

YVES GEORG

Freigebigе Zuwendungen an Personengesellschaften

*Veröffentlichungen zum
Steuerrecht*

15

Mohr Siebeck

Veröffentlichungen zum Steuerrecht

herausgegeben von
Joachim Englisch, Heike Jochum
und André Meyer

15



Yves Georg

Freigebige Zuwendungen an Personengesellschaften

Zugleich ein Beitrag zu den schenkungsteuerlichen
Implikationen des Gesellschaftsrechts, des Ertragsteuerrechts,
des Bilanzrechts und des Bilanzsteuerrechts

Mohr Siebeck

Yves Georg, geboren 1991; Studium der Rechtswissenschaften an der Universität des Saarlandes; Lehrbeauftragter der Universität des Saarlandes; Wissenschaftlicher Mitarbeiter einer mittelständischen Steuerberatungskanzlei, Saarbrücken; Lehrbeauftragter der Technischen Universität Kaiserslautern; Wissenschaftlicher Mitarbeiter eines Großnotariats, Hamburg; Referendariat am Hanseatischen Oberlandesgericht in Hamburg; 2021 Promotion; Rechtsanwalt in Hamburg.

ISBN 978-3-16-161946-5 / eISBN 978-3-16-161947-2
DOI 10.1628/978-3-16-161947-2

ISSN 2509-3347 / eISSN 2569-4561 (Veröffentlichungen zum Steuerrecht)

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

© 2023 Mohr Siebeck Tübingen. www.mohrsiebeck.com

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für die Verbreitung, Vervielfältigung, Übersetzung und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das Buch wurde von Laupp & Göbel in Gomaringen auf alterungsbeständiges Werkdruckpapier gedruckt und dort gebunden.

Printed in Germany.

„Das ist es auch, was die wissenschaftliche Arbeit so genußreich macht. Erkenntnis und Erinnerung und Vorstellung[s]kraft paaren sich. Sie erzeugen neue Gebilde im Geiste des Schreibenden. Wer diese Schaffensfreude genossen hat, zählt sie zu dem Höchsten, was ihm werden kann. Es sind wunderbare Stunden, in denen wie im Fieber sich die Gedanken überstürzen und die Feder nicht zu folgen vermag, eine Freude für den Schaffenden, aber eine Qual für den Abschreiber oder den Setzer. In solchen Zeiten bedauert man jede Unterbrechung. Ich habe bei einzelnen Stücken zum HGB. mich in meiner Wohnung eingesperrt, einfache Termine – es war noch zur Zeit der Prozeßpraxis – besorgte ein befreundeter Kollege. Mußte ich zum Gericht, so schrieb ich, während die andern plaidierten oder sich unterhielten. [...] Ich sehe mich im Frühling in Locarno auf dem Balkon des Hotels Esplanade und im Sommer im Garten der Villa Sommerberg in Rippoldsau sitzen und taub für die Rufe der besorgten Gattin weiterschreiben.“

– Max Hachenburg (Lebenserinnerungen eines Rechtsanwalts, Düsseldorf 1927, S. 179 f.)

Geleitwort zu dieser Reihe und zu diesem Buch

Das Steuerrecht ist öffentliches Eingriffsrecht von großer wirtschaftlicher und gesellschaftlicher Relevanz; es durchdringt alle Lebensbereiche und knüpft dabei vielfach an zivilrechtlich vorstrukturierte und gestaltete Vorgänge an. Dessen ungeachtet folgt es einer eigenständigen Teleologie, ist darüber hinaus Untersuchungsgegenstand nicht nur der Steuerrechtswissenschaft, sondern zahlreicher weiterer wissenschaftlicher Disziplinen, und zudem rechtspolitisch ein von hoher Dynamik geprägtes Rechtsgebiet. Grundlegende, nicht selten von der tagespolitischen Diskussion überdeckte Probleme zu identifizieren, sie in den Gesamtkontext der Steuerrechtswissenschaft einzuordnen, sie methodisch wie auch verfassungsrechtlich rückzubinden und zukunftsweisende Lösungsansätze zu entwickeln, stellt deshalb eine besondere Herausforderung dar. Arbeiten, die steuerrechtswissenschaftlichen Forschungsfragen in dieser Weise auf den Grund gehen, bietet die Reihe eine gemeinsame Plattform. Willkommen sind Arbeiten mit öffentlich-rechtlichem, privatrechtlichem oder auch strafrechtlichem Hintergrund, doch ist die Reihe auch offen für interdisziplinäre Ansätze, vornehmlich aus dem Bereich der Wirtschaftswissenschaften, der Soziologie und der Politikwissenschaften.

Die Personengesellschaft stellt die Steuerrechtsdogmatik in vielen Bereichen vor Herausforderungen. Während die ertragsteuerrechtlichen Aspekte vergleichsweise gut erschlossen sind, fehlt es im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht an einer grundlegenden Aufarbeitung. *Yves Georg* nimmt diesen Befund zum Anlass, sich derjenigen Problemlage zu widmen, die bei freigebigen Zuwendungen in das Gesellschaftsvermögen gewerblicher Personengesellschaften auftritt. Die hier bestehende Forschungslücke schließt er in erschöpfender Weise und leistet so Pionierarbeit. Dabei beleuchtet er nicht nur die Interdependenzen, die mit dem Ertragsteuerrecht auftreten, sondern geht zugleich den gesellschafts- und bilanzrechtlichen Vorprägungen auf den Grund und bringt sie in Konkordanz mit dem Schenkungsteuerrecht. Im Wege dieses rechtsgebietsübergreifenden Ansatzes gelingt es ihm, tragfähige Lösungen anzubieten, die er an Fallbeispielen erprobt.

Die Herausgeber

Vorwort

Der „Allgemeine Teil“ der vorliegenden Arbeit wurde unter dem Titel „Steuersubjekt und Zuwendungsobjekt bei der schenkungsteuerlichen Würdigung von Leistungen in das Gesellschaftsvermögen von Personengesellschaften“ im Wintersemester 2021/2022 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität des Saarlandes als Dissertation angenommen. Die mündliche Doktorprüfung fand am 21.12.2021 als Disputation statt.

Das hiermit veröffentlichte vollständige Werk soll, wie Titel und Untertitel erahnen lassen, die Gesamtheit der sich bei freigebigen Zuwendungen an Personengesellschaften stellenden schenkungsteuerrechtlichen Fragen in deren Verbindungen zum Gesellschaftsrecht, zum Ertragsteuerrecht, zum Bilanzrecht und zum Bilanzsteuerrecht klären. Was inhaltlich zu sagen war, findet sich in der Arbeit, Weiteres dazu auszuführen steht einem Vorwort nicht gut an. Die dort gelegentlich angerissene Rückbetrachtung der Zeit, in der die Veröffentlichung abgefasst wurde, könnte ich in eigenen Worten nicht besser ausdrücken, als der große Max Hachenburg es in der eingangs zitierten, seinen wunderbaren „Lebenserinnerungen eines Rechtsanwalts“ entnommenen Passage für seine Kommentierungen getan hat – also lasse ich es.

Was ich natürlich nicht lassen möchte, ist das Abstatten umfänglichen Danks gegenüber meinen Berichterstattern, meiner Familie und meinen Freunden!

Meinem Erstberichterstatter, Herrn Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater Professor Dr. Paul Richard Gottschalk, danke ich für das Anregen des ursprünglichen Themas – die Abgrenzung von Schenkungsteuer und Einkommensteuer bei Leistungen an Personengesellschaften –, dafür, dass er schon nach der Durchsicht meines Exposés erkannt und mich darauf hingewiesen hat, dass die Art, in der ich das Thema zu bearbeiten beabsichtigte, wohl zu einem nahezu zweitausendseitigen Werk führen würde, und dafür, dass er mit meinem Vorschlag einverstanden war, stattdessen den schenkungsteuerrechtlichen Teil des Themas zum alleinigen Untersuchungsgegenstand zu machen.

Besonderer Dank gebührt weiterhin meinem Zweitberichterstatter, Herrn Universitätsprofessor Dr. Christoph Gröpl, der in mir die Begeisterung sowohl für die Rechtswissenschaft wie auch für die Sprache geweckt, mich als Studenten jahrelang gefördert und vor allem geprägt hat, immer ein offenes Ohr für mich hatte, mir im besten Sinne ein akademisches Vorbild war, mich (zur Freude meiner heutigen Sozien) zu einem strammen Korrektur-Pedanten ausgebildet hat und sich schließlich, obwohl er Gründe gehabt hätte, es anders zu halten, im

entscheidenden Moment für einen zügigen Abschluss des Promotionsverfahrens eingesetzt hat.

Dankbar bin ich auch den Reihenherausgebern für die Aufnahme des Werks in die „Veröffentlichungen zum Steuerrecht“ sowie der Johanna und Fritz Buch Gedächtnis-Stiftung für die finanzielle Förderung der Veröffentlichung.

Von Herzen danken möchte ich schließlich meiner Familie. Der Dank, den Kinder solchen Eltern schulden, lässt sich mit Worten kaum ausdrücken: Mein Vater und meine Mutter haben mich über meine gesamte, mit dieser Arbeit abgeschlossene Ausbildung hinweg in jeder Hinsicht emotional, intellektuell und finanziell bedingungslos unterstützt. Dass ich versuchen werde, dies nach Kräften zurückzugeben, versteht sich von selbst. Freud und Leid des Promovierens geteilt haben aber nicht nur meine Eltern und meine Schwester, sondern meine gesamte Familie und Schwiegerfamilie sowie meine Freunde. Sie alle haben in der einen oder anderen Weise zum Gelingen des Promotionsvorhabens beigetragen, wofür ihnen herzlich gedankt sei. Hauptleidtragende des Entstehens dieser Arbeit und Lichtblick in all den damit verbundenen Widrigkeiten war natürlich meine Frau, der ich abschließend danken möchte. Viele der unzähligen Stunden, die ich an dieser Arbeit gesessen habe, hätten ihr gehört. Ihr gehören daher auch die folgenden Zeilen.

Hamburg, am 13.2.2023

Yves Georg

Inhaltsübersicht

Geleitwort zu dieser Reihe und zu diesem Buch	VII
Vorwort	IX
Inhaltsverzeichnis	XIII
Verzeichnis der Beispielfälle	XXXIX
Abkürzungsverzeichnis	XLI
Einführung in die Sache und persönliches Prolegomenon	1
A. Einführung in die Sache	1
B. Persönliches Prolegomenon zur vorliegenden Untersuchung	12
Allgemeiner Teil	23
§ 1 Steuersubjekt	25
A. Gesamthand und Personengesellschaft	26
B. Zur Schenkungsteuersubjektivität der Personengesellschaft	29
C. Nachwort	114
§ 2 Zuwendungsobjekt	117
A. Blaupause – Die allgemeinen Grundsätze zur Bestimmung des Zuwendungsobjekts	117
B. Entwicklung der eigenen Auffassung	121
C. Ausblick zum Besonderen Teil	154
Ergebnisse des Allgemeinen Teils	172

Besonderer Teil	175
§ 3 Zuwendungen von Gesellchaftern (objektiver Tatbestand)	177
A. Einführung und Grundlagen	177
B. Einbringung quoad dominium	189
C. Einbringung quoad sortem	441
D. Einbringung quoad usum	456
§ 4 Zuwendungen von Schwesterpersonengesellschaften (objektiver Tatbestand)	483
A. Einführung	483
B. Alternativen der ertragsteuerrechtlichen Beurteilung	484
C. Schenkungsteuerrechtliche Beurteilung	489
§ 5 Zuwendungen gesellschaftsfremder Dritter (objektiver Tatbestand)	507
A. Vorüberlegungen	507
B. Das Modell zur Bestimmung des Zurechnungsmaßstabs (drittes Modell)	512
§ 6 Subjektiver Tatbestand (Freigebigkeit)	541
A. Ausgangsüberlegungen	541
B. Der subjektive Tatbestand bei Zuwendungen gesellschaftsfremder Dritter	550
C. Der subjektive Tatbestand bei Zuwendungen von Gesellchaftern oder Schwesterpersonengesellschaften	551
D. Ergebnisse	579
Thesen	581
Literaturverzeichnis	595
Register	621

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort zu dieser Reihe und zu diesem Buch	VII
Vorwort	IX
Inhaltsübersicht	XI
Verzeichnis der Beispielfälle	XXXIX
Abkürzungsverzeichnis	XLI

Einführung in die Sache und persönliches Prolegomenon	1
---	---

<i>A. Einführung in die Sache</i>	1
---	---

I. Die Personengesellschaft in der modernen Zivil-, Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrechtswissenschaft	1
--	---

II. Stiefmütterliche Dogmatik der Personengesellschaft im Schenkungsteuerrecht	2
--	---

1. Steuersubjekt, Zurechnung und Zuwendungsobjekt (Allgemeiner Teil)	2
--	---

2. Zuwendungen von Gesellschaftern, Schwesterpersonengesellschaften und Dritten (Besonderer Teil)	3
---	---

a) Allgemeines	3
----------------------	---

b) Der weitsichtige Diskussionsbeitrag Schaumburgs	3
--	---

III. Rechtssoziologischer, -politischer und -historischer Hintergrund	5
---	---

1. Schenkungsteuerrecht als Praktikerrecht	5
--	---

2. Absicht und Scheitern einer Erlassregelung seitens der Finanzverwaltung	5
--	---

3. Zurückhaltender Zugriff der Finanzverwaltung	7
---	---

4. Zuwendung stiller Reserven und „verlängerte Maßgeblichkeit“	8
--	---

IV. Bedeutung der Thematik	10
----------------------------------	----

1. Bedeutungszuwachs in jüngerer Zeit	10
---	----

2. Unternehmensteuer eigener Art? – Vorweggenommene Erbfolge!	11
---	----

<i>B. Persönliches Prolegomenon zur vorliegenden Untersuchung</i>	12
---	----

I. Ziel der Untersuchung	12
--------------------------------	----

1. Allgemeines Ziel	12
2. Zum Untertitel	13
II. Diskussionskultur, wissenschaftlicher Ansatz und Form der Untersuchung	14
1. Diskussionskultur und Polemik	14
2. Wissenschaftlicher Ansatz	15
a) Theorie und Praxis	15
b) Ansatz bei den Prinzipien und Aufbau der Gedankenführung ...	15
c) Methodik	17
d) Umgang mit Gegenansichten, Fußnotenapparat und wörtliche Zitation	18
III. Gang der Untersuchung und Eingrenzung der Thematik	19
1. Gang der Untersuchung	19
a) Allgemeiner Teil	19
b) Besonderer Teil	20
2. Eingrenzung der Thematik	21
Allgemeiner Teil	23
§ 1 Steuersubjekt	25
A. <i>Gesamthand und Personengesellschaft</i>	26
I. Traditionelle Gesamthandslehre und Gruppenlehre	26
II. Die einzelnen Gesamthandsgemeinschaften und Gesellschaften	26
III. Zivilrechtliche Rechtssubjektivität der Außenpersonengesellschaften ...	27
B. <i>Zur Schenkungsteuersubjektivität der Personengesellschaft</i>	29
I. Wechselhafte Rechtsprechung von Reichs- und Bundesfinanzhof	30
1. RFH, Ur t. v. 2.10.1919, II A 244/19: Personengesellschaft als Schenker	30
2. RFH, Ur t. v. 28.10.1921, I a A 101/21: Personengesellschaft als Erwerber nach subjektiver Willensrichtung	30
3. RFH, Ur t. v. 27.9.1922, VI A 184/21: Personengesellschaft als Schenker trotz § 80 Abs. 2 RAO	31
4. RFH, Ur t. v. 12. 6.1928, V e A 242/28: Rechtsprechungsänderung I – Gesellschafter als Schenker wegen § 80 Abs. 2 RAO	33
5. BFH, Ur t. v. 22.6.1960, II 256/57 U: Anschluss an den Reichsfinanzhof – Gesellschafter als Schenker	34

6.	BFH, Urt. v. 7.12.1988, II R 150/85: Rechtsprechungsänderung II – Personengesellschaft als Schenker und Erwerber	34
7.	BFH, Urt. v. 14.9.1994, II R 95/92: Rechtsprechungsänderung III – Gesellschafter als Erwerber	36
8.	BFH, Urt. v. 15.7.1998, II R 82/96: Gesellschafter als Schenker	37
9.	BFH, Urt. v. 4.2.2020, II R 9/17: Gesellschafter als Erwerber	38
II.	Zwischenstand: Stellungnahme zur Rechtsprechung	41
1.	Zur zivilrechtlichen Argumentation des Bundesfinanzhofs	41
2.	Überholte Argumente und der eigentliche steuerliche Hintergrund .	46
3.	Zur Frage der Personenvereinigung i. S. d. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG	48
III.	Standpunkte in der Literatur	52
1.	Schenkungsteuersubjektivität der Personengesellschaft	52
a)	Argumentationsstand	52
b)	Zur Vermeidung der steuerverschärfenden Folgen	54
2.	Keine Schenkungsteuersubjektivität der Personengesellschaft	57
a)	Verfassungsrechtliche Bedenken bei Fischer	58
aa)	Die Argumentation Fischers	58
bb)	Stellungnahme	58
b)	Zu den Ausführungen Daragans	60
aa)	Zirkuläre Bestimmung des Bereicherten über § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO	60
(1)	Der Argumentationsgang	61
(2)	Zum Einwand Lehmanns	62
(3)	Der Zirkelschluss Daragans und Lehmanns	62
bb)	Gesellschaftsrechtliche Vermögensstruktur	64
(1)	Der Argumentationsgang.....	64
(2)	Stellungnahme	65
IV.	Entwicklung der eigenen Auffassung	67
1.	Ableitung aus den Prinzipien und dem Wesen der Erbschaft- und Schenkungsteuer	68
a)	Anbindung an das Zivilrecht und Verkehrsteuercharakter	68
aa)	Das Prinzip	68
bb)	Folgerung	68
b)	Bereicherungsprinzip	69
aa)	Das Prinzip	69
bb)	Folgerung – Substanzielle Vermögensmehrung erforderlich?	70
c)	Das Wesen der Erbschaft- und Schenkungsteuer als Einkommensteuer im weiteren Sinne	74
d)	Folgerungen für die Steuersubjektivität	76

e)	Die Einwände Lehmanns und Kriegs	79
aa)	Erzielung originär eigener Markteinkünfte im Einkommensteuerrecht bei Lehmann	79
bb)	Gleichstellungsthese und Wettbewerbsnachteile im Einkommensteuerrecht bei Krieg	81
2.	Unvereinbarkeit mit § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG?	85
3.	Zurechnungsmodell	86
a)	Steuersystematisches Wesen und zivilrechtsnahe Anbindung der Erbschaft- und Schenkungsteuer	86
b)	Grundsätzliches Zurechnungsmodell des Großen Senats des Bundesfinanzhofs im Einkommensteuerrecht	87
c)	Voraussetzungen und spezifisch ertragsteuerliche Zwecke der Ausnahmen für vermögensverwaltende Personengesellschaften	88
d)	Bedeutung für die Erbschaft- und Schenkungsteuer	91
4.	Zuwendungen durch die Personengesellschaft	95
5.	Absicherung der eigenen Auffassung gegen die Einwände von Hartmann, Meincke, Groh, Lehmann, Borggräfe und Staud sowie Wachter	96
a)	Die Argumente Hartmanns	97
aa)	Vergleich mit dem Kondiktionsrecht der §§ 812 ff. BGB	97
bb)	Pflichten des Notars nach § 10 Abs. 2 und § 17 Abs. 2 Satz 1 BeurkG	98
cc)	Zurechnung bei langfristigen unentgeltlichen Dienstleistungen	98
dd)	Feststellungserklärung nach § 153 Abs. 2 Satz 1 BewG	102
b)	Die Argumente Meinckes	102
aa)	Die schenkungsteuerliche Situation der Kommanditisten	102
bb)	Steuerentnahmerecht und Aktivierung der gesellschaftsrechtlichen Treuepflicht als Lösung	103
cc)	Zur Beitreibung der Schenkungsteuer aus dem Gesellschaftsvermögen	106
c)	Die Bedenken Lehmanns – Vertrag zulasten Dritter?	107
d)	Der Einwand Grohs	108
e)	Die Argumente von Borggräfe und Staud	109
aa)	Unternehmerisches Risiko und liquider Mehrwert	109
bb)	Keine Leistungsfähigkeitsminderung bei Zuwendungen aus dem Gesellschaftsvermögen?	110

cc)	Rechtliche Nachteilhaftigkeit bei Beteiligung Minderjähriger	111
f)	Die Einwände Wachters	112
aa)	Schenkungssteuerpflicht nicht rechtsfähiger Vermögensmassen ausländischen Rechts	113
bb)	§ 10 Abs. 1 Satz 4 ErbStG e contrario?	113
C.	<i>Nachwort</i>	114
§ 2 Zuwendungsobjekt		117
A.	<i>Blaupause – Die allgemeinen Grundsätze zur Bestimmung des Zuwendungsobjekts</i>	117
I.	Endgültige tatsächlich und rechtlich freie Verfügbarkeit nach dem Willen des Zuwendenden	117
II.	Mittelbare Zuwendung	119
III.	Werterhöhung als taugliches Zuwendungsobjekt	120
IV.	Bedeutung des Zuwendungsobjekts	121
B.	<i>Entwicklung der eigenen Auffassung</i>	121
I.	Abgleich der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs mit den allgemeinen Grundsätzen	121
1.	BFH, Urt. v. 30.5.2001, II R 6/98: Buchwerteinbringung bei Gesellschaftsgründung als Anteilsschenkung	123
a)	Sachverhalt	123
b)	Entscheidung des Bundesfinanzhofs	123
c)	Stellungnahme	123
aa)	Mittelbare Teilanteilsschenkung	123
bb)	Vermögenszuständigkeit und Vergleich zur Kapitalgesellschaft	125
2.	BFH, Urt. v. 6.3.2002, II R 85/99: Umbuchung als Werterhöhung des Gesellschaftsanteils	127
a)	Sachverhalt	127
b)	Steuerfestsetzung durch das Finanzamt und Entscheidung des Finanzgerichts Düsseldorf	128
c)	Entscheidung des Bundesfinanzhofs	130
d)	Stellungnahme	130
aa)	Werterhöhung der Beteiligung als Zuwendungsobjekt ...	130
bb)	Mittelbare Zuwendung	131

cc)	Inkonsequenz im Vergleich zur sonstigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	132
3.	BFH, Urt. v. 10.11.2004, II R 44/02: Tilgung der Kaufpreisschuld einer GbR als mittelbare Grundstücksschenkung?	134
a)	Sachverhalt	134
b)	Steuerfestsetzung durch das Finanzamt und Entscheidungen des Sächsischen Finanzgerichts und des Bundesfinanzhofs	134
c)	Stellungnahme	135
4.	BFH, Urt. v. 21.4.2009, II R 57/07: Forderungseinbringung bei Gesellschaftsgründung als Werterhöhungs- oder als Forderungsschenkung?	137
a)	Sachverhalt	137
b)	Steuerfestsetzung durch das Finanzamt und Entscheidungen des Finanzgerichts des Saarlandes und des Bundesfinanzhofs	137
c)	Stellungnahme	141
aa)	Wirrungen zum Zuwendungsgegenstand	141
bb)	Mittelbare Anteilsschenkung	141
cc)	Irrelevanz des § 10 Abs. 1 Satz 4 Halbs. 1 ErbStG	142
dd)	Ausführungszeitpunkt	143
ee)	Vermögenszuständigkeit	143
II.	Verdopplung und Aufspaltung des Zuwendungsverhältnisses nach dem Bereicherungswillen des Schenkers	144
1.	Tertium comparationis der Rechtsprechungsübersicht	144
a)	Tertium comparationis im Tatsächlichen: Bereicherungswille gegenüber den jeweiligen Mitgesellschaftern	144
aa)	BFH, Urt. v. 30.5.2001, II R 6/98	144
bb)	BFH, Urt. v. 6.3.2002, II R 85/99	145
cc)	BFH, Urt. v. 10.11.2004, II R 44/02	145
dd)	BFH, Urt. v. 21.4.2009, II R 57/07	146
b)	Tertium comparationis in der schenkungsteuerlichen Konsequenz: Geltung der allgemeinen Grundsätze	147
2.	Zuwendungsobjekt im Falle eines Bereicherungswillens gegenüber der Personengesellschaft	147
a)	In Betracht kommende Zuwendungsobjekte	147
b)	Entwicklung aus dem Zurechnungsmodell	148
c)	Zur Abhängigkeit des Zuwendungsobjekts vom subjektiven Bereicherungswillen	149
d)	Ergebnis	151
3.	Exemplifikation anhand des Urteils des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 17.6.1999, 4 K 2830/98	151
a)	Sachverhalt und Entscheidung des Finanzgerichts	151
b)	Stellungnahme	152

aa)	Bedeutung der unbeschränkten und unbegrenzten Haftung des Vaters für die Darlehensverbindlichkeiten	152
bb)	Folgerungen und Varianten für den Zuwendungsgegenstand	153
C.	<i>Ausblick zum Besonderen Teil</i>	154
I.	Ambivalenzen in der jüngeren Praxis	154
1.	Hintergrund	154
2.	FG Baden-Württemberg, Urt. v. 1.3.2010, 9 K 2152/07	155
a)	Sachverhalt	155
b)	Entscheidung des Finanzgerichts und Stellungnahme	155
aa)	Betriebsvermögensbegünstigung?	155
bb)	Anteilswerterhöhung oder Grundstücke als Zuwendungsobjekt?	156
3.	BFH, Urt. v. 4.2.2020, II R 9/17	158
a)	Sachverhalt und Würdigung durch das Finanzamt, das Finanzgericht Münster und den Bundesfinanzhof	158
b)	Stellungnahme	160
II.	Stellungnahmen im Schrifttum	160
1.	Auseinandersetzung mit den Fallgestaltungen und Lösungshinweisen Gecks	161
a)	Disquotale Einlagen bei Neugründung, bei Kapitalerhöhung und in sonstigen Fällen	161
aa)	Exegese der Ausführungen Gecks	161
bb)	Stellungnahme	163
(1)	Ausgangsüberlegung	163
(2)	Neugründungsfälle	163
(3)	Kapitalerhöhungsfälle	164
(4)	Sonstige Bar- oder Sachleistungen	165
b)	Zuwendungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften	166
aa)	Die Ausführungen Gecks	166
bb)	Stellungnahme	166
c)	Überspringen stiller Reserven bei Buchwertübertragungen	167
aa)	Die Ausführungen Gecks	167
bb)	Stellungnahme	168
2.	Sonstige Stellungnahmen	169
a)	Offenes Ergebnis bei Hartmann	169
b)	Wälzholz, Schulze zur Wiesche und Hübner	170
	<i>Ergebnisse des Allgemeinen Teils</i>	172

Besonderer Teil	175
§ 3 Zuwendungen von Gesellschaftern (objektiver Tatbestand)	177
A. <i>Einführung und Grundlagen</i>	177
I. Narrative Retrospektive	177
1. RFH, Urt. v. 11.4.1923, VI A 8/23	177
2. RFH, Urt. v. 27.11.1924, VI e A 51/24	178
3. Verbindungslinien	179
II. Ausgangsüberlegungen zur schenkungsteuerlichen Relevanz von Gesellschafterleistungen	180
1. Leistungen auf schuldrechtlicher Grundlage im Rahmen echter und reiner Austauschgeschäfte	180
2. Beitragsleistungen causa societatis	180
3. Beitragsleistungen als potenzielle freigebige Zuwendungen im Verhältnis zu den Mitgesellschaftern	181
III. Einbringungen quoad dominium, quoad sortem und quoad usum	182
1. Die Unterscheidung zwischen Beitrag und Einlage	182
2. Die drei Einbringungsformen	184
a) Vorspann: Übersicht	184
b) Einbringung quoad dominium	185
c) Einbringung quoad sortem	185
aa) Wesen	185
bb) Gründe für die Wahl	185
cc) Rechtliche Gestaltung	186
dd) Behandlung in Zwangsvollstreckung und Insolvenz	187
ee) Behandlung in der Liquidation und beim Ausscheiden ..	187
d) Einbringung quoad usum	188
e) Nachspann: Beitrags- und Einlagecharakter	189
B. <i>Einbringung quoad dominium</i>	189
I. Gesellschafterkonten und Kontenmodelle bei der Personengesellschaft	189
1. Aufriss zur schenkungsteuerlichen Bedeutung der Kontendotation	189
2. Das Bedürfnis nach einer Kontendiversifikation vor dem Hintergrund gesetzlicher variabler und vertraglicher fester Kapitalanteile	190

a)	Variabler und fester Kapitalanteil	190
b)	Buchungstechnische Problemlage	192
c)	Konten und Kontenmodelle als Lösung	193
d)	Eingrenzung der Betrachtung auf die Kommanditisten	193
3.	Die Gesellschafterkonten	194
a)	(Festes) Kapitalkonto I	195
b)	(Variables) Kapitalkonto II	195
c)	Privatkonto (Darlehenskonto)	196
d)	Verlustvortragkonto	196
e)	Gesamthänderisch gebundenes Rücklagekonto	197
4.	Die Kontenmodelle	198
a)	Die einzelnen Modelle	198
aa)	Zweikontenmodell	198
bb)	Dreikontenmodell	199
cc)	Vier- und Fünfkontenmodell	199
b)	Hintergründe, Zwecke sowie Vor- und Nachteile der einzelnen Modelle	200
aa)	Das gesetzliche Modell des Kommanditisten	200
bb)	Vorteile des gesellschaftsvertraglichen Zweikontenmodells	201
cc)	Vorteile des Drei- und des Vierkontenmodells	202
5.	Die zivilrechtliche Rechtsnatur der Konten in Abhängigkeit vom jeweiligen Kontenmodell	204
a)	Verlustbuchung als maßgebliches Kriterium	204
b)	Rechtsnatur positiver (passivischer) Konten	207
aa)	Zwei- und Dreikontenmodell	208
bb)	Vierkontenmodell	208
cc)	Gesamthänderisch gebundenes Rücklagekonto	210
c)	Rechtsnatur negativer (aktivischer) Konten	211
aa)	Verlustbedingtes Debet	211
bb)	Entnahmebedingtes Debet	212
cc)	Konklusion für schenkungsteuerliche Zwecke	215
6.	Übergang: Die schenkungsteuerrechtliche Bedeutung der Kontendotation als Terra incognita des Unternehmensrechts	216
a)	Zivilrechtliche (und strafrechtliche) Bedeutung	216
b)	Einkommensteuerrechtliche Bedeutung	217
c)	Schenkungssteuerrechtliche Bedeutung	218
II.	Der objektive Tatbestand der freigebigen Zuwendung gemäß	
§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG		219
1.	Überblick über den Zuwendungstatbestand	219
2.	Die objektiven Tatbestandsmerkmale im Einzelnen	221
a)	Bereicherung und Entreicherung	221

b)	Objektive Unentgeltlichkeit	222
aa)	Allgemeine Formel	222
bb)	(Quotale und disquotale) Leistungen causa societatis	223
III.	Entreichung, Bereicherung und objektive Unentgeltlichkeit in	
	Abhängigkeit von der Kontendotation	226
1.	Die Bewertung von Einlagen in eine Personengesellschaft in	
	Abhängigkeit von der Kontendotation	226
a)	Einführung	226
b)	Steuerbilanzrecht	227
aa)	Einführung	227
bb)	Verdeckte Einlagen aus dem Privatvermögen, § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG	227
cc)	Offene Einlagen aus dem Privatvermögen, § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG	228
(1)	Offene Einlagen als tauschähnliche Rechtsgeschäfte	228
(2)	Offene Einlage bei Dotation (auch) des Kapitalkontos I	229
(3)	Verdeckte Einlage bei ausschließlicher Dotation eines sonstigen Eigenkapitalkontos	230
(4)	„Echte“ Veräußerung bei Dotation eines Forderungskontos	232
dd)	Offene und verdeckte Einlagen von betrieblichen Einzelwirtschaftsgütern, § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 EStG	233
(1)	Maßgeblichkeit der entwickelten Kriterien	233
(2)	Rechtsfolgen der einzelnen Kontendotationen	234
ee)	Offene Einlagen strukturierter betrieblicher Einheiten, § 24 UmwStG	236
(1)	Grundlagen	236
(2)	Maßgeblichkeit der entwickelten Kriterien und Rechtsfolgen der einzelnen Kontendotationen	238
ff)	Verdeckte Einlagen strukturierter betrieblicher Einheiten, § 6 Abs. 3 EStG	241
(1)	Dotation des Kapitalkontos II (Zwei-/ Dreikontenmodell) und/oder des gesamthänderisch gebundenen Rücklagekontos	241
(2)	Dotation eines Forderungskontos neben dem Kapitalkonto II (Zwei-/Dreikontenmodell) und/oder dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagekonto	242
gg)	Ergebnisse	242

(1)	Einlagen aus dem Privatvermögen	242
(2)	Einlagen betrieblicher Einzelwirtschaftsgüter	243
(3)	Einlagen strukturierter betrieblicher Einheiten	243
c)	Handelsbilanzrecht	244
aa)	Vorbemerkung	244
bb)	Zum Meinungsspektrum bei Personengesellschaften	244
(1)	Echte Veräußerungsgeschäfte	244
(2)	Vom Bewertungswahlrecht zur zwingenden Verkehrswertbewertung	245
(3)	Zur Reichweite des Meinungsumschwungs – Literaturansichten und Stellungnahme	246
cc)	Zum Meinungsspektrum bei Kapitalgesellschaften	247
(1)	Gleichbehandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften	247
(2)	Offene Einlagen	248
(a)	Terminologische Unklarheiten	248
(b)	Systematisierung des Meinungsspektrums ...	249
(3)	Verdeckte Einlagen, insbesondere angesichts der Entscheidungen des EuGH in den Rechtssachen GIMLE SA und Bloomsbury NV	251
(a)	Einführung	251
(b)	Die maßgeblichen Bestimmungen der Bilanzrichtlinien 1978/2013	252
(c)	Die Entscheidungen GIMLE SA und Bloomsbury NV	253
(d)	Die Kritik der deutschen Bilanzrechtsliteratur	258
dd)	Stellungnahme	262
(1)	Bedeutung der Entscheidungen GIMLE SA und Bloomsbury NV für verdeckte Einlagen in Personengesellschaften	262
(a)	Einführung in die Problemlage	262
(b)	Novellierung der Richtlinie und Rechtsformspezifisches	264
(c)	Bedeutungszuwachs der Fair-Value- Bewertung	265
(d)	Bedeutungszuwachs der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	268
(e)	Zwischenfazit zu den Konsequenzen für die Bindungswirkung der Entscheidungen ...	268
(f)	Formulierung des jeweiligen Tenors der Entscheidungen	269

	(g) Reichweite und Bedeutung einer etwaigen Bindungswirkung	270
	(h) Praktische Relevanz	272
(2)	Bedeutung des Meinungsspektrums bei Personen- und bei Kapitalgesellschaften für offene Einlagen in Personengesellschaften	274
(3)	Ergebnisse zur handelsbilanzrechtlichen Einlagenbewertung	275
d)	Gesellschaftsrecht	276
2.	Schenkungssteuerrechtliche Zwischenüberlegungen	276
a)	Maßgeblichkeit der gesellschaftsrechtlichen Bewertung	276
b)	Von der gesellschaftsrechtlichen zur handelsbilanzrechtlichen und von dort zur steuerbilanzrechtlichen Bewertung	277
c)	Einschränkungen im Falle des Überspringens stiller Reserven	277
d)	Folgerungen	278
3.	Entreicherung, Bereicherung und objektive Unentgeltlichkeit beim Ansatz zum gemeinen Wert (Teilwert) ohne stille Reserven	279
a)	Dotation des gesamthänderisch gebundenen Rücklagekontos	279
aa)	Einführung	279
bb)	Quotale Einlagen	279
(1)	Bedeutung des gesamthänderisch gebundenen Rücklagekontos	280
(2)	Die Behandlung quotaler Einlagen in die Kapitalrücklage einer Kapitalgesellschaft gemäß § 272 Abs. 2 HGB	280
(3)	Zur These von der fehlenden Entreicherung aufgrund der Anteilswerterhöhung	282
(4)	Fehlen von Entreicherung und objektiver Unentgeltlichkeit als komplementäre Ausschlussgründe	285
(5)	Bedeutung der gesellschaftsrechtlichen Unterscheidung zwischen Einlage und Beitrag für die objektive Unentgeltlichkeit	286
(6)	Abgrenzung zur Theorie vom „automatischen Entgelt“	287
(7)	Bedeutung einer etwaigen Inkongruenz zwischen dem Wert des Einlagegegenstands und der Anteilswerterhöhung	288
(8)	Zusammenfassung der Ergebnisse	291

(9) Exemplifikation	292
cc) Disquotale Einlagen	293
(1) Abstrakte Darlegung	293
(2) Exemplifikation	296
b) Dotation des Kapitalkontos II (Zwei-/Dreikontenmodell) des Inferenten	297
c) Dotation des Kapitalkontos I oder eines Forderungskontos des Inferenten	300
d) Behandlung gesplitteter Dotationen	302
aa) Einführung	302
bb) Kapitalkonto I und Forderungskonto	303
cc) Kapitalkonto II (Zwei-/Dreikontenmodell) und gesamthänderisch gebundenes Rücklagekonto	303
dd) Forderungskonto und Kapitalkonto II (Zwei-/ Dreikontenmodell) und/oder gesamthänderisch gebundenes Rücklagekonto	304
ee) Kapitalkonto I und Kapitalkonto II (Zwei-/ Dreikontenmodell) und/oder gesamthänderisch gebundenes Rücklagekonto	305
(1) Infektion durch die Dotation des Kapitalkontos I im Einkommensteuerrecht	305
(2) Zum Argument der strukturellen Gleichwertigkeit mit den Fällen des § 24 UmwStG	305
(a) Kapitalerhöhung mit Agioleistung	306
(b) Verallgemeinerung durch den Bundes- finanzhof und die Finanzverwaltung	309
(c) Bedeutung für das Schenkungsteuerrecht	310
(3) Zum Argument der Einheitlichkeit des „tauschähnlichen Einbringungsgeschäfts“	311
(4) Ergebnis für die Dotation des gesamthänderisch gebundenen Rücklagekontos neben dem Kapitalkonto I	311
(5) Ergebnis für die Dotation des Kapitalkontos II (Zwei-/Dreikontenmodell) neben dem Kapitalkonto I	312
e) Ergebnisse	314
4. Entreichung, Bereicherung und objektive Unentgeltlichkeit beim Überspringen stiller Reserven	314
a) Das Phänomen des steuerlichen Überspringens stiller Reserven – eine erste Annäherung	315
b) Zulässigkeit des steuerlichen Überspringens stiller Reserven im Rahmen von Einlagen in Personengesellschaften	316

aa)	§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG	316
bb)	§ 6 Abs. 3 und § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 EStG	318
c)	Subjekt- und objektbezogene Zuordnung stiller Reserven mittels steuerlicher Ergänzungsbilanzen	319
aa)	Begriff und Funktion von Ergänzungsbilanzen	319
bb)	Subjektbezogene und objektbezogene Zuordnung stiller Reserven	320
d)	Exemplifikation	321
aa)	Sachverhalt zum Beispiel 3.5	322
bb)	Verteilung der stillen Reserven vor der Einlage	323
cc)	Lösung des Beispiels 3.5, Fall a)	323
	(1) Verteilung der stillen Reserven nach der Einlage ohne Ergänzungsbilanzen	323
	(2) Subjektbezogene Zuordnung der stillen Reserven ..	325
	(3) Objektbezogene Zuordnung der stillen Reserven ..	326
dd)	Lösung des Beispiels 3.5, Fälle b) und c)	327
	(1) Verteilung der stillen Reserven nach der Einlage ohne Ergänzungsbilanzen	327
	(2) Subjekt- und objektbezogene Zuordnung der stillen Reserven	329
e)	Steuerbilanzielles versus handelsbilanzielles Überspringen stiller Reserven	330
aa)	Steuerbilanzielles Überspringen stiller Reserven als Verlagerung individueller latenter Ertragsteuerlast	330
bb)	Auseinanderfallen der handelsbilanziellen und der steuerbilanziellen Einlagenbewertung	331
cc)	Auseinanderfallen des handelsbilanziellen und des steuerbilanziellen Überspringens stiller Reserven	333
f)	Drei Paradigmen für die schenkungsteuerliche Beurteilung	335
aa)	Vorbemerkung	335
	(1) Schenkungsteuerliche Bedeutung des handelsbilanziellen und des steuerbilanziellen Überspringens stiller Reserven	335
	(2) Ungenauigkeiten im bisherigen Schrifttum	336
	(3) Überleitung zu den drei Paradigmen	339
bb)	Erstes Paradigma – simultanes handels- und gesellschaftsrechtliches sowie steuerrechtliches Überspringen stiller Reserven	339
cc)	Zweites Paradigma – nur handels- und gesellschafts- rechtliches Überspringen stiller Reserven	340

dd)	Drittes Paradigma – nur steuerrechtliches Überspringen stiller Reserven	340
g)	Schenkungssteuerliche Beurteilung	341
aa)	Einordnende Vorbemerkung und allgemeiner Forschungsstand	341
bb)	Handels- und gesellschaftsrechtliches Überspringen stiller Reserven (erstes und zweites Paradigma)	346
	(1) Grundsätzliches zu Entreicherung und Bereicherung	346
	(2) Exkurs: Zur Parallelität des Überspringens stiller Reserven und der Dotation des gesamthänderisch gebundenen Rücklagekontos	348
	(3) Zur jeweiligen tatbestandlich maßgeblichen Beteiligungsquote	351
	(4) Sonstige Gegenleistungen	353
	(5) Zur Freiwilligkeit der Vermögenshingabe	356
	(a) Einführung	356
	(b) Die gesellschaftsrechtliche Zuständigkeit zur Ausübung des Bewertungswahlrechts	358
	(c) Freiwilligkeit bei alleiniger Zuständigkeit des Inferenten	361
	(d) Freiwilligkeit bei Vereinbarung im Einlage- und Übertragungsvertrag	361
	(e) Freiwilligkeit bei Zustimmung im Rahmen der Geschäftsführung	362
	(f) Freiwilligkeit bei Zustimmung in der Gesellschafterversammlung	363
	(g) Keine Freiwilligkeit ohne Zustimmung	364
cc)	Simultanes Überspringen (erstes Paradigma) und Zurückbehalten (zweites Paradigma) der latenten Ertragsteuerlast	367
	(1) Grundsätzliche Bedeutung und Wirkungsweise	367
	(2) Parallele zu § 10 Abs. 2 Fall 2 ErbStG	370
	(a) Die Regelung des § 10 Abs. 2 Fall 2 ErbStG	370
	(b) Eine einheitliche, nicht zwei separate Zuwendungen	371
	(c) Der effektive Unterschied	375
	(d) Ergebnis	376
	(3) Zur Freiwilligkeit der Vermögenshingabe hinsichtlich des Zurückbehaltens der latenten Ertragsteuerlast (zweites Paradigma)	378

(a)	Einführung	378
(b)	Steuerliche Bilanzierungskompetenz hinsichtlich der Ergänzungsbilanzen im Rahmen von § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1977	379
(c)	Steuerliche Bilanzierungskompetenz hinsichtlich der Ergänzungsbilanzen im Rahmen von § 24 Abs. 2 UmwStG n. F.	381
(d)	Bedeutung für die Freiwilligkeit im Rahmen von offenen Einlagen strukturierter betrieblicher Einheiten (§ 24 UmwStG)	385
(aa)	Ausgangspunkt: Zweifel an der Freiwilligkeit	385
(bb)	Bilanzierungs- und Bewertungs- vereinbarung im Einbringungs- und Übertragungsvertrag	385
(cc)	Allgemeine gesellschaftsrechtliche Bilanzierungs- und Bewertungs- kompetenz hinsichtlich der Ergänzungsbilanzen	389
(e)	Bedeutung für die Freiwilligkeit im Rahmen von offenen und verdeckten Einlagen betrieblicher Einzelwirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG)	395
(aa)	Einführung	395
(bb)	Steuerrechtliche Bilanzierungskompetenz	396
(cc)	Gesellschaftsrechtliche Bilanzierungskompetenz	397
(dd)	Zum Ansatz von Paus	397
(4)	Indiziert das Zurückbehalten der latenten Ertragsteuerlast (zweites Paradigma) stets eine Schenkung?	400
dd)	Alleiniges Überspringen latenter Ertragsteuerlast (drittes Paradigma)	404
(1)	Grundsätzliche schenkungsteuerliche Einordnung	404
(2)	Wertmäßige Vermögensverschiebung	406
(3)	Zur Freiwilligkeit der Vermögenshingabe	408
ee)	Phänotypik und schenkungsteuerliche Beurteilung im Nexus der Paradigmen	410

(1)	Abstrakt in Betracht kommende atypische Fallgestaltungen	410
(2)	Phänotypik des ersten Paradigmas bei schenkungsteuerlicher Beurteilung entsprechend dem dritten Paradigma	412
(a)	Sachverhalt zum Beispiel 3.9	412
(b)	Grundsätzliche Ausgeglichenheit der Leistungen	413
(c)	Phänotypik des ersten Paradigmas	413
(d)	Schenkungssteuerliche Beurteilung entsprechend dem dritten Paradigma	413
(3)	Phänotypik des dritten Paradigmas bei schenkungsteuerlicher Beurteilung entsprechend dem ersten Paradigma	414
(a)	Abstrakte Umschreibung	414
(b)	Exemplifikation	416
ff)	Abschließende Exemplifikation anhand des Beispiels 3.5	418
(1)	Schenkungssteuerrechtliche Beurteilung im Fall a)	418
(a)	Handels- und gesellschaftsrechtliche Auswirkungen	418
(b)	Ertragsteuerrechtliche Auswirkungen	422
(2)	Schenkungssteuerrechtliche Beurteilung im Fall b)	422
(a)	Handels- und gesellschaftsrechtliche Auswirkungen	422
(b)	Ertragsteuerrechtliche Auswirkungen	424
(3)	Schenkungssteuerrechtliche Beurteilung im Fall c)	424
IV.	Bestimmung des Zuwendungsgegenstands in Abhängigkeit von der Kontendotation	426
1.	Anknüpfung an die allgemeinen Grundsätze und Differenzierung nach den Konstellationen der Kontendotation	427
2.	Dotation eines eigenen Kontos des Inferenten	428
3.	Dotation des gesamthänderisch gebundenen Rücklagekontos	428
4.	Dotation eines Kontos eines Mitgesellschafters	429
a)	Bestimmung des Zuwendungsgegenstands	429
b)	Dotation des Kapitalkontos I	432
c)	Dotation des Kapitalkontos II (Zwei-/Dreikontenmodell)	432
d)	Dotation eines Forderungskontos	433
e)	Behandlung gesplitteter Dotationen	434

aa)	Kapitalkonto I und Kapitalkonto II (Zwei-/ Dreikontenmodell) und/oder gesamthänderisch gebundenes Rücklagekonto	434
(1)	Aufnahme als neuer Gesellschafter	435
(2)	Erhöhung der Beteiligungsquote eines Altgesellschafters	436
bb)	Kapitalkonto II (Zwei-/Dreikontenmodell) und gesamthänderisch gebundenes Rücklagekonto	440
cc)	Forderungskonto neben dem Kapitalkonto I und/oder dem Kapitalkonto II (Zwei-/Dreikontenmodell) und/oder dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagekonto	440
C.	<i>Einbringung quoad sortem</i>	441
I.	Einführung	441
II.	Die Beschlüsse des Bundesfinanzhofs vom 1.2.2001, II B 15/00 und II B 16/00	442
1.	Sachverhalt und Ausgangslage	442
2.	Entscheidungen des Finanzgerichts München (Vorinstanz)	443
3.	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs	444
III.	Eigene Auffassung	445
1.	Stellungnahme zu den Entscheidungen des Finanzgerichts München und des Bundesfinanzhofs	445
a)	Herauslösung der Grundstückseinbringung aus dem Gründungsvorgang durch die Judikate	445
b)	Freilegung der rechtlichen und wirtschaftlichen Struktur und der eigentlichen schenkungsteuerlichen Problematik des Falles	446
aa)	Einheitliche mittelbare Anteilsschenkung	446
bb)	Beurteilungsalternativen hinsichtlich des Transfers des Grundstückswerts auf die Gesellschaftsanteile durch die Einbringung quoad sortem	447
(1)	Ausgangsüberlegung	447
(2)	Voller Werttransfer (wie bei der Einbringung quoad dominium)	447
(3)	Nur partieller Werttransfer (anders als bei der Einbringung quoad dominium)	449
(4)	Weichenstellung	449
2.	Handels- und gesellschaftsrechtliche Bedeutung der Einbringung quoad sortem – Konsequenzen für die Schenkungsteuer	450
a)	Gesellschaftsrechtliche Kontendotation	450

b)	Handelsbilanzrechtliche Aktivierung	450
aa)	Wirtschaftliches Eigentum der Gesellschaft am quoad sortem eingebrachten Gegenstand	451
bb)	Aktivierung des quoad sortem eingebrachten Gegenstands selbst	452
c)	Schenkungssteuerliche Konsequenzen	453
3.	Ertragsteuerrechtliche Bedeutung der Einbringung quoad sortem – Konsequenzen für die Schenkungssteuer	455
4.	Ergebnis	456
<i>D.</i>	<i>Einbringung quoad usum</i>	456
I.	Einführung	456
II.	Grundsätzliche schenkungssteuerliche Beurteilung	457
1.	Überblick	458
2.	Entreicherung und Bereicherung	459
3.	Objektive Unentgeltlichkeit	460
III.	Besonderheiten aufgrund der Vorteilsgewährung an eine Personengesellschaft	461
1.	Ausschluss der objektiven Unentgeltlichkeit durch die Vorteilsgewährung causa societatis?	461
a)	Niedersächsisches FG, Urt. v. 16.10.2012, 3 K 251/12	461
aa)	Sachverhalt und Steuerfestsetzung durch das beteiligte Finanzamt	461
bb)	Entscheidung des Niedersächsischen Finanzgerichts	461
cc)	Zustimmung im Schrifttum	462
b)	Stellungnahme	463
aa)	Verwechslung der Gesellschaftsebene mit der Gesellschafterebene	463
bb)	Schenkungssteuerliche Gleichbehandlung von Einlagen und sonstigen Beiträgen	463
cc)	Verpflichtung, gegen angemessenes Entgelt tätig zu werden?	464
dd)	Fehlende Vermögensverschiebung?	465
ee)	Verbleibendes Unbehagen	465
2.	Keine schenkungssteuerlich relevante Bereicherung aufgrund der einkommensteuerlich gewinnerhöhenden Wirkung des Vorteils ...	466
a)	Die einkommensteuerlich gewinnerhöhende Wirkung des Vorteils	466
b)	Unzulässigkeit einer Doppelbelastung aufgrund des Exklusivitätsverhältnisses zwischen Einkommensteuer und Schenkungssteuer	468

a)	Schenkungsteuer als Einkommensteuer im weiteren Sinne	468
b)	Exklusivitätsverhältnis und verfassungsrechtliche Unzulässigkeit einer Doppelbelastung	469
c)	Folgerungen für die Gewährung von Nutzungs- und Leistungsvorteilen an Personengesellschaften	471
aa)	Keine schenkungsteuerlich relevante Bereicherung	471
bb)	Methodische Konstruktion	473
d)	Abgrenzung zur Berücksichtigung der latenten Ertragsteuerlast beim Überspringen stiller Reserven	474
aa)	Scheinbarer Widerspruch	474
bb)	Zusammenspiel von Einkommensteuer und Schenkungsteuer beim Überspringen stiller Reserven	474
cc)	Zusammenspiel von Einkommensteuer und Schenkungsteuer bei der unentgeltlichen Gewährung von Nutzungs- und Leistungsvorteilen	475
dd)	Ableich mit literarischen Stellungnahmen und Resümee	477
e)	Buchung „per Aufwand an Kapital“ als Problemlösung?	478
aa)	Die Buchungstechnik „per Aufwand an Kapital“	478
bb)	Konsequenzen für die Abgrenzung von Einkommensteuer und Schenkungsteuer	478
cc)	Kritik an der Buchungstechnik und praktische Schwierigkeiten	480
f)	Ergebnis	481

§ 4 Zuwendungen von Schwesterpersonengesellschaften (objektiver Tatbestand)

A.	<i>Einführung</i>	483
B.	<i>Alternativen der ertragsteuerrechtlichen Beurteilung</i>	484
I.	Beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaften	484
1.	BFH, Urt. v. 25.11.2009, I R 72/08: Keine Buchwertfortführung	484
2.	BFH, Beschl. v. 15.4.2010, IV B 105/09: Buchwertfortführung	485
3.	BFH, Beschl. v. 10.4.2013, I R 80/12: Keine Buchwertfortführung und Vorlage an das Bundesverfassungsgericht	486

4. Finanzverwaltung und Schrifttum	488
II. Nicht beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaften	489
C. <i>Schenkungsteuerrechtliche Beurteilung</i>	489
I. Beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaften	489
1. Die Auffassung Hartmanns	490
a) Sachverhalt	490
b) Die Lösung Hartmanns	490
aa) Kopfteilprinzip	490
bb) Kapitalrelation	490
2. Die Auffassung Gecks	491
3. Eigene Auffassung	491
a) Sachverhalt des Beispiels 4.1	492
b) Lösung zu Fall a)	492
aa) Handels- und gesellschaftsrechtliche Auswirkungen	492
(1) Wertverlagerung zwischen den jeweiligen Gesellschaftsanteilen	492
(2) Überkreuz-Zuwendungen oder wirtschaftliche Übertragung „an sich selbst“?	493
(a) Entreicherkompensation bei A infolge der Werterhöhung seines Altanteils	493
(b) Gegenleistung an A in Gestalt eines Teils seines Neuanteils	493
(c) Gegenleistung an A in Gestalt der Überkreuz-Zuwendungen seiner Mitgesellschafter	494
(d) Keine verbleibende objektiv unentgeltliche Entreichung des A	494
(e) Einordnung der Ausführungen Hartmanns und Gecks	495
bb) Ertragsteuerrechtliche Auswirkungen	496
(1) Zugrundelegung der Ansicht des I. Senats des Bundesfinanzhofs	496
(2) Zugrundelegung der Ansicht des IV. Senats des Bundesfinanzhofs	496
c) Lösung zu Fall b)	497
II. Nicht beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaften	497
1. Die Auffassung Gecks	497
2. Eigene Auffassung	498
a) Sachverhalt des Beispiels 4.2	498
b) Lösung zu Fall a)	498

aa)	Handels- und gesellschaftsrechtliche Auswirkungen	498
(1)	Wertverlagerung zwischen den jeweiligen Gesellschaftsanteilen	498
(2)	Schenkungsteuerliche Beurteilung	499
(a)	Entreicherungskompensation bei A infolge der Werterhöhung seines Altanteils	499
(b)	Gegenleistung an A in Gestalt eines Teils seines Neuanteils	500
(c)	Gegenleistung an A in Gestalt der Überkreuz- Zuwendungen seiner Mitgesellschafter	500
(d)	Verbleibende objektiv unentgeltliche Entreicherung des A	500
(e)	Objektiv unentgeltliche Bereicherung von C und D durch A und B	501
(f)	Gespaltenes Zuwendungsobjekt	501
(g)	Ergebnis	502
bb)	Ertragsteuerrechtliche Auswirkungen	502
(1)	Zugrundelegung einer vollumfänglichen Aufdeckung der stillen Reserven	502
(2)	Zugrundelegung einer anteiligen Aufdeckung der stillen Reserven	502
(3)	Zugrundelegung einer vollumfänglichen Buchwertfortführung	504
c)	Lösung im Fall b)	504
III.	Ergebnis	505
1.	Beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaften	505
2.	Nicht beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaften	505
§ 5 Zuwendungen gesellschaftsfremder Dritter		
(objektiver Tatbestand)		
507		
A.	<i>Vorüberlegungen</i>	507
I.	Abriss zum objektiven Zuwendungstatbestand	507
II.	Keine Besonderheiten bei der Entreicherung und der objektiven Unentgeltlichkeit	508
III.	Reprise der Modelle des Allgemeinen Teils bei der Bereicherung	508
1.	Reprise	509
2.	Die Modelle zur Zurechnung und zum Zuwendungsgegenstand	509
a)	Das Zurechnungsmodell (erstes Modell)	509

b)	Das Modell zur Bestimmung des Zuwendungsgegenstands (zweites Modell)	510
3.	Relevanz der Modelle bei Zuwendungen gesellschaftsfremder Dritter	510
<i>B.</i>	<i>Das Modell zur Bestimmung des Zurechnungsmaßstabs (drittes Modell)</i>	<i>512</i>
I.	Einführung	512
II.	Bereicherungswille gegenüber der Gesellschaft	513
1.	Überblick zu den in Betracht kommenden Zurechnungsmaßstäben	513
2.	Kopfteilprinzip	514
a)	Dogmatik der traditionellen Gesamthandsdoktrin	514
aa)	Argumentationsgang	514
bb)	Bewertung	515
b)	Praktikabilitätserwägungen	516
aa)	Argumentationsgang	516
bb)	Bewertung	516
c)	§ 722 Abs. 1 BGB und § 121 Abs. 3 HGB	517
d)	Bereicherungsprinzip	518
3.	Kapitalrelation oder Gewinnverteilungsschlüssel?	519
a)	Indifferenz des Vorrangs individueller Vereinbarungen vor dispositivem Recht	520
b)	Indifferenz von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO und § 3 Satz 2 Halbs. 1 BewG	521
c)	Indifferenz von § 97 Abs. 1a Nr. 1 Buchst. b BewG	523
d)	Bereicherungsprinzip und Substanzsteuerprinzip als Ausgangspunkt	524
e)	Buch- und bilanzmäßige Behandlung als maßgebliches Zurechnungsmoment	525
aa)	Bedeutung der Buchführung und Bilanzierung für den Zurechnungsmaßstab	525
bb)	Buch- und bilanzmäßige Behandlung unentgeltlicher Zuwendungen	526
(1)	Traditionelle deutsche Bilanzrechtsdogmatik	526
(a)	Aktivierung	526
(b)	Bewertung	527
(c)	Verkehrswertansatz bei Vorteilszuwendungsabsicht	528
(d)	Passivierung	529

(e)	Schenkungsteuerliche Bedeutung und Konsequenzen	530
(2)	Bedeutung der Entscheidungen des EuGH in den Rechtssachen GIMLE SA und Bloomsbury NV	532
III.	Bereicherungswille gegenüber den Gesellschaftern	534
1.	Buch- und bilanzmäßige Behandlung als maßgebliches Zurechnungsmoment	535
2.	Aktivierung	535
3.	Passivierung	535
a)	Mittelbare Schenkung	535
b)	Passivierung in Abhängigkeit vom Schenkerwillen	536
c)	Zurechnung (nur) an die begünstigten Gesellschafter	537
d)	Vorbehalt der gesellschaftsvertraglichen Zulässigkeit	538
e)	Resümee	539
C.	<i>Ergebnis</i>	539
§ 6	Subjektiver Tatbestand (Freigebigkeit)	541
A.	<i>Ausgangsüberlegungen</i>	541
I.	Einführung und historischer Abriss	541
II.	Meinungsspektrum zu den allgemeinen Anforderungen an den subjektiven Tatbestand	543
1.	Bundesfinanzhof und Finanzverwaltung: Wille zur Unentgeltlichkeit (Wille zur Freigebigkeit)	543
a)	Wille zur Unentgeltlichkeit, keine Bereicherungsabsicht	543
b)	Bewusstsein der Unentgeltlichkeit	544
c)	Feststellung nach den Maßstäben des allgemein Verkehrüblichen	544
d)	Irrtumslehre	545
e)	Objektive Feststellungslast (Beweislast)	545
2.	Die Dreiteilung des subjektiven Tatbestands bei Meincke und seinen Schülern	546
a)	Überblick	546
b)	Wille zur Unentgeltlichkeit	547
c)	Wille zur Bereicherung	547
d)	Wille zur schenkweisen Zuwendung	548
III.	Weitergehende Anforderungen im Bereich geschäftlicher Beziehungen	549

B.	<i>Der subjektive Tatbestand bei Zuwendungen gesellschaftsfremder Dritter</i>	550
I.	Zuwendungen aus dem geschäftlichen Bereich des Dritten	550
II.	Zuwendungen aus dem nicht geschäftlichen Bereich des Dritten	550
C.	<i>Der subjektive Tatbestand bei Zuwendungen von Gesellschaftern oder Schwesterpersonengesellschaften</i>	551
I.	Entwicklung einer eigenen Dogmatik für Leistungen causa societatis in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft	551
1.	Die Problematik der Feststellung der Freigebigkeit als Ausgangspunkt	551
2.	Entwicklung allgemeiner dogmatischer Leitlinien als Lösungsansatz	552
a)	Einordnende Vorbemerkung	553
b)	Theoretische Ausgangsvermutung für eine freigebigkeitsausschließende geschäftliche Veranlassung	553
c)	Generelle Entkräftung der Ausgangsvermutung und Gegenvermutung aufgrund der kautelarjuristischen Flexibilität der Finanzverfassung der Personengesellschaft	554
aa)	Vorbemerkung	554
bb)	Kautelarjuristische Möglichkeiten zur Vermeidung von Vermögensverlagerungen	555
cc)	Konsequenzen für die schenkungsteuerliche Vermutungsregel	556
(1)	Entkräftung der Ausgangsvermutung für eine freigebigkeitsausschließende geschäftliche Veranlassung	556
(2)	Geltung einer Gegenvermutung für die Freigebigkeit	558
dd)	Der tiefere Sinn im Beschluss des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 1.3.2017, 7 V 2515/16	559
d)	Möglichkeiten zur Entkräftung der Gegenvermutung	560
aa)	Vorbemerkung zur Wirkung der Entkräftung und zur objektiven Feststellungslast (Beweislast)	560
bb)	Ein gleichwertiger Alternativweg ist nicht ersichtlich	561
cc)	Der Zuwendende kennt den gleichwertigen Alternativweg nicht oder nimmt ihn nicht als gleichwertig wahr	563
(1)	Beispiel	563
(2)	Kein Ausschluss durch die Irrtumslehre des Bundesfinanzhofs	564

dd)	Der gleichwertige Alternativweg ist faktisch nicht durchsetzbar	566
II.	Exemplifikation	567
1.	Beurteilung der Rechtsprechung zum subjektiven Tatbestand bei Gesellschafterleistungen in das Gesellschaftsvermögen	567
a)	Darstellung	568
aa)	Kapitalerhöhung gegen zu geringes Aufgeld	568
bb)	Buchwerteinbringung bei Gründung	569
b)	Bewertung	570
aa)	Ausgangsüberlegung	570
bb)	Zur Prima-facie-Unterstellung der Kenntnis von den objektiv bereicherungs begründenden Umständen	571
cc)	Zur Irrelevanz des Primärmotivs „Kontinuität des Unternehmens“	571
dd)	Zur Buchwerteinbringung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft im Gründungsfall	572
2.	Auseinandersetzung mit Gecks Fallgestaltungen und Lösungshinweisen zum subjektiven Tatbestand	572
a)	Disquotale Einlage bei Gesellschaftsgründung	572
b)	Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften	574
c)	Buchwertübertragung zwischen nicht beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften	574
d)	Buchwertübertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen	576
e)	Verzicht auf ein Gesellschafterdarlehen	578
D.	Ergebnisse	579
	Thesen	581
	Literaturverzeichnis	595
	Register	621

Verzeichnis der Beispielsfälle

<i>Beispiel 2¹</i> : In Betracht kommende Zuwendungsobjekte im Falle eines Bereicherungswillens gegenüber der Personengesellschaft	147
<i>Beispiel 3.1</i> : Schenkungsteuerliche Behandlung quotaler Einlagen in das gesamthänderisch gebundene Rücklagekonto	292
<i>Beispiel 3.2</i> : Schenkungsteuerliche Behandlung disquotaler Einlagen in das gesamthänderisch gebundene Rücklagekonto	296
<i>Beispiel 3.3</i> : Schenkungsteuerliche Behandlung einer Agioleistung in das gesamthänderisch gebundene Rücklagekonto	308
<i>Beispiel 3.4</i> : Schenkungsteuerliche Behandlung einer gesplitteten Dotation von Kapitalkonto I und Kapitalkonto II (Zwei-/Dreikontenmodell)	312
<i>Beispiel 3.5</i> : Interpersonale Verlagerung stiller Reserven sowie subjekt- und objektbezogene Zuordnung mittels Ergänzungsbilanzen	322
<i>Beispiel 3.6</i> : Bareinlage in das Kapitalkonto II (Zwei-/Dreikontenmodell) des Inferenten	406
<i>Beispiel 3.7</i> : Sacheinlage ohne handels- und gesellschaftsrechtliche Vermögensverlagerung und mit Ergänzungsbilanzen	407
<i>Beispiel 3.8</i> : Sacheinlage ohne handels- und gesellschaftsrechtliche Vermögensverlagerung und ohne Ergänzungsbilanzen	407
<i>Beispiel 3.9</i> : Phänotypik des ersten Paradigmas bei schenkungsteuerlicher Beurteilung entