

Matthias Reis

Die Einbringung eines Einzelwirtschaftsgutes
in eine Mitunternehmerschaft aus
einkommensteuerrechtlicher Sicht



Nomos



Wirtschafts- und Steuerrecht

Herausgegeben von

Prof. Dr. Christian Jahndorf, HLB Dr. Schumacher & Partner,
Universität Münster

Prof. Dr. Marc Desens, Universität Leipzig

Prof. Dr. Rolf Eckhoff, Universität Regensburg

VRiBFH Michael Wendt, München

Band 19

Matthias Reis

Die Einbringung eines Einzelwirtschaftsgutes
in eine Mitunternehmerschaft aus
einkommensteuerrechtlicher Sicht



Nomos



Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Münster (Westf.), Univ., Diss. der Rechtswissenschaftlichen Fakultät, 2019
u.d.T.: „Die einkommensteuerliche Beurteilung der Einbringung eines Einzelwirtschaftsgutes gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine Mitunternehmerschaft“

ISBN 978-3-8487-6202-6 (Print)

ISBN 978-3-7489-0286-7 (ePDF)

D6

1. Auflage 2019

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2019. Gedruckt in Deutschland. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Vorwort

Diese Arbeit wurde im Sommersemester 2019 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen-Wilhelms Universität Münster als Dissertation angenommen. Sie wäre nicht möglich gewesen ohne die Hilfe vieler Menschen. Ich möchte mich daher an dieser Stelle bei all denen bedanken, welche diese Arbeit ermöglicht haben. Mein besonderer Dank gilt Herrn Prof. Jahndorf, der die Arbeit stets wohlwollend begleitet hat, sowie Herrn Prof. Weber-Grellet für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens. Danken möchte ich auch allen Kollegen für die fachlichen Diskussionen, meinen Eltern, die mir das Studium ermöglicht haben, sowie meiner Familie.

Ganz besonders danke ich meinen beiden Kindern Julian und Tim, die mir auch und gerade in schwierigen Phasen durch ihre Unbeschwertheit stets Kraft und Zuversicht gegeben haben. Ihnen widme ich diese Arbeit.

Inhaltsverzeichnis

Teil 1. Einführung	15
§ 1 Einführung in den Untersuchungsgegenstand	15
A. Problemstellung: Widerstreit der Prinzipien „Transparenzprinzip“ und „partielle Steuerrechtsfähigkeit der Mitunternehmerschaft“	15
B. Zu den verwendeten Begriffen	18
Teil 2. Zivilrechtliche Grundlagen des steuerlichen Begriffes „Einbringung“	22
§ 2 Gesellschaftsrechtliche Grundlagen	22
A. Ausgangspunkt: § 705 BGB	22
I. Der gemeinsame Zweck	23
II. Der Gesellschaftsvertrag	23
III. Der Gesellschaftsanteil	25
IV. Zwischenergebnis	26
B. Die Rechtsentwicklung des Verständnisses der Personengesellschaft	27
C. Folgerungen aus der Rechtsentwicklung zur Personengesellschaft	31
I. Die Personengesellschaft als Gläubiger der Beitragsforderung	31
II. Übertragung des Einzelwirtschaftsgutes in das Eigentum der Personengesellschaft	32
III. Vorhandensein mehrerer „Ebenen“ des Einbringungs Vorgangs	33
D. Einbringung und Austauschgeschäft aus gesellschaftsrechtlicher Sicht	35
§ 3 Handelsrechtliche Überlegungen	42
A. Die handelsrechtliche Behandlung der Einbringung	42
I. Der Ansatz des eingebrachten Einzelwirtschaftsgutes bei der aufnehmenden Gesellschaft	42
1. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten	42

