32/77. FR 1981, 244.

Schmidt, *Ludwig:* Ertragsteuerrechtliche Beurteilung der teilentgeltlichen Betriebsübertragung: Bietet die Einheitstheorie wirklich die Ideallösung? In: *Ballwieser*, *Wolfgang/Moxter*, *Adolf/Nonnenmacher*, *Rolf (Hrsg.):* Rechnungslegung – warum und wie. Festschrift für Hermann Clemm zum 70. Geburtstag. München 1996, S. 349 (zitiert: *L. Schmidt,* in: FS H. Clemm).

Schmidt, *Ludwig (Begr.):* Einkommensteuergesetz, hrsg. von *Weber-Grellet*, *Heinrich*. 43. Aufl., München 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Schmidt[43]).

Schmidtmann, *Dirk:* Abstrakte und konkrete Bilanzierungsfähigkeit eigener Anteile nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz. StuW 2010, 286.

Schmitt, *Joachim:* Zur interpersonalen Übertragung stiller Reserven beim Erbfall im Einkommensteuerrecht. Zugleich eine Untersuchung zum Problem der Gewinnqualität und der Subjektbindung stiller Reserven. Frankfurt am Main 1993 (zitiert: *J. Schmitt,* Interpersonale Übertragung).

Schmitt, *Joachim:* Grundlagen des Umwandlungssteuerrechts. Eine steuergeschichtliche, steuersystematische und verfassungsrechtliche Untersuchung des Umwandlungssteuerrechts. Habil. Universität Passau 2009 (zitiert: *J. Schmitt,* Grundlagen).

Schmitt, *Joachim:* Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bei der Umwandlung einer Kapital in eine Personengesellschaft. StuW 2018, 147.

Schmitt, *Joachim/Hörtnagl*, *Robert (Hrsg.):* Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz. 10. Aufl., München 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Schmitt/Hörtnagl[10]).

Schmitt, *Joachim/Hörtnagl*, *Robert/Stratz*, *Rolf-Christian (Hrsg.):* Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz. 5. Aufl., München 2009 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz[5]).

Schmitt, *Joachim/Schloßmacher*, *Stefan:* Umwandlungssteuererlass – UmwStE 2011. Kommentierung, praktische Hinweise. München 2012 (zitiert: Schmitt/Schloßmacher, UmwStE 2011).

Schnapp, *Friedrich E.:* Logik für Juristen. Die Grundlagen der Denklehre und der Rechtsanwendung. 7. Aufl., München 2019 (zitiert: *F. E. Schnapp,* Logik[7]).

Schneider, *Dieter:* Körperschaftsteuerreform und Gleichmäßigkeit der Besteuerung. StuW 1975, 97.

Schneider, *Hans:* Gesetzgebung. Ein Lehrbuch. 3. Aufl., Heidelberg 2002 (zitiert: *H. Schneider,* Gesetzgebung[3]).

Schneider, *Norbert:* Einbringung in Kapitalgesellschaften und andere Gegenleistung. StbJb 2014/2015 (2015), 135.

Schneider, *Norbert:* Aktuelle Entwicklungen im Umwandlungssteuerrecht – Einbringungstatbestände. StbJb 2019/2020 (2020), 253.

Schneider, *Norbert/Oepen*, *Wolfgang:* Letztmals: Aufgabe der finalen Entnahmelehre. Duplik zu W. Mitschke, FR 2009, 326 ff. FR 2009, 568.

Schneider, *Norbert/Pung*, *Alexandra:* Gesetzliche Neuregelungen im Umwandlungssteuerrecht und andere Neuigkeiten zu Umstrukturierungen. StbJb 2021/2022 (2022), 233.

Schön, *Wolfgang:* Mindestharmonisierung im europäischen Gesellschaftsrecht. ZHR 160 (1996), 221.

Schön, *Wolfgang:* Grenzüberschreitende Umstrukturierungen von Unternehmen zwischen deutschem, internationalem und Europäischem Steuerrecht. DStJG 43 (2020), 563.

Schoor, *Hans Walter:* Aufstellung und Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen (Teil II). StBp 2006, 255.
Beitrag zweigeteilt, erster Teil in StBp 2006, 212.

Schorn, *Günter:* Die Berichtigung offenbarer Unrichtigkeiten in Hoheitsakten der Gesetzgebung. Diss. Universität Münster 1984 (zitiert: *G. Schorn,* Berichtigung).

Schrameyer, *Andrea:* UmwSt-Gesetz. Kommentar. Auszug aus dem Loseblattwerk Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht. Köln 2020.

Schreier, *Fritz:* Die Interpretation der Gesetze und Rechtsgeschäfte. Wien 1927 (zitiert: *F. Schreier,* Interpretation).

Schröck, *Jörg:* Steuersystem und Formwechsel. Eine Systemanalyse des ertragsneutralen Wechsels zwischen Kapital- und Personenhandelsgesellschaftsformen auf der Grundlage des Übertragungsmodells nach §§ 14, 25 UmwStG. Berlin 1998.

Schröder, *Jan:* Recht als Wissenschaft. Geschichte der juristischen Methodenlehre in der Neuzeit (1500–1990). 2 Bände. 3. Aufl., München 2020 (zitiert: *J. Schröder*, Recht als Wissenschaft[3]).

Schröer, *Thomas:* Das Realisationsprinzip in Deutschland und Großbritannien. Eine systematische Untersuchung und ihre Anwendung auf langfristige Auftragsfertigung und Währungsumrechnung. Frankfurt am Main 1998 (zitiert: *Th. Schröer,* Realisationsprinzip).

Schuhr, *Jan C.:* Rechtsdogmatik als Wissenschaft. Rechtliche Theorien und Modelle. Berlin 2006 (zitiert: *J. C. Schuhr,* Rechtsdogmatik).

