

Schriften zum Steuerrecht

Band 10

Umwandlung und Verschmelzung im Verkehrsteuerrecht

Zugleich ein Beitrag zum Systemgedanken im Verkehrsteuerrecht

Von

Dr. Harald Schaumburg



Duncker & Humblot · Berlin

HARALD SCHAUMBURG

Umwandlung und Verschmelzung im Verkehrssteuerrecht

Schriften zum Steuerrecht

Band 10

Umwandlung und Verschmelzung im Verkehrssteuerrecht

Zugleich ein Beitrag zum Systemgedanken im Verkehrssteuerrecht

Von

Dr. Harald Schaumburg



DUNCKER & HUMBLOT / BERLIN

Alle Rechte vorbehalten
© 1974 Duncker & Humblot, Berlin 41
Gedruckt 1974 bei Buchdruckerei Bruno Luck, Berlin 65
Printed in Germany
ISBN 3 428 03049 4

Inhaltsverzeichnis

Einführung

Problemsituation und Methode der Problembewältigung	13
--	-----------

Erster Teil

Übertragende Umwandlung und Verschmelzung im Umsatzsteuerrecht	15
---	-----------

A. Der Meinungsstand	15
I. Zur übertragenden Umwandlung	15
1. Den Leistungsaustausch bejahende Meinungen	15
a) Die Literatur	15
b) Die Rechtsprechung	16
2. Den Leistungsaustausch verneinende Meinungen	17
a) Die Literatur	17
b) Die Rechtsprechung	17
II. Zur Verschmelzung	17
1. Den Leistungsaustausch bejahende Meinungen	17
a) Die Literatur	17
b) Die Rechtsprechung	18
2. Den Leistungsaustausch verneinende Meinungen	19
a) Die Literatur	19
b) Die Rechtsprechung	19
B. Eigene Meinung	20
I. Auslegung auf der Basis des bürgerlichen Rechts	20
1. Zur übertragenden Umwandlung	20
a) Zur Leistung	20
b) Zur Gegenleistung	21
2. Zur Verschmelzung	23
a) Zur Leistung	23
b) Zur Gegenleistung	24
aa) Stellungnahme zu den Meinungen	24
bb) Ableitungen aus der Rechtsnatur der Fusion	29
II. Auslegung unter Berücksichtigung des Gesetzeszwecks	32
1. Zweckgesichtspunkte des Umsatzsteuergesetzes	33

a) Der Bewertungsdifferenzgedanke von Mirre	33
b) Die „Kraft“-Theorie von Herting	34
c) Belastung der Einkommensverwendung	35
aa) Die Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer	35
bb) Ableitungen	36
2. Zweckgesichtspunkte des Umwandlungs-Steuergesetzes	37
a) Umwandlungs-Steuergesetz 1969	37
b) Umwandlungs-Steuergesetz 1957	38
III. Auslegung unter Berücksichtigung der gesetzgeberischen Norm- vorstellung	38
IV. Ergebnis	40

Zweiter Teil

Übertragende Umwandlung und Verschmelzung im Börsenumsatzsteuerrecht 41

<i>A. Der Meinungsstand</i>	41
I. Zur übertragenden Umwandlung	41
1. Das Anschaffungsgeschäft bejahende Meinungen	41
a) Die Literatur	41
b) Die Rechtsprechung	42
2. Das Anschaffungsgeschäft verneinende Meinungen	42
a) Die Literatur	42
b) Die Rechtsprechung	42
II. Zur Verschmelzung	42
1. Das Anschaffungsgeschäft bejahende Meinungen	42
a) Die Literatur	42
b) Die Rechtsprechung	43
2. Das Anschaffungsgeschäft verneinende Meinungen	43
a) Die Literatur	43
b) Die Rechtsprechung	43
III. Zur Abfindung an Gesellschafter im besonderen	44
1. Bei der übertragenden Umwandlung	44
2. Bei der Verschmelzung	44
<i>B. Eigene Meinung</i>	44
I. Auslegung auf der Basis des bürgerlichen Rechts	44
1. Zur übertragenden Umwandlung	44
a) Zu § 18 Abs. 1 KVStG	44
b) Zu § 18 Abs. 2 Nr. 1 KVStG	45
c) Zu § 18 Abs. 2 Nr. 2 KVStG	46
2. Zur Verschmelzung	47
a) Rechtsnatur des Verschmelzungsvertrages	47