Inhaltsverzeichnis

2. Einbringung in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten	45
II. Die Gegenbuchung: Verbuchung des Wertes des eingebrachten Wirtschaftsguts	45
1. Die Konten des Gesellschafters einer Personenhandelsgesellschaft nach der gesetzlichen Regelung	46
2. Von der gesetzlichen Regelung abweichende Kapitalkontengliederung	47
3. Der „Charakter“ der einzelnen Konten des Gesellschafters	49
a) Beurteilungskriterien	49
b) Anwendung der Beurteilungskriterien auf die einzelnen Kontenmodelle	51
aa) Gesetzliche Regelung	51
bb) Vertragliche Kontenmodelle	52
(1) Zweikontenmodell	52
(2) Dreikontenmodell	53
(3) Vierkontenmodell	53
(4) Gemeinschaftliches Rücklagenkonto (z.B. Zweikontenmodell mit gemeinschaftlichem Rücklagenkonto)	54
III. Die handelsrechtliche Behandlung der erhaltenen Gesellschaftsrechte beim Einbringenden	55
IV. Zum Vergleich: Die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft bzw. Personengesellschaft	56
B. Die handelsrechtliche Beurteilung des Tausches	57
C. Folgerungen für die ertragsteuerrechtliche Beurteilung der Einbringung	61
Zusammenfassung Teil 2	62
Teil 3. Ertragsteuerrecht	64
§ 4 Gesetzliche Regelungen zur Einbringung (geregelte Fälle)	65
A. Die in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG geregelten Fälle der Einbringung und die Vorschrift des § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG	65
I. Tatbestandsmerkmale	65
II. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG; § 6 Abs. 6 Sätze 1, 4 EStG und Einbringungsvorgänge	67

1. Wortlaut und Zusammenhang der § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, § 6 Abs. 6 Sätze 1, 4 EStG	67
2. Entstehungsgeschichte der § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, § 6 Abs. 6 Sätze 1, 4 EStG	68
a) Entstehungsgeschichte des § 6 Abs. 5 EStG	68
b) Entstehungsgeschichte des § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG	77
3. Ergebnis	78
B. Die in § 16 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG geregelten Fälle	82
I. Tatbestand des § 16 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG	82
1. Realteilung	82
2. Im Zuge der Realteilung übertragen	88
II. Entstehungsgeschichte des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG	89
III. Zusammenfassende Betrachtung zu § 16 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG	94
C. § 24 UmwStG 2006	96
I. Ausgewählte Tatbestandsmerkmale	96
1. Der Begriff „Einbringung“	96
2. Einräumung einer Mitunternehmerstellung	97
II. Entstehungsgeschichte der Norm	98
III. Zusammenfassende Betrachtung zu § 24 UmwStG	99
D. § 23 Abs. 1 Satz 5 EStG	100
E. Ergebnis – kein Vorhandensein eines inneren Systems der untersuchten Vorschriften	101
§ 5 Nicht geregelte Fälle der Einbringung: Die Einbringung aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft	105
A. Allgemeine Überlegungen	105
B. Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer als eigenständige Akteure	106
I. Die Urteile des BFH vom 04.04.1974, III R 168/72, BStBl. II 1974, 598, vom 28.01.1976, I R 84/74, BStBl. II 1976, 744 und vom 21.10.1976, IV R 210/72, BStBl. II 1977, 145	106
II. Einordnung der Urteile	111
C. Entgeltlichkeit der Einbringung	111
I. Die hierzu vertretenen Ansichten	111
1. Die Rechtsprechung	111
a) Das Urteil vom 15.07.1976, I R 17/74, BStBl. II 1976, 748 (Einbringungsurteil)	111