Schulze zu Wiesche, *Dieter:* Einbringung eines Betriebes, Teilbetriebes, Mitunternehmeranteils in eine GmbH (II). GmbHR 1981, 88.
Beitrag zweigeteilt, erster Teil in GmbHR 1981, 60.

Schulze zu Wiesche, *Dieter:* Mitunternehmeranteil, Anteilserwerb, Anteilsveräußerung in der neueren Rechtsprechung des BFH. FR 1996, 341.

Schulze zu Wiesche, *Dieter:* Die Mitunternehmerschaft – Rechtsgrundlagen, Umfang. In: *Kirchhof*, *Paul/Nieskens*, *Hans (Hrsg.):* Festschrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag. Köln 2008, S. 413 (zitiert: *D. Schulze zu Wiesche,* in: FS W. Reiß).

Schumacher, *Andreas:* Sonstige Gegenleistungen bei Einbringungen. JbFSt 2016/2017 (2016), 79.

Schwedhelm, *Rolf:* Zum Wertausgleich bei Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen. FR 1993, 423.

Schwedhelm, *Rolf/Olbing*, *Klaus/Binnewies*, *Burkhard:* Aktuelles Steuerrecht rund um die GmbH zum Jahreswechsel 2018/2019. GmbHR 2018, 1233.

Schwedhelm, *Rolf/Stenert*, *Jens:* Die Unternehmensumwandlung. Verschmelzung, Spaltung, Formwechsel, Einbringung. 10. Aufl., Köln 2023 (zitiert: *R. Schwedhelm/J. Stenert,* Unternehmensumwandlung[10]).

Seer, *Roman:* Mitunternehmerschaft im Einkommensteuerrecht – Bestandsaufnahme und Zukunft. StuW 2023, 30.

Sehl, *Markus:* Was will der Gesetzgeber? Ziel und Methode rationaler Argumentation mit Gesetzesmaterialien. Baden-Baden 2019 (zitiert: *M. Sehl,* Gesetzgeberwille).

Seiler, *Christian:* Auslegung als Normkonkretisierung. Heidelberg 2000 (zitiert: *Ch. Seiler,* Auslegung).

Seiler, *Christian:* Vernachlässigte Vorfragen als Grund steuerrechtlicher Sonderwege? In: *Droege*, *Michael/Seiler*, *Christian (Hrsg.):* Eigenständigkeit des Steuerrechts. Tübingen 2019, S. 19 (zitiert: *Ch. Seiler,* Vorfragen).

Semler, *Johannes (Begr.):* Umwandlungsgesetz, hrsg. von *Stengel*, *Arndt/Leonard*, *Nina*. 5. Aufl., München 2021 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Semler/Stengel/Leonard[5]).

Sendke, *Thomas:* Der Anwendungsbereich von unionalen und nationalen Grundrechten im Steuerrecht. StuW 2020, 219.

Siegel, *Theodor:* Nominelle oder „reale" Einkommensbesteuerung bei Inflation? Zur Berechtigung eines Inflationsabzugsbetrages. StuW 2024, 26.

Soergel, *Hans-Theodor (Begr.):* Bürgerliches Gesetzbuch, mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen. 27. Bände. 13. Aufl., Stuttgart 2022 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Soergel[13]).

Söffing, *Günter:* Zweifelsfragen zum dritten und vierten Teil des Umwandlungssteuergesetzes. DStZ A 1972, 233.

Spitzlei, *Thomas:* Die Gesetzesbegründung und ihre Bedeutung für die Gesetzesauslegung. JuS 2022, 315.

Stacciolo, *Guido:* Einbringungen von Mitunternehmeranteilen nach § 20 UmwStG: Rückbehalt und Mitübertragung von Kaufpreisverbindlichkeiten. FR 2022, 285.

Stammert, *Sina:* Die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft und vice versa. Eine steuerrechtliche und ökonomische Analyse. Hamburg 2009 (zitiert: *S. Stammert,* Umwandlung).

Staub, *Hermann (Begr.):* Handelsgesetzbuch. Großkommentar, hrsg. von *Grundmann*, *Stefan/Habersack*, *Mathias/Schäfer*, *Carsten*. 17 Bände. 6. Aufl., Berlin 2021 ff. (zitiert: *Bearbeiter*, in: Staub[6]).
Noch nicht vollständig in 6. Auflage erschienen.

Staub, *Hermann (Begr.):* Handelsgesetzbuch. Großkommentar, hrsg. von *Canaris*, *Claus-Wilhelm/Schilling*, *Wolfgang/Ulmer*, *Peter*. 7 Bände. 4. Aufl., Berlin 1995–2005 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Staub[4]).
Band 6 nicht erschienen; Band 7 in zwei Halbbänden erschienen.

Steinhauff, *Dieter (Hrsg.):* Ergänzbares Lexikon des Rechts. Gruppe 6b: Steuer- und Finanzrecht. Loseblatt. München (zitiert: *Bearbeiter*, in: LdR).

Stenger, *Alfons/Gürsching*, *Lorenz (Begr.):* Bewertungsrecht. Kommentar zum BewG, ErbStG und GrStG, fortgef. von *Rid*, *Max*, hrsg. von *Loose*, *Matthias*. Loseblatt. Köln (zitiert: *Bearbeiter*, in: Stenger/Loose).

Stimpel, *Thomas/Schumacher*, *Andreas:* Aktuelle Fragen der steuerlichen Einlagenrückgewähr. StbJb 2017/2018 (2018), 201.

Stimpel, *Thomas/Schumacher*, *Andreas:* Aktuelle Entwicklungen im nationalen Umstrukturierungs- und Umwandlungssteuerrecht. StbJb 2022/2023 (2023), 274.

Stoll, *Gerold:* Gewinnrealisierung des Gewinnausweis ohne Umsatzakt. Grundfragen des Gewinnausweises ohne Umsatzakt. DStJG 4 (1981), 207.