Inhaltsverzeichnis	7
b) Ableitungen	49
aa) Zu § 18 Abs. 1 KVStG	49
bb) Zu § 18 Abs. 2 Nr. 1 KVStG	49
3. Zur Abfindung an Gesellschafter	50
a) Bei der übertragenden Umwandlung	50
b) Bei der Verschmelzung	51
II. Auslegung unter Berücksichtigung des Gesetzeszwecks	52
1. Zweckgesichtspunkte des Kapitalverkehrsteuergesetzes (Teil 3)	52
a) Der Bewertungsdifferenzgedanke von Mirre	52
b) Erfassung anonymer Kapitalbewegungen	53
c) Belastung der Einkommensverwendung	54
2. Zweckgesichtspunkte des Umwandlungs-Steuergesetzes	55
III. Ergebnis	57

Dritter Teil

Übertragende Umwandlung und Verschmelzung im Gesellschaftsteuerrecht	58
A. <i>Der Meinungsstand</i>	58
I. Zur übertragenden Umwandlung	58
II. Zur Verschmelzung	59
B. <i>Eigene Meinung</i>	59
I. Auslegung auf der Basis des bürgerlichen Rechts	59
1. Zur übertragenden Umwandlung	59
2. Zur Verschmelzung	62
II. Auslegung unter Berücksichtigung des Gesetzeszwecks	63
1. Der Bewertungsdifferenzgedanke von Mirre	63
2. Die „Kraft“-Theorie	64
3. Belastung der Einkommensverwendung	64
4. Verfassungsrechtliche Überprüfung der §§ 2, 8 Nr. 1 b KVStG	66
III. Ergebnis	69

Vierter Teil

Übertragende Umwandlung und Verschmelzung im Grunderwerbsteuerrecht	70
A. <i>Der Meinungsstand</i>	70
I. Zur übertragenden Umwandlung	70
1. Den Leistungsaustausch behahende Meinungen	70

a) Die Literatur	70
b) Die Rechtsprechung	71
2. Den Leistungsaustausch verneinende Meinungen	71
a) Die Literatur	71
b) Die Rechtsprechung	72
II. Zur Verschmelzung	72
1. Den Leistungsaustausch bejahende Meinungen	72
a) Die Literatur	72
b) Die Rechtsprechung	73
2. Den Leistungsaustausch verneinende Meinungen	73
a) Die Literatur	73
b) Die Rechtsprechung	74
B. Eigene Meinung	74
I. Auslegung auf der Basis des bürgerlichen Rechts	74
1. Zur übertragenden Umwandlung	74
a) Zur Leistung	74
b) Zur Gegenleistung	75
2. Zur Verschmelzung	77
a) Zur Leistung	77
b) Zur Gegenleistung	77
II. Auslegung unter Berücksichtigung des Gesetzeszwecks	80
1. Der Bewertungsdifferenzgedanke von Mirre	80
2. Belastung der Einkommensverwendung	80
3. Verfassungsrechtliche Überprüfung der §§ 1, 10 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG	81
III. Ergebnis	83
Zusammenfassung der Ergebnisse und Vorschlag zur Gesetzesänderung	
I. Zur Umsatzsteuer	85
II. Zur Börsenumsatzsteuer	85
III. Zur Gesellschaftsteuer	86
IV. Zur Grunderwerbsteuer	86
V. Zu I.—IV.	87
Literaturverzeichnis	88
Verzeichnis der angeführten Gerichtsentscheidungen	100

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
a. F.	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft, auch Zeitschrift „Die Aktiengesellschaft“
AktG	Aktiengesetz
Alt.	Alternative
AO	Reichsabgabenordnung
AStR	Allgemeine Steuer-Rundschau
BB	Der Betriebs-Berater
BdF	Bundesminister der Finanzen
Beschl.	Beschluß
bestr.	bestritten
BFH	Bundesfinanzhof, auch Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Band und Seite)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BR	Bundesrat(s)
BStBl	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag(s)
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
BWF	Bundesminister für Wirtschaft und Finanzen
DB	Der Betrieb
DNotZ	Deutsche Notar-Zeitschrift
DStZ	Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A und B
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
ESTG	Einkommensteuergesetz
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinMin	Finanzminister
FinVerw	Finanzverwaltung
FR	Finanzrundschau/Deutsches Steuerblatt
G.	Gesetz
GBO	Grundbuchordnung

GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH-RdSch.	GmbH-Rundschau
GrESt (GrErwSt)	Grunderwerbsteuer
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrEStUFG	Gesetz über Grunderwerbsteuerbefreiung bei Änderung der Unternehmensform
GV	Gesetz- und Verordnungsblatt
Halbb.	Halbband
HdStR	Strutz, Handbuch des Reichssteuerrechts
HdFW	Handbuch der Finanzwissenschaft
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
JbFfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JuS	Juristische Schulung
JW	Juristische Wochenschrift
JZ	Juristenzeitung
Komm.	Kommentar
KVStG	Kapitalverkehrsteuergesetz
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
Nds.	Niedersachsen
n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NRW (NW)	Nordrhein-Westfalen
OFD	Oberfinanzdirektion
OFH	Oberster Finanzgerichtshof
R.	Recht, Rechtspruch
RFH	Reichsfinanzhof, auch Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs (Band und Seite)
RG	Reichsgericht
RGZ	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StBp.	Die steuerliche Betriebsprüfung
StEK	Steuererlasse in Karteiform, herausgegeben von Felix
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StuW	Steuer und Wirtschaft

StWa	Steuerwarte
Tz.	Textziffer
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungs-Steuergesetz
Urt.	Urteil
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Rundschau
usw.	und so weiter
Vfg.	Verfügung
VO	Verordnung
Wpg.	Die Wirtschaftsprüfung
ZfbwF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht
ZHKR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Konkursrecht
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik

Einführung

Problemsituation und Methode der Problembewältigung

Zahlreiche Vergünstigungen des Umwandlungs-Steuergesetzes¹ sind zum 31. 12. 1972 ausgelaufen. Insbesondere gelten die Befreiungsvorschriften für die Gesellschaftsteuer und Grunderwerbsteuer nicht mehr. Wegen der Unvollkommenheit einiger Regelungen sind manche Zweifel aufgetaucht, mit denen sich ein umfangreiches Schrifttum beschäftigt hat. Die Motivation des Gesetzgebers, „die Umstrukturierung der deutschen Wirtschaft zu erleichtern“², ist indessen im Gesetz nicht durchgängig beachtet worden. Das gilt insbesondere für die Verkehrsteuern: Umwandlungen und Verschmelzungen wurden lediglich von der Gesellschaftsteuer (§ 29 UmwStG) und partiell von der Umsatzsteuer (§ 23 UmwStG) freigestellt. Für die Grunderwerbsteuer haben die Länder im Rahmen ihrer Gesetzgebungskompetenz Grunderwerbsteuerbefreiungsgesetze³ erlassen und die Verschmelzung und Umwandlung von der Grunderwerbsteuer ausgenommen. Für die Börsenumsatzsteuer wurden dagegen überhaupt keine Befreiungsregelungen getroffen. Wegen der lückenhaften Verkehrsteuerregelung im Umwandlungs-Steuergesetz blieb denn auch die Diskussion darüber im Gange, ob die Umwandlungs- und Verschmelzungsvorgänge den Verkehrsteuern überhaupt unterliegen. Klarheit darüber ist um so mehr erforderlich, als die Befreiungen des Umwandlungs-Steuergesetzes seit dem 1. 1. 1973 weggefallen sind. Die Fronten sind klar: So wie die einen mit Entschiedenheit die Steuerbarkeit der Umwandlungs- und Verschmelzungsvorgänge bejahen, verneinen sie die anderen. Die Rechtsprechung ist unentschieden. So kann dann auch noch keine Meinung für sich in Anspruch nehmen, herrschend zu sein.

¹ Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform (UmwStG) vom 14. 8. 1969, BGBl I 1163.

² Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucksache V/4245 v. 3. 6. 1969.

³ In NRW z. B. Gesetz über die Grunderwerbsteuerbefreiung bei Änderung der Unternehmensform (GrEStUFG), GV NW 1970, 314 = BStBl 1970 I 779.

Bei der Diskussion über dieses kontroverse Thema wurde bislang zu wenig berücksichtigt, daß die Verkehrsteuern von ihrer Belastungswirkung her Verbrauchsteuern (Aufwandsteuern) sind. Diese Erkenntnis ist freilich nicht neu. Schon *Popitz*⁴ hatte darauf hingewiesen, daß die Umsatzsteuer lediglich von der technischen Anknüpfung her eine Verkehrsteuer, von der Funktion her aber eine Verbrauchsteuer sei. Entsprechendes gilt auch für die übrigen Verkehrsteuern. Indessen war diese Erkenntnis lange Zeit in Vergessenheit geraten. Insbesondere bei der Frage der Auslegung von Tatbeständen der Verkehrsteuergesetze wurde deren Verbrauchsteuercharakter unberücksichtigt gelassen. Daß die Auslegung nur unter Verkehrsteueraspekten betrieben wurde, dürfte zu den größten juristischen Fehlleistungen auf diesem Gebiet zählen, zumal die juristische Methodenlehre schon seit langem darauf hinweist, daß Auslegungsergebnisse erst dann als gesichert gelten können, wenn sie mit den immanenten Wertungen des Gesetzes im Einklang stehen. Für das Steuerrecht hätte dieses eigentlich selbstverständlich sein müssen, denn § 1 Abs. 2 StAnpG verlangt, daß bei der Auslegung auch der Gesetzeszweck zu berücksichtigen ist. Dieser wird aber nur dann evident, wenn man auf die dem Gesetz zugrundeliegenden systemtragenden Prinzipien, auf das innere System abstellt⁵. Dieser Gesichtspunkt ist im folgenden besonders berücksichtigt worden.

Aus dem umfänglichen Katalog der Umwandlungs- und Verschmelzungsmöglichkeiten⁶ ist für die Problembehandlung die übertragende Umwandlung einer Aktiengesellschaft auf eine andere nach § 15 UmwG und die Verschmelzung von Aktiengesellschaften nach §§ 339 ff. AktG (Verschmelzung durch Aufnahme) ausgewählt worden. Dies deshalb, weil beide Fälle für die Umsatzsteuer, die Börsenumsatzsteuer, die Gesellschaftsteuer und die Grunderwerbsteuer gleichermaßen relevant sind. Die dabei gewonnenen Resultate gelten freilich für alle Umwandlungs- und Verschmelzungsvorgänge. Ausgenommen davon ist lediglich die formwechselnde Umwandlung; insoweit bestehen keine Probleme: Nach einhelliger Meinung löst sie keine Verkehrsteuerschulden aus.

⁴ UStG, S. 37 ff.; in: *Popitz/Kloß/Grabower*, S. 5 f.

⁵ Vgl. dazu die Arbeiten von *Tipke*, grundlegend: *Steuerrecht — Chaos, Konglomerat oder System?*, *StuW* 1971, 2 ff.; vgl. ferner: *Die Umsatzsteuer im Steuersystem*, *UStR* 1972, 2 ff.; *Steuerwissenschaft und Steuersystem*, in: *Festschrift für G. Wacke*, S. 211 ff.; *Anwendung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht — Methode oder irrationale Spekulation*, *BB* 1973, 157 ff.

⁶ Vgl. die Übersicht bei *Widmann/Mayer*, *Rz.* 7 ff.

Erster Teil

Übertragende Umwandlung und Verschmelzung im Umsatzsteuerrecht

A. Der Meinungsstand

I. Zur übertragenden Umwandlung

1. Den Leistungsaustausch bejahende Meinungen¹

Überwiegend wird die Meinung vertreten, daß der Vermögensübergang im Rahmen einer übertragenden Umwandlung Gegenstand eines Leistungsaustauschs gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und damit steuerbar sei.

a) Die Literatur

Soweit die herrschende Lehre überhaupt zur Frage Stellung bezieht, worin bei einer übertragenden Umwandlung Leistung und Gegenleistung zu sehen seien, wird die Leistung der übertragenden Gesellschaft als selbstverständlich angesehen. Die Meinungen darüber, worin die Gegenleistung zu erblicken sei, gehen jedoch auseinander. So wird die Gegenleistung gesehen in der Übernahme der Verpflichtungen durch die aufnehmende Gesellschaft gegenüber den bisherigen Gesellschaftern der übertragenden Gesellschaft², in der Schuldübernahme durch die aufnehmende Gesellschaft³, in der Gewährung von Anteilen an die Anteilseigner der übergehenden Gesellschaft⁴ oder im Verzicht der aufnehmenden Gesellschaft auf Anteile an der untergehenden Gesellschaft⁵. Mit-

¹ Die Möglichkeit einer Organschaft oder Unternehmereinheit zwischen übertragender und übernehmender Gesellschaft ist in dieser Darstellung nicht berücksichtigt.

² So z. B. von *Grabower/Schwarz* in: Hübschmann/Grabower/Beck/v. Wallis/Schwarz, § 1 Ziff. 1 Rdn. 181; *Hartmann/Metzenmacher*, § 1 Abs. 1 Nr. 1 Rdn. 96.

³ So z. B. *Sölch/Ringleb/List/Müller*, § 10 Rdn. 84; *Brönner*, Die Besteuerung der Gesellschaften, S. 998 ff.

⁴ z. B. von *Burger*, S. 188; *Meyer-Arndt*, S. 130 ff.; *Kropf*, UStR 1971, 343 ff. (346); *Püschel*, UStR 1970, 181 ff. (185).

⁵ z. B. von *Plückebaum/Malitzky*, §§ 1—3 Rdn. 729 f.; *Sölch/Ringleb/List/Müller*, § 10 Rdn. 84; *Püschel*, DStZ. A 1970, 81 ff. (91).