

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 *Belastungswirkung* dar.⁷ Aufgrund des Vorbehalts des Gesetzes⁸ 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 Besteuerung¹¹ 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 Gesetzgebers¹² zu Belastungsgegenstand und Tarif

⁷ S. Kempny, DSStJG 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, Steuerrecht, 2019, S. 63 [74 f.]).

⁹ Etwa D. Birk/M. Desens/H. Tappe, Steuerrecht²⁷, 2024, Rn. 157; J. Hey, in: Tipke/Lang²⁵, 2024, Rn. 3.233; K. Tipke, StRO², 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, StRO², 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, Steuerrecht²⁷, 2024, Rn. 157 ff.; S. Heinrichs, Steuerwirkungen, 2020, S. 34 ff., 290 f.; J. Hey, in: Tipke/Lang²⁵, 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. Halbband³, 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-) Unternehmen¹⁸ 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 Rechtsatzformen 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. Stricker*, Steuerrecht, Band I, 2. Halbband³, 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. Rütters/Ch. Fischer/A. Birk*, Rechtstheorie¹², 2021, Rn. 919 ff.

¹⁷ Die Steuer auf das Einkommen der juristischen Person ist die KSt (*D. Birk/M. Desens/H. Tappe*, Steuerrecht²⁷, 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 III 1.

¹⁹ *B. Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁹, 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 Unternehmenssteuerrecht⁹, 1993, S. 11 f.; *J. Hennrichs*, in: Tipke/Lang²⁵, 2024, Rn. 9.1; *D. Schanz/S. Schanz*, StuW 2009, 311 (315).

²¹ *J. Hennrichs*, in: Tipke/Lang²⁵, 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 irgendwann²⁵ 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 Mitunternehmerschaft²⁹ – 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 Ansicht³¹ 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 ausgewiesenen³² – Reserven

²³ Zum Ganzen statt vieler *D. Birk/M. Desens/H. Tappe*, Steuerrecht²⁷, 2024, Rn. 863; *H. Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht²¹, 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*, Steuerrecht²⁷, 2024, Rn. 863).

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

²⁶ Statt vieler *K.-D. Drißen*, DStJG 43 (2020), 1 (8); *K.-D. Drißen*, Totalgewinn, 1999, S. 57 ff.; siehe auch *S. Baldanf*, 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. Balsler/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 erwünschte³⁴ und zivilrechtlich mögliche Umstrukturierungsmöglichkeiten nicht zu erschweren³⁵, sehen u. a. die Rechtsnormen des UmwStG³⁶ 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 Steuerrechts¹⁶, 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 handle, 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(swissenschaftliches) Argument, sondern nur ein Appell an den Normsetzer ist.

³⁶ Dazu unten § 1 II 2.

³⁷ Statt vieler *R. Hörtnagl*, in: Schmitt/Hörtnagl¹⁰, 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 Steuerrecht², 2022, Einführung § 1 UmwStG Rn. 1; *F. Haase*, in: Haase/Hofacker², 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. Lishaur³, 2019, Einführung UmwStG Rn. 6; *D. Wernicke*, in: Lademann³, 2022, § 1 UmwStG Rn. 46.

³⁹ *M. Desens*, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht², 2022, Einführung UmwStG Rn. 1; *R. Hörtnagl*, in: Schmitt/Hörtnagl¹⁰, 2024, Einführung UmwStG Rn. 23; *H. Langheim*, Einbringung, 2008, S. 13; *Ch. Lünighöner*, Teilbetrieb, 2019, S. 40 f.; *G. Ochs*, Verschmelzung, 2015, S. 47; *Th. Rödder*, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaur³, 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 Antrag⁴⁰) der Buchwert fortgeführt werden. Bis zur vor dem StÄndG 2015⁴¹ 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 überstiegen⁴² (§ 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 2⁴³ 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, Umwandlungssteuerrecht¹¹, 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/Bilitewski⁶, 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) ¹Die übernehmende Gesellschaft hat das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert anzusetzen; [...]. ²Abweichend 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.

[...] ⁴Erbält 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. ³Das 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) [...] ³Soweit 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) [...] ²Abweichend 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.

[...] ⁴Erhält 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) ¹Die Personengesellschaft hat das eingebrachte Betriebsvermögen in ihrer Bilanz einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter mit dem gemeinen Wert anzusetzen; [...] ²Abweichend 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.