Inhaltsverzeichnis

b)	Das Urteil des BFH vom 19.10.1998, VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230	113
c)	Das Urteil des BFH vom 17.07.2008, I R 77/06, BStBl. II 2009, 464	114
d)	Das Urteil des BFH vom 24.01.2008, IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617	115
e)	Das Urteil des BFH vom 29.07.2015, IV R 15/14, BStBl. II 2016, 593	118
2.	Die Auffassung der Finanzverwaltung	119
a)	Die Beurteilung der Einbringung nach dem Mitunternehmererlass	120
b)	Die Beurteilung der Einbringung entsprechend den BMF-Schreiben BStBl. I 2000, 462 und BStBl. I 2004, 1190	123
c)	Die Beurteilung der Einbringung entsprechend den BMF-Schreiben vom 11.07.2011 und vom 08.12.2011	126
(aa)	Allgemein gültige Aussagen	126
(bb)	Einbringung aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen (BMF vom 11.07.2011)	127
(1)	Vollumfänglich entgeltliche Einbringung	128
(2)	Vollumfänglich unentgeltliche Einbringung	128
(3)	Teilentgeltliche Einbringung	128
(cc)	Einbringung aus einem Betriebsvermögen in ein Betriebsvermögen (Fälle des § 6 Abs. 5 EStG) – das BMF-Schreiben vom 08.12.2011	129
d)	Zusammenfassung	130
3.	Literaturmeinungen	131
a)	Zur Historie	131
b)	Aktuell vertretene Auffassungen	134
(aa)	Herrschende Meinung: Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als entgeltlicher Vorgang	134
(bb)	Weitere Ansicht: Einbringung als vollentgeltlicher Vorgang unabhängig von der kontenmäßigen Beurteilung	137
(cc)	Dritte Auffassung: Einbringung als nicht-entgeltlicher Vorgang	138

II. Entwicklung einer eigenen Auffassung	145
1. Das „taugliche“ Entgelt	145
a) Einlageforderung als Entgelt?	145
b) Gesellschaftsrechte (im Sinne des Gesellschaftsrechts) als Entgelt?	147
c) Die vermögensmäßige Komponente des Mitunternehmerbegriffes als Entgelt	151
d) Erhöhung der Stimmrechte und Gewährung von Gesellschaftsrechten	161
2. Ergebnis	162
3. Buchung auf Kapitalkonto II und Buchung auf gesamthänderisch gebundenem Rücklagenkonto	163
D. Die Realisierung der stillen Reserven durch die Einbringung	166
I. Das Urteil des BFH vom 19.10.1998, VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230	166
II. Beurteilung	167
E. Ergebnis	168
§ 6 Nicht geregelte Fälle der Einbringung: Die Einbringung innerhalb des Gewinneinküftbereichs des einbringenden Mitunternehmers	168
A. Einleitung	168
B. Die Entgeltlichkeit der Einbringung und die Realisierung der stillen Reserven dem Grunde nach	169
I. Allgemeine wirtschaftliche Überlegungen	169
II. Die Rechtsprechung des BFH zur Einbringung	172
1. Das Urteil des BFH vom 15.07.1976, I R 17/74, BStBl. II 1976, 748 (Einbringungsurteil)	172
2. Das Urteil des BFH vom 06.09.2000, IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229	173
3. Das Urteil des BFH vom 24.01.2008, IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617	174
4. Das Urteil vom 19.09.2012, IV R 11/12, BFHE 239, 76: Teilentgeltliche Übertragung zwischen Sonderbetriebsvermögen und Gesamthandsvermögen	175
5. Beurteilung der Rechtsprechung	176
III. Zum Vergleich: Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes zu Tausch und Umstrukturierungsvorgängen und das Tauschgutachten des BFH	177

Inhaltsverzeichnis

1. Einbringungen und Einlagen	178
2. Tausch und Umstrukturierungsvorgänge	179
a) Die Entscheidung des RFH vom 20.12.1928, I A 417/28, RStBl. 1929, 66 – das Argument „Nämlichkeit“	180
b) Die Entscheidung des RFH vom 02.04.1930, VI A 514/30, RStBl. 1930, 313 – das Argument „höhere Gewalt“	183
c) Die Entscheidung des RFH vom 17.06.1931, VI A 151/30, RStBl. 1931, 813 – das Argument „bloßer Formwechsel“	185
d) Die Entscheidung des RFH vom 03.02.1932, VI A 1932, 464 – Wesentlichkeit der Beteiligung als fortwirkendes Merkmal	187
e) Die Entscheidung des RFH vom 01.03.1933, I A 384/32, RStBl. 1933, 427 – das Argument „fortbestehende mittelbare Berechtigung“	188
f) Die Entscheidung des RFH vom 09.05.1933, VI A 434/30, RStBl. 1933, 999 – Buchwertverknüpfung	191
g) Die Entscheidung des RFH vom 16.08.1934, VI A 387/33, RStBl. 1935, 155 – das Argument „bloße Vorbereitung einer späteren Realisierung“	194
h) Die Entscheidung des RFH vom 27.10.1943, VI 353/42, RStBl. 1944, 194 – Abschließendes Beispiel zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise	196
3. Hintergrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise – die Auffassungen Beckers und Wetters	198
a) Die Auffassung Enno Beckers	198
b) Die Auffassung Wetters	201
4. Zusammenfassung der Auffassung des RFH	202
5. Beurteilung der Rechtsprechung des RFH für die heutige Einordnung der Einbringung	204
6. Das sogenannte Tauschgutachten des BFH	205
a) Die Argumentation des BFH im Tauschgutachten	205
b) Beurteilung	208
IV. Weitere Überlegungen zu Umstrukturierungen – die Idee der Besteuerung des „Unternehmens“	210
V. Die Übertragung zwischen Schwester-Mitunternehmenschaften und § 6 Abs. 5 EStG	211
1. Die Rechtsprechung des BFH	212

a)	Das BFH-Urteil vom 25.11.2009, I R 72/08, BStBl. II 2010, 471	212
b)	Der BFH-Beschluss vom 15.04.2010, IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971	214
c)	Der BFH-Beschluss vom 10.04.2013, I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004	216
2.	Beurteilung der Rechtsprechung	220
a)	Die Argumentation ohne Artikel 3 GG	220
b)	Die auf Artikel 3 GG aufbauende Argumentation	222
aa)	Inhalt des Leistungsfähigkeitsprinzips im Steuerrecht (Überblick)	224
(1)	Die Auffassung des Bundesverfassungsgerichtes	224
(2)	In der Literatur vertretene Auffassungen – die Ansichten von Kirchhof, Tipke, Vogel und Birk	226
(3)	Zusammenfassung	232
bb)	Beurteilung der auf Artikel 3 GG gestützten Argumentation des 1. Senates	232
C.	Die Realisierung der stillen Reserven der Höhe nach in den Fällen der teilentgeltlichen Einbringung eines Wirtschaftsguts – „Einheitstheorie“ vs. „Trennungstheorie“	236
I.	Die Auffassung der Finanzverwaltung	238
II.	Die Auffassung des BFH	239
1.	Die Auffassung des 4. Senates	239
2.	Die Auffassung des 10. Senates	242
III.	In der Literatur vertretene Meinungen	245
IV.	Eigener Standpunkt	247
D.	Weitere Probleme im Bereich der Einbringung	251
I.	Die Sperrfristregelung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG in den Fällen des vermögensmäßig alleinbeteiligten Gesellschafters	251
1.	Die Ansicht der Rechtsprechung	252
a)	Die Urteile des FG Saarland vom 19.04.2012, 1K 1318/10, EFG 2012, 1535 und des BFH vom 31.07.2013, I R 44/12, DStR 2013, 2165	252
b)	Die Urteile des FG Düsseldorf vom 06.07.2012, 3 K 2579/11 F, EFG 2012, 1914 und des BFH vom 26.06.2014, IV R 31/12, BStBl. II 2015, 463	255
2.	Die Ansicht der Finanzverwaltung	257

Inhaltsverzeichnis

3. In der Literatur vertretene Ansichten	257
4. Eigene Auffassung	258
II. § 6 Abs. 3 EStG und § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG – Parallele Anwendbarkeit, disquotale Übertragung von Sonderbetriebsvermögen und Gesamtplanrechtsprechung	259
1. Die Urteile des BFH vom 02.08.2012, IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053 und vom 09.12.2014, IV R 29/14, DStR 2015, 211	259
2. Die Auffassung der Finanzverwaltung	264
3. Die Auffassung der Literatur	267
a) Parallele Anwendung von § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG	267
b) Die disquotale Übertragung	269
c) Die Anwendbarkeit der Gesamtplanrechtsprechung	270
4. Eigene Auffassung	271
a) Parallele Anwendung von § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG	271
b) Die disquotale Übertragung	275
5. Auswirkungen auf §§ 16; 34 EStG	276
Zusammenfassende Thesen zur Einbringung eines Einzelwirtschaftsgutes in eine Mitunternehmerschaft	278
Literaturverzeichnis	281