Strahl, *Martin:* Einbringung in Personengesellschaften. Ubg 2011, 433.

Strahl, *Martin:* Gestaltungschancen und -fallen bei Umstrukturierungen. Stbg 2011, 147.

Strahl, *Martin:* Ausweitung der Einheitstheorie auf Einbringungen gegen Mischentgelt. Anmerkung zu BFH, Beschluss vom 18. 9. 2013 – X R 42/10. Ubg 2013, 762.

Strahl, *Martin:* Höchst praxisrelevante Entwicklungen im Umwandlungssteuerrecht. KÖSDI 2015, 19329.

Strahl, *Martin:* Themen – Beratungsrelevantes aus dem StÄndG 2015. KÖSDI 2016, 19679.

Strauch, *Robert:* Umwandlungssteuerrecht. 2. Aufl., Heidelberg 2012 (zitiert: *R. Strauch,* Umwandlungssteuerrecht[2]).

Tanzer, *Michael:* Steuerrecht im nationalsozialistischen Staat. In: *Davy*, *Ulrike/Fuchs*, *Helmut/Hofmeister*, *Herbert/Marte*, *Judith/Reiter*, *Ilse (Hrsg.):* Nationalsozialismus und Recht. Rechtssetzung und Rechtswissenschaft in Österreich unter der Herrschaft des Nationalsozialismus. Wien 1990, S. 331 (zitiert: *M. Tanzer,* Steuerrecht).

Die Vornamen der Hrsg. werden im Sammelband nur abgekürzt angegeben.

Tappe, *Henning:* Festlegende Gleichheit – folgerichtige Gesetzgebung als Verfassungsgebot? JZ 2016, 27.

Thiel, *Jochen:* Aufschub der Gewinnrealisierung durch § 6 b, 6 c EStG sowie durch das Auslandsinvestitionsgesetz und das Entwicklungsländersteuergesetz. Eine systemkritische Untersuchung. DStJG 4 (1981), 183.

Thiel, *Jochen:* Die Bilanzierung von Nutzungsrechten. DStJG 14 (1991), 161.

Thiel, *Jochen:* Einlagen in Kapitalgesellschaften – Aktuelle Steuerfragen bei der Gesellschaft und beim Gesellschafter. DStR 1992, 1.

Thiel, *Jochen/Eversberg*, *Horst/Lishaut*, *Ingo van/Neumann*, *Steffen:* Der Umwandlungssteuer-Erlaß 1998. GmbHR 1998, 397.

Thiel, *Rudolf:* Die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft unter besonderer Berücksichtigung der Verwendung der Redttsfigur der AG & Co oder der GmbH & Co. WPg 1966, 11.

Thiel, *Rudolf:* Aktuelle Fragen des Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerrechts. StbJb 1966/1967 (1967), 247.

Thiel, *Rudolf:* Die steuerneutrale Umwandlung von Kapitalgesellschaften. Gedanken zur Verwirklichung einer steuerpolitischen Forderung. FR 1967, 354.

Thiel, *Rudolf:* Die steuerneutrale Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben in eine Personengesellschaft und die Entnahme von neutralisierten Gewinnen durch den einbringenden Gesellschafter (I). DB 1973, 935.

Thiel, *Rudolf:* Die steuerneutrale Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben in eine Personengesellschaft und die Entnahme von neutralisierten Gewinnen durch den einbringenden Gesellschafter (II). DB 1973, 983.

Thiel, *Rudolf:* Das Umwandlungssteuerrecht im Wandel der Zeiten. In: *Jakobs*, *Horst Heinrich/Knobbe-Keuk*, *Brigitte/Picker*, *Eduard/Wilhelm*, *Jan (Hrsg.):* Festschrift für Werner Flume zum 70. Geburtstag. Band II. Köln 1978, S. 281 (zitiert: *R. Thiel,* in: FS W. Flume).

Thiemann, *Christian:* Das Folgerichtigkeitsgebot als verfassungsrechtliche Leitlinie der Besteuerung. In: *Emmenegger*, *Sigrid/Wiedmann*, *Ariane (Hrsg.):* Linien der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, erörtert von den wissenschaftlichen Mitarbeitern. Band 2. Berlin 2011, S. 179 (zitiert: *Ch. Thiemann,* in: Folgerichtigkeitsgebot).

Thiemann, *Christian:* Verluste im Steuerrecht. Verfassungs- und unionsrechtliche Bedingungen legislativer Gestaltung. Tübingen 2020 (zitiert: *Ch. Thiemann,* Verluste).

Thomsen, *Martin:* Gewährung von sonstigen Gegenleistungen im Rahmen von Einbringungen. Schränkt die gesetzliche Verschärfung tatsächlich deutsche Unternehmen ein? FR 2017, 671.

Tipke, *Klaus:* Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System? StuW 1971, 2.

Tipke, *Klaus:* Rechtfertigung des Themas; Ziel der Tagung. DStJG 4 (1981), 1.

Tipke, *Klaus:* Das Nettoprinzip – Angriff und Abwehr, dargestellt am Beispiel des Werkstorprinzips. BB 2007, 1525.

Tipke, *Klaus (Begr.):* Steuerrecht, zwischenzeitl. fortgef. von *Lang*, *Joachim*, fortgef. von *Seer*, *Roman/Hey*, *Johanna/Englisch*, *Joachim/Hennrichs*, *Joachim*. 25. Aufl., Köln 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Tipke/Lang[25]).

Tipke, *Klaus:* Die Steuerrechtsordnung. 3 Bände. 2. Aufl., Köln 2000, 2003, 2012 (zitiert: *K. Tipke,* StRO[2]).

Tipke, *Klaus/Kruse*, *Heinrich Wilhelm (Begr.):* Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung. Kommentar zur AO und FGO inkl. Steuerstrafrecht, fortgef. von *Seer*, *Roman/Brandis*, *Peter/Drüen*, *Klaus-Dieter/Loose*, *Matthias/Krumm*, *Marcel*. Loseblatt. Köln (zitiert: *Bearbeiter*, in: Tipke/Kruse).

Tonner, *Norbert:* Rechtsfortbildung bei der Gewinnermittlung von Personengesellschaften. Zugleich Besprechung der BFH-Entscheidungen v. 17.3.2021 – IV R 20/18 u. a., FR 2022, 165. FR 2022, 149.

Troost, *Klaus:* Die Buchwertfortführung im Steuerrecht auf dem Wege zu einem allgemeinen Rechtsprinzip. Diss. Universität Münster 1995 (zitiert: *K. Troost,* Buchwertfortführung).

Trzaskalik, *Christoph:* Gewinnrealisierung bei unentgeltlichen Übertragungen (Erbfall, Schenkung) von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen auf andere Steuerrechtssubjekte – § 7 EStDV im System des Einkommensteuerrechts. DStJG 4 (1981), 145.

Uelner, *Adalbert:* Die Steuergesetzgebung in der Bundesrepublik Deutschland aus der Sicht des Ministerialbeamten. DStR 1977, 119.

Valta, *Matthias:* Veranlassungszusammenhang und Markteinkommen. FR 2020, 586.

Vangerow, *Friedrich:* Zur Einkommensteuer. Zum Urteil des BFH vom 13.7.1965 I 167/59 StW 1966 Nr. 1. StuW 1966, 63.

Vees, *Carl Friedrich:* Einheitstheorie oder Trennungstheorie: Eine kritische Würdigung. DStR 2013, 681.

Vierhaus, *Rudolf/Herbst*, *Ludolf (Hrsg.):* Biographisches Handbuch der Mitglieder des Deutschen Bundestages 1949–2002. 2 Bände. München 2002 (zitiert: R. Vierhaus/L. Herbst [Hrsg.], Biographisches Hdb MdB).

Viskorf, *Hermann-Ulrich (Hrsg.):* Grunderwerbsteuergesetz. Kommentar, begr. von *Boruttau*, *Ernst Paul/Klein*, *Otto*. 21. Aufl., München 2024 (zitiert: *Bearbeiter*, in: Viskorf[21]).

Voß, *Reimer:* Steuern im Dritten Reich. Vom Recht zum Unrecht unter der Herrschaft des Nationalsozialismus. München 1995 (zitiert: *R. Voß,* Steuern).

Voßkuhle, *Andreas/Kaufhold*, *Ann-Katrin:* Grundwissen – Öffentliches Recht: Das parlamentarische Gesetzgebungsverfahren. JuS 2022, 312.

Vranes, *Erich:* Lex Superior, Lex Specialis, Lex Posterior. Zur Rechtsnatur der „Konfliktlösungsregeln". ZaöRV 65 (2005), 391.

Waldhoff, *Christian:* Die alte Frage nach der Steuerrechtfertigung – im Verfassungsstaat neu gestellt. In: *Droege*, *Michael/Seiler*, *Christian (Hrsg.):* Eigenständigkeit des Steuerrechts. Tübingen 2019, S. 63 (zitiert: *Ch. Waldhoff,* Steuerrechtfertigung).

Waldhoff, *Christian:* Steuerverfassungsrecht als Instrument eines prinzipiengeleiteten Steuerrechts – dargestellt anhand des Leistungsfähigkeitsprinzips. DStR 2023, 381.

Wallis, *Hugo von:* Steuerfragen bei der Einbringung eines Personenunternehmens in eine Kapitalgesellschaft. BB 1968, 1477.
Beitrag ohne Nennung des Vornamens erschienen.

Wallis, *Hugo von:* Die Umwandlung von Personengesellschaften in Kapitalgesellschaften. StuW 1970, 465.

Walter, *Tonio:* Der Wille des Gesetzgebers als höchstes Auslegungsziel, verdeutlicht anhand des § 42 StAG. ZIS 2016, 746.

Walz, *Christian:* Das Ziel der Auslegung und die Rangfolge der Auslegungskriterien. ZJS 2010, 482.

Wälzholz, *Eckhard:* Much ado about nothing: Geplante Änderung des Umwandlungssteuergesetzes durch das ProtZollkodexAnpG. DStZ 2015, 449.
Wank, *Rolf:* Die juristische Begriffsbildung. München 1985 (zitiert: *R. Wank,* Begriffsbildung).
Wank, *Rolf:* Juristische Methodenlehre. Eine Anleitung für Wissenschaft und Praxis. München 2019 (zitiert: *R. Wank,* Methodenlehre).
Wassermeyer, *Franz:* Bewertungsfragen beim Tausch und bei tauschähnlichen Vorgängen. DStJG 7 (1984), 169.
Wassermeyer, *Franz:* Tausch und Einlage von Anteilen an Kapitalgesellschaften über die Grenze. DB 1990, 855.
Wassermeyer, *Franz:* Besteuerung des ausländischen Unternehmenserwerbs durch Anteilstausch (unechte Fusion) und Einbringung von Unternehmensanteilen. DStR 1992, 57.
Weber, *Guido:* Inflationsberücksichtigung in der Einkommensteuer. Baden-Baden 2012 (zitiert: *G. Weber,* Inflationsberücksichtigung).
Weber-Grellet, *Heinrich:* Steuern im modernen Verfassungsstaat. Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts. Köln 2001 (zitiert: *H. Weber-Grellet,* Steuern).
Weber-Grellet, *Heinrich:* Einbringungen und teilentgeltliche Veräußerungen im Bilanzsteuerrecht. DB 2019, 2201.
Weber-Grellet, *Heinrich:* Keine Auflöung der für die Altgesellschafter anlässlich des Eintritts eines Neugesellschafters gebildeten negativen Ergänzungsbilanzen bei nachfolgendem entgeltichen Ausscheiden des neu Eingetretenen. Anmerkung zu BFH, Urteil vom 23.3.2023, IV R 27/19. FR 2023, 697.
Weber-Grellet, *Heinrich:* Bilanzsteuerrecht. 21. Aufl., Stuttgart 2024 (zitiert: *H. Weber-Grellet,* Bilanzsteuerrecht[21]).
Wegener, *Jan-Eckhard:* Die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG, am Beispiel von Betriebsübertragungen unter Nießbrauchsvorbehalt. Berlin 2020 (zitiert: *J.-E. Wegener,* Buchwertfortführung).
Weiler, *Frank:* Schuldrecht Allgemeiner Teil. 7. Aufl., Baden-Baden 2024 (zitiert: *F. Weiler,* Schuldrecht AT[7]).
Weinmann, *Philipp S.:* Die Bedeutung von Gesetzesmaterialien für die Ermittlung des Gesetzgeberwillens. JA 2023, 183.
Weiss, *Martin:* Einbringungen nach §§ 20 ff. UmwStG n. F. „Sonstige Gegenleistungen" nach den Änderungen durch das Steueränderungsgesetz 2015. SteuerStud 2015, 26.
Weitemeyer, *Birgit/Maciejewski*, *Tim:* Unternehmensteuerrecht. 2. Aufl., Heidelberg 2024 (zitiert: *B. Weitemeyer/T. Maciejewski,* Unternehmensteuerrecht[2]).
Wendt, *Michael:* Verbilligte Wirtschaftsgutübertragung im Anwendungsbereich von § 6 Abs. 5 EStG. Trennung von Trennungstheorie? DB 2013, 834.

Wendt, *Michael:* Umstrukturierungsvorgänge bei Personengesellschaften. DStJG 43 (2020), 199.

Werthebach, *Felix:* Sonderbetriebsvermögen im Rahmen unternehmerischer Dispositionen über Sachgesamtheiten. Wiesbaden 2020 (zitiert: *F. Werthebach,* Sonderbetriebsvermögen).

Werthebach, *Felix:* Bilanzielle Abbildung des Erwerbs von Personenunternehmen. StuW 2024, 48.

Westermann, *Benjamin/Schulz*, *Stefan:* Umstrukturierung – Eine Einführung in das Umwandlungs- und Umwandlungssteuerrecht. JURA 2024, 154.

Wetter, *Alfons:* Die Behandlung des Tausches und ähnlicher Vorgänge bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer. DStBl 1930, 105.
Beitrag ohne Nennung des Vornamens erschienen. Beitrag zweigeteilt, zweiter Teil in DStBl 1930, 233

Widmann, *Siegfried:* Noch ungelöste Probleme bei der Einbringung in Kapital- und Personengesellschaften. JbFSt 1974/1975 (1975), 88.

Widmann, *Siegfried:* Aufschub der Gewinnrealisierung bei Verschmelzung und Umwandlung, Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen, Betriebsaufspaltung, Sacheinlagen. DStJG 4 (1981), 163.

Widmann, *Siegfried:* Gewinnrealisierung durch Ausgleichszahlungen bei Umwandlungen, Verschmelzungen, Einbringungen und Realteilungen. StbJb 1985/1986 (1986), 113.

Widmann, *Siegfried/Mayer*, *Dieter (Hrsg.):* Umwandlungsrecht. Kommentar. Loseblatt. Bonn (zitiert: *Bearbeiter*, in: Widmann/Mayer).

Wiesner, *Georgia:* Die Bilanzierung beim Anteilstausch. Bamberg 1995 (zitiert: *G. Wiesner,* Anteilstausch).

Wietfeld, *Anne Christin:* Bereichsverweisungen auf Rückabwicklungssysteme im Bürgerlichen Gesetzbuch. Eine systematische Analyse. Tübingen 2020 (zitiert: *A. Ch. Wietfeld,* Bereichsverweisungen).

Wilhelm, *Sighard:* Zuzahlungen bei Gründung einer neuen und beim Beitritt in eine bestehende Personengesellschaft. Zugleich Anmerkung zum Urteil des BFH vom 8. 12. 1994 – IV R 82/92, 88 1995, 923 = BStBI. II 1995, 599. BB 1996, 99.

Winkeljohann, *Norbert/Fuhrmann*, *Sven:* Handbuch Umwandlungssteuerrecht. Kommentar für die praktische Fallbearbeitung Deutsch-englische Textausgabe mit Gesetzesbegründung. Düsseldorf 2007 (zitiert: *N. Winkeljohann/S. Fuhrmann,* Hdb UmwStR).

Wischmeyer, *Thomas:* Der „Wille des Gesetzgebers". Zur Rolle der Gesetzesmaterialien in der Rechtsanwendung. JZ 2015, 957.

Wischmeyer, *Thomas:* Zwecke im Recht des Verfassungsstaates. Geschichte und Theorie einer juristischen Denkfigur. Tübingen 2015 (zitiert: *Th. Wischmeyer,* Zwecke).

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Stellungnahme zur Haushaltsreform und Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes über Steuererleichterungen bei Änderung der Unternehmensform vom 25. Januar 1969. Bonn 1969 (zitiert: *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Stellungnahme zum Entwurf eines UmwStG).

Wittmann, *Rolf:* Das Markteinkommen. Einfachgesetzlicher Strukturbegriff und verfassungsdirigierter Anknüpfungsgegenstand der Einkommensteuer? Diss. Universität Augsburg 1992.

Wüllenkemper, *Dirk:* Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft gegen Mischentgelt in Buchwerthöhe. EFG 2011, 495.

Wunsch, *Irene:* Die Verschmelzung und Spaltung von Kapitalgesellschaften. Gesellschaftsrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten – Steuerliche Folgen – Besonderheiten für Konzerne. Bielefeld 2003 (zitiert: *I. Wunsch,* Verschmelzung).

Würdinger, *Rudolf/Eder*, *Reinhard:* Steuererleichterungen bei Änderung der Unternehmensform. Erläuterungen zum Umwandlungssteuergesetz 1977. 2. Aufl., Berlin 1979 (zitiert: *R. Würdinger/R. Eder,* Steuererleichterungen[2]).

Zeh, *Wolfgang:* Impulse und Initiativen zur Gesetzgebung. In: *Schreckenberger*, *Waldemar/Merten*, *Detlef (Hrsg.):* Grundfragen der Gesetzgebungslehre. Aktualisierte Vorträge eines Seminars zur Gesetzgebungslehre (1996) an der Deutschen Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer. Berlin 2000, S. 33 (zitiert: *W. Zeh,* Impulse).

Zerbe, *Sebastian:* Umwandlungen von Unternehmen mit Wechsel des Besteuerungssystems. Kritische Analyse des Umwandlungssteuerrechts (i. d. F. des SEStEG 2006) mit Lösungvorschlägen. Aachen 2010 (zitiert: *S. Zerbe,* Umwandlungen).

Ziemer, *Herbert/Haarmann*, *Hans:* Einspruch, Beschwerde und Klage in Steuersachen. Handbuch des Rechtsschutzes vor Finanzbehörden, Finanzgerichten, dem Bundefinanzhof und dem Bundesverfassungsgericht, mit praktischen Beispielen, Übersichten und vielen Mustern. 2 Bände. Bonn 1967, 1971 (zitiert: *H. Ziemer/H. Haarmann,* Einspruch, Beschwerde und Klage in Steuersachen).

Zimmermann, *Reinhard:* Text und Kontext. Einführung in das Symposium über die Entstehung von Gesetzen in rechtsvergleichender Perspektive. RabelsZ 78 (2014), 315.

Zimmermann, *Ruth-Caroline/Dorn*, *Katrin/Wrede*, *Alexander:* Beteiligungen an Personengesellschaften in der Handels- und Steuerbilanz. Bilanzierung der Anteile sowie Ausweis von Beteiligungserträgen. NWB 2021, 2817.

Zitzlaff, *Franz:* Gewinnverwirklichung beim Aktientausch. StuW 1943, 247. Beitrag ohne Angabe des Vornamens und nur unter Nennung des Titels „Reichsrichter" erschienen.

Sachverzeichnis

Die Zahlen verweisen auf die jeweiligen Seiten (teils dort auch nur in den Fußnoten). Die Zusammenfassungen in Leitsätzen – § 11 und § 16 – wurden nicht verschlagwortet.

Anteile
- – eigene *siehe* Sonstige Gegenleistung
- – Gesellschaftsrechte/Anteile als Gegenleistung *siehe* Einbringung

Anteilstausch *siehe* Einbringung
Archiv 28
Ausgangsnorm *siehe* Verweisung
Auslegung
- – asymptotische Annäherung 35
- – Auslegungskanon 36
- – Auslegungsziel *siehe* Auslegungsziel (*siehe auch* Auslegungsziel)
- – Bedeutungswandel 38, 218, 225, 278, 280
- – Entstehungsgeschichte 40
- – Gesetzesmaterialien 40
- – grammatische Auslegung 37–39, 205–207, 244–250, 259–269, 281, 292, 302–304
- – historische Auslegung 39–41, 64–198, 212–224, 229–232, 248, 251, 254–258, 275–278, 287–289
- – methodengerechte Ermittlung 35
- – Normsetzerwille *siehe* Normsetzerwille
- – Normsetzerwillen 32, 33
- – objektiv-teleologische Auslegung 42–43, 198
- – Positivierungsnachweis 38, 44
- – Rechtserkenntnis 32
- – Redaktionsversehen 210, 267–269
- – subjektiv-teleologische Auslegung 43–44
- – systematische Auslegung 41–42, 219–226, 249, 250, 260–265, 278–281, 289–292, 303
- – teleologische Reduktion 44
- – Wortlautgrenze 38

Auslegungsziel 31–35
- – objektives 33, 198
- – subjektives 32, 54, 198

Ausnahmevorschrift 47

Bedeutungswandel *siehe* Auslegung
Besteuerungsaufschub 21, 22, 185, 242
- – Kontinuitätsbedingungen 52

Betriebsvermögensvergleich 2
Bewertbarkeit *siehe* Wirtschaftsgut
Bewertunsmethode *siehe* Wirtschaftsgut
Bezugsnorm *siehe* Verweisung
Bilanzbündeltheorie 69, 71, 133
Bilanzierungsfähigkeit *siehe* Wirtschaftsgut
Bilanzierungsverbot *siehe* Wirtschaftsgut
Buchwert *siehe* Wirtschaftsgut
Buchwertfortführung 4, 21, 49

Darlehen *siehe* Sonstige Gegenleistung
do ut des *siehe* Zusammenhang

Echte Fusion *siehe* Umwandlung
Eigenkapital 3
Einbringung
- – andere Wirtschaftsgüter *siehe* Sonstige Gegenleistung
- – Anteilstausch 84–91, 127–132, 149–150, 157–159, 176–178, 194–195, 272–284
- – Besteuerung sichergestellt *siehe* Stille Reserven
- – Einheitstheorie 80, 138, 159, 161, 164, 169
- – erstmalige Regelung 61, 176, 195, 212, 213, 275, 287

– Fortführung des unternehmerischen Engagements *siehe* Fortführung des unternehmerischen Engagements
– Fusionsrichtlinie *siehe* Fusionsrichtlinie
– Gesamtplan *siehe* Zusammenhang
– Gesellschaftsrechte/Anteile als Gegenleistung 52, 69, 74, 77, 78, 80, 84, 86, 87, 160, 208, 213, 237, 247–249
– in eine Kapitalgesellschaft 64–84, 93–127, 132–150, 153–156, 159–176, 188–194, 208–272, 301–304
– in eine Personengesellschaft 91–92, 143, 151–153, 169, 179–181, 195–197, 284–295
– kausaler Zusammenhang *siehe* Zusammenhang
– Mischentgelt 16, 24, 160, 161, 163, 164, 166–168, 195, 197, 302
– negative Ergänzungsbilanz *siehe* Ergänzungsbilanz
– positive Ergänzungsbilanz *siehe* Ergänzungsbilanz
– rechtfertigungsbedürftig 23, 52, 55
– systematische Stellung der Einbringungsvorschriften 61, 100, 125, 146, 148, 205
– Teilentgelt 16, 140, 160, 240
– Trennungstheorie 80, 83, 138, 140, 151, 164, 186
– Veräußerung 3, 8, 51, 76, 77, 85, 152, 168, 172, 197, 272
– Weitereinbringung 8
– Wertausgleich *siehe* Sonstige Gegenleistung
– zeitlicher Zusammenhang *siehe* Zusammenhang
– Zuzahlung *siehe* Sonstige Gegenleistung

Einbringungsvertrag *siehe* Zusammenhang
Einheitstheorie *siehe* Einbringung
Einlagenrückgewähr
– nachgelagerte *siehe* Zusammenhang
Einzelrechtsnachfolge 11
Einzelunternehmer 9
Entstrickungsprinzip *siehe* Leistungsfähigkeitsprinzip
Ergänzungsbilanz 22, 132, 287
– Bruttomethode 22, 136
– negative 135–140, 142, 143, 151, 152, 162, 166, 168, 180, 181
– Nettomethode 22, 135
– positive 92, 135–137, 139, 140, 142, 162, 180, 181

Fortführung des unternehmerischen Engagements 52, 55, 65, 66, 74, 76–78, 81, 85, 86, 90, 94, 114, 153, 160, 163, 164, 166–168, 197, 213, 249
– Herr des Betriebs 65, 83, 85, 86, 91, 249
Frankfurter Reichsverfassung 46
Freibetragseffekt *siehe* Sonstige Gegenleistung
Fusionsrichtlinie 154, 176, 251, 255, 276

Gebot der intersubjektiven Überprüfbarkeit 30, 267
Gegenleistung
– andere Wirtschaftsgüter *siehe* Sonstige Gegenleistung
– Gesellschaftsrechte/Anteile *siehe* Einbringung
– sonstige Gegenleistung *siehe* Sonstige Gegenleistung
Gemeiner Wert *siehe* Wirtschaftsgut
Gesamtplan *siehe* Zusammenhang
Gesamtrechtsnachfolge 11
Gesellschaftsrechte
– Gegenleistung *siehe* Einbringung

Gesetz 1
– Vorbehalt des Gesetzes 1
Gesetzgebung
– Anstoß 95, 97, 99, 125, 144, 184
– arbeitsteiliger Prozess 33, 34
– Bundeskabinett 118–121
– Gestaltungsspielraum 52
– im engeren, verfassungsrechtsdogmatischen Sinne 23, 121–125, 131–133, 146–148, 171–178, 191–194, 196–197
– im weiteren, politologischen Sinne 23
– kleine Anfrage 97
– Referentenentwurf 169, 172, 183, 188, 189, 195, 216, 217, 219, 251, 289
– Regierungsentwurf 169, 171–173, 176, 177, 188, 189, 195, 215–220, 225, 230, 243, 251, 256, 276, 277, 279, 287–289, 302
– Vermittlungsausschuss 155, 182
– Verweisung *siehe* Verweisung
– Vorparlamentarischer Raum 23, 95–121, 128–131, 143–145, 188–191, 195, 231
Gesetzmäßigkeit der Besteuerung 1
Grammatische Auslegung *siehe* Auslegung
Grundrechtseingriff
– Belastungswirkung 1
– Gestaltungswirkung 46
– Gleichheitsgrundsatz 46, 291
– Rechtfertigung 46
– Ungleichbehandlung 46, 291

Historische Auslegung *siehe auch* Auslegung
– genetische Auslegung 39
– historische Auslegung i. e. S. 39
Horizontale Steuergerechtigkeit *siehe* Leistungsfähigkeitsprinzip

Kontinuitätsbedingungen *siehe* Besteuerungsaufschub

Leistungsfähigkeitsprinzip 46, 48, 55, 239
– Entsrickungsprinzip 50
– Fundamentalprinzip 46
– horizontale Steuergerechtigkeit 48
– Markteinkommenstheorie 51, 198
– Realisationsprinzip 50, 122, 187, 239
– stille Reserven *siehe* Stille Reserven
– Subjektsteuerprinzip 50
– verwirklichtes Einkommen 49

Markteinkommensprinzip *siehe* Leistungsfähigkeitsprinzip
Materielles Umwandlungssteuerrecht 11
Mischentgelt *siehe* Einbringung
Mitunternehmer 9
Mitunternehmeranteil 3, 9, 134
Mitunternehmerschaft 9

Normsetzerwille 33, 152, 163, 167, 206, 224, 228, 244, 250, 258, 269, 275, 281, 291, 294
– entstehungszeitliches Verständnis 37
– normative Zurechnung 34
Normtext *siehe* Grammatische Auslegung
– sprachliche Verkörperung 37, 44, 54

Objektiv-teleologische Auslegung *siehe auch* Auslegung
– gegenstandsinadäquat 43, 55
– Wille des Gesetzes 42

petitio principii 236, 243, 266, 270
Prinzip *siehe* Rechtsnorm

Realisationsprinzip *siehe* Leistungsfähigkeitsprinzip

Rechtsakt 32
Rechtserzeugungszusammenhang *siehe* Rechtsnorm
Rechtsgeschichte *siehe auch* Historische Auslegung
– Nachsubsumtion 45
– Quelle 44
(*siehe auch* Archiv)
Rechtsnorm 1, 30, 31
– Prinzip 47, 48
– Rechtserzeugungsnorm 30, 47
– Rechtserzeugungszusammenhang 30, 47
– Rechtssinn 32, 35
(*siehe auch* Subjektiv-teleologische Auslegung)
Rechtssinn *siehe* Rechtsnorm
Redaktionsversehen *siehe* Auslegung
Referentenentwurf *siehe* Gesetzgebung
Regierungsentwurf *siehe* Gesetzgebung
Reinvermögenszugangstheorie *siehe* Stille Reserven

Sonstige Gegenleistung 5, 16
– andere Wirtschaftsgüter 100–108, 112, 123, 125, 127, 128, 154, 222, 224–226, 231, 232
– Barzahlung 112, 123, 143, 151, 174, 185, 193, 215, 218, 220, 251, 255, 276
– Darlehen 69, 74, 77, 80, 82, 84, 92, 112, 126, 160, 161, 163–165, 168, 212, 213, 270, 287
– eigene Anteile 208, 209, 271–272
– Freibetragseffekt 193, 194, 196, 226, 243, 289
– Gewinnausschüttung 211
– integraler Bestandteil 255, 260, 283, 284
– Mischentgelt *siehe* Einbringung
– negative Ergänzungsbilanz *siehe* Ergänzungsbilanz
– positive Ergänzungsbilanz *siehe* Ergänzungsbilanz
– realisationserheischend 53, 242, 270
– Spitzenausgleich 17, 105–106, 115, 222
– steuerunschädlich 54, 55, 106, 127, 139, 150, 163, 193, 214, 219, 224, 271, 278, 281, 290, 294
– Wertausgleich 19, 134–143, 151, 159, 162–164, 166, 168, 179, 287
– wertmäßige Begrenzung 53, 93, 104, 107, 108, 115, 116, 127, 139, 149, 150, 153, 158, 166, 167, 174, 177, 178, 182, 187, 188, 197, 198, 214, 217, 242, 243, 258, 270, 289, 294
– Zuzahlung 17–18, 24, 92, 138–140, 142, 150–153, 161–162, 166–169, 172–174, 179, 192, 197, 216, 217, 220, 223, 286, 289, 302
Spitzenausgleich *siehe* Sonstige Gegenleistung
Stille Reserven 3, 20, 49, 50
– Besteuerung sichergestellt 52, 55, 65, 78, 95, 109
– leistungsfähigkeitserhöhend 49, 50, 240
– Reinvermögenszugangstheorie 50, 55
– subjektbezogen 50, 55
(*siehe auch* Subjektsteuerprinzip)
– Verdopplung 76, 116, 134, 225, 290
Stufenbau der Rechtsordnung *siehe* Rechtserzeugungszusammenhang
Subjektiv-teleologische Auslegung *siehe* Auslegung
Subjektsteuerprinzip *siehe* Leistungsfähigkeitsprinzip
Synallagma *siehe* Zusammenhang
Systematische Auslegung *siehe* Auslegung

Tauschgutachten 77, 88, 90, 129, 150,

159, 231
– Artgleichheit 88
– Funktionsgleichheit 88
– Wertgleichheit 88–90
Teilbetrieb 26, 129, 275
Teilentgelt *siehe* Einbringung
Teilwert *siehe* Wirtschaftsgut
Teleologische Reduktion *siehe* Auslegung
Trennungstheorie *siehe* Einbringung

Umwandlung 10
– Anteilstausch 13
(*siehe auch* Einbringung)
– echte Fusion 14, 57, 84, 85
– Einbringung 10, 11
(*siehe auch* Einbringung)
– Umwandlung i. e. S. 10
– Umwandlung i. w. S. 10
– unechte Fusion 14
– Verschmelzung 14, 58, 60, 89, 211, 230
Umwandlungssteuererlass 210–211, 273–286
Unechte Fusion *siehe* Umwandlung
Unternehmen 9

Verdopplung der stillen Reserven *siehe* Stille Reserven
Verschmelzung *siehe* Umwandlung
Verweisung
– Ausgangsnorm 227, 236, 239–241, 270, 279, 282
– autonome und unabhängige Auslegung 228, 235, 279, 292
– Bezugsnorm 227, 236, 240, 241, 270, 279, 282, 292
– Einbeziehungsmöglichkeiten 233–238, 279–281
– entsprechende Inkorporation 228
– Gesetzgebungstechnik 227–229, 232
– stillschweigende 228, 232, 233, 240, 292
Veräußerung *siehe* Einbringung

Weimarer Reichsverfassung 46
Wertausgleich *siehe* Sonstige Gegenleistung
Wirtschaftliche Betrachtungsweise 83
Wirtschaftsgut 208, 283
– andere *siehe* Sonstige Gegenleistung
– Bewertbarkeit 236–241, 244
– Bewertungsmethode 239–241, 244, 270
– Bilanzierungsfähigkeit 210, 236, 237
– Bilanzierungsverbot 209, 271, 272
– Buchwert 233
– gemeiner Wert 209, 226, 229, 231–233, 240, 241
– Teilwert 230, 231
Wortlautauslegung *siehe* Grammatische Auslegung

Zusammenhang
– do ut des 207
– Einbringungsvertrag 246–247, 255
– Gesamtplan 255, 256, 294
– kausaler 23, 245–252, 283, 292–294
– nachgelagerte Einlagenrückgewähr 253, 257, 258
– Nachtatbestand 252, 261–265
– Synallagma 244–245
– zeitlicher 23, 252–266, 292–294
Zusatzleistung 16
Zuzahlung *siehe* Sonstige Gegenleistung