[...] ⁴Erhält 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. Zöllner*, BB 2015, 1117 (1119); *G. Harle/A. Geiger*, BB 2016, 2283 (2284); siehe auch *G. Brähler/A. Krenzin*, Umwandlungssteuerrecht¹¹, 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 Unternehmens 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 Mitunternehmerisiko 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) ideelle⁵⁹ 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 Unternehmenssteuerrecht⁹, 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. Weitmeyer/T. Maciejewski*, Unternehmensteuerrecht², 2024, Rn. 361.

⁵⁷ *A. Blischke*, Mitunternehmerschaft, 2020, S. 14; *U. Bär/F. Merkle*, in: Haritz/Menner/Bilitewski⁶, 2024, § 24 UmwStG Rn. 64 f.; *B. Weitmeyer/T. Maciejewski*, Unternehmensteuerrecht², 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. Niebus/H. Wilke*, Die Besteuerung der Personengesellschaften⁹, 2023, S. 170; *R. Seer*, in: Kirchhof/Seer²³, 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/Bilitewski⁶, 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/Bilitewski⁶, 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/Lang²⁵, 2024, Rn. 10.181 m. w. N.; H. Kahle, FR 2013, 873 (875) m. w. N.; U. Niehus/H. Wilke, Die Besteuerung der Personengesellschaften⁹, 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, Umwandlungen², 2017, S. 22 ff.; ähnlich H. Balsew/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 Umwandlungssteuerrecht beschrieben (Abb. 1).⁶⁹

3. Einbringung

Der Begriff der Einbringung ist anders als in § 12 Abs. 1 (Satz 1) österreichisches Umgründungssteuergesetz⁷⁰ 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/Leonard⁵, 2021, § 1 UmwG Rn. 1 ff.

⁶⁵ U. Prinz, DB 2023, 2267 (2267 f.).

⁶⁶ H. Baiser/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, Umwandlungen², 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“ (öBGBI. Nr. 699/1991, zuletzt geändert durch Art. 3 Abgabenänderungsgesetz 2023 von 21.7.2023 [öBGBI. I Nr. 110/2023]).

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

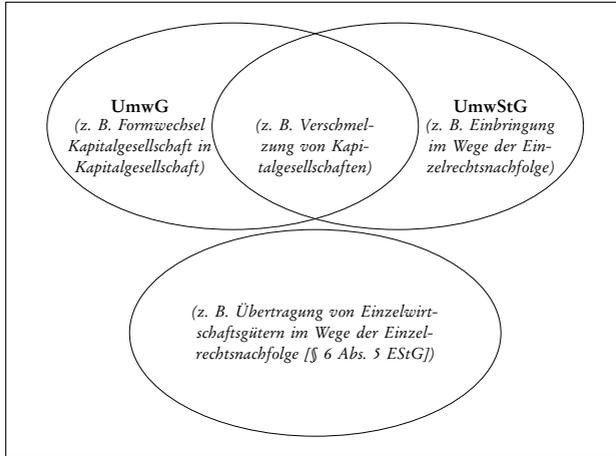


Abb. 1: Regelungsbereiche im Zusammenhang mit Umwandlungen

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. Lishaut³, 2019, § 20 UmwStG Rn. 205 m. w. N. (Fußnotenzeichen weggelassen); ebenso J. Ettinger/M. Schmitz, Umstrukturierungen⁶, 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, Umstrukturierungen⁶, 2023, Rn. 383; St. Menner, in: Haritz/Menner/Bilitewski⁶, 2024, § 20 UmwStG Rn. 236 ff.

⁷⁴ J. Klingebiel/J. Patt/T. Krause, Umwandlungssteuerrecht⁶, 2023, S. 632 f. So bereits zum

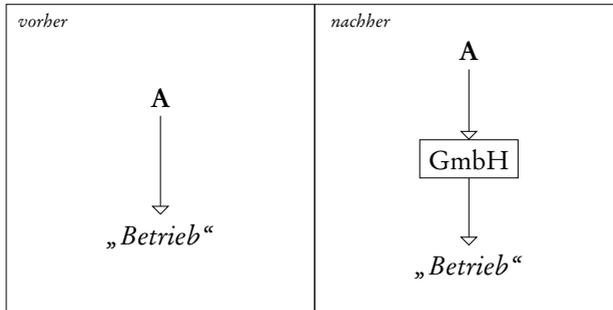


Abb. 2: Darstellung der Einbringung eines „Betriebs“ in eine Kapitalgesellschaft

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: Lademann³, 2022, § 24 UmwStG Rn. 5; J. Klingebiel/J. Patt/T. Krause, Umwandlungssteuerrecht⁶, 2023, S. 632 f.; A. Mutscher/A. Benecke, Umwandlungen², 2017, S. 126; U. Niehus/H. Wilke, Die Besteuerung der Personengesellschaften⁹, 2023, S. 363; R. Rasche, in: Rödder/Herlinghaus/v. Lishaut³, 2019, § 24 UmwStG Rn. 24 Fn. 9; M. Strabl, 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

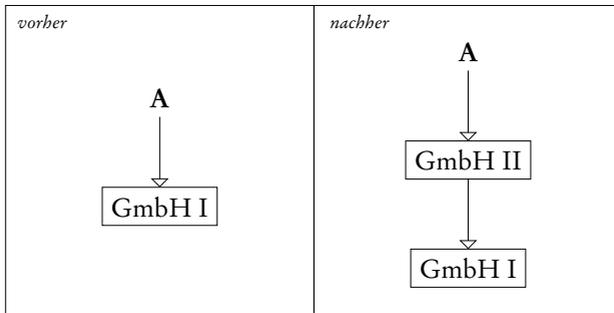


Abb. 3: Darstellung des Anteilstauschs

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. Mobr, 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. Mobr, 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

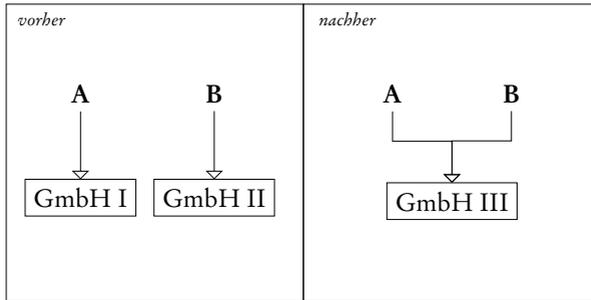


Abb. 4: Darstellung der echten Fusion

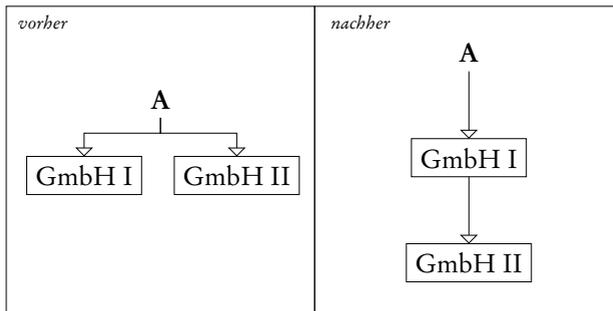


Abb. 5: Darstellung der unechten Fusion

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 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).

gleichs⁹⁰, 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. Erstes 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. Wilhelm⁹⁴: „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. Söffing⁹⁵: „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. Lishaut³, 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, UmwStR³, 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 1937⁹⁶, der dann Eingang in die steuerjuristische Literatur⁹⁷ gefunden hat, von der Finanzverwaltung⁹⁸ aufgegriffen wurde und, wenn auch nicht durchgängig, in der Rechtsprechung des BFH⁹⁹ übernommen wurde. Heute werden die Begriffe „Zuzahlung“ und „Ausgleichszahlung“ wohl synonym gebraucht.¹⁰⁰

Das BMF¹⁰¹ verwendet (heutzutage) sowohl den Begriff des Mischentgelts als auch den der Zuzahlung. Ebenso unterscheidet der BFH¹⁰² 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/Hörtnagl¹⁰, 2024, § 24 UmwStG Rn. 216f: „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/Bilitewski⁶, 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 Mitgesellschafter 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/Bilitewski², 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/Hörtnagl¹⁰, 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 Übertragungstichtag 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, besteuierungswürdig 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/Bilitewski⁶, 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. Drefler, DB 2015, 1981 (1982); J. Schmitt, in: Schmitt/Hörtnagl¹⁰, 2024, § 24 UmwStG Rn. 216i; M. Wendt, DSStJG 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/Lang²⁵, 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, DSStJG 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, Umwandlungssteuerrecht¹¹, 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[ache]“ (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 Unternehmenssteuerrecht⁹, 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.