

# 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 Verkehrsteuerrecht**

**Schriften zum Steuerrecht**

**Band 10**

# **Umwandlung und Verschmelzung im Verkehrsteuerrecht**

**Zugleich ein Beitrag zum Systemgedanken im Verkehrsteuerrecht**

**Von**

**Dr. Harald Schaumburg**



**D U N C K E R & H U M B L O T / B E R L I N**

**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*

<b>Problemsituation und Methode der Problembewältigung</b>	<b>13</b>
--	-----------

## *Erster Teil*

### **Übertragende Umwandlung und Verschmelzung im Umsatzsteuerrecht**

<b>A. Der Meinungsstand .....</b>	<b>15</b>
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>B. Eigene Meinung .....</b>	<b>20</b>
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
<b>III. Auslegung unter Berücksichtigung der gesetzgeberischen Normvorstellung .....</b>	<b>38</b>
<b>IV. Ergebnis .....</b>	<b>40</b>

## Zweiter Teil

<b>Übertragende Umwandlung und Verschmelzung im Börsenumsatzsteuerrecht .....</b>	<b>41</b>
<b>A. Der Meinungsstand .....</b>	<b>41</b>
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
<b>B. Eigene Meinung .....</b>	<b>44</b>
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
<i>II. Auslegung unter Berücksichtigung des Gesetzeszwecks</i> .....	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
<i>III. Ergebnis</i> .....	57

### *Dritter Teil*

<b>Übertragende Umwandlung und Verschmelzung im Gesellschaftsteuerrecht</b>	58
<i>A. Der Meinungsstand</i> .....	58
<i>I. Zur übertragenden Umwandlung</i> .....	58
<i>II. Zur Verschmelzung</i> .....	59
<i>B. Eigene Meinung</i> .....	59
<i>I. Auslegung auf der Basis des bürgerlichen Rechts</i> .....	59
1. Zur übertragenden Umwandlung .....	59
2. Zur Verschmelzung .....	62
<i>II. Auslegung unter Berücksichtigung des Gesetzeszwecks</i> .....	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
<i>III. Ergebnis</i> .....	69

### *Vierter Teil*

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

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

---

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

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

<sup>3</sup> 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<sup>4</sup> 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 abstellt<sup>5</sup>. Dieser Gesichtspunkt ist im folgenden besonders berücksichtigt worden.

Aus dem umfänglichen Katalog der Umwandlungs- und Verschmelzungsmöglichkeiten<sup>6</sup> 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.

---

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

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> 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 Meinungen<sup>1</sup>**

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 Gesellschaft<sup>2</sup>, in der Schuldübernahme durch die aufnehmende Gesellschaft<sup>3</sup>, in der Gewährung von Anteilen an die Anteileigener der übergehenden Gesellschaft<sup>4</sup> oder im Verzicht der aufnehmenden Gesellschaft auf Anteile an der untergehenden Gesellschaft<sup>5</sup>. Mit-

---

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

<sup>2</sup> 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.

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

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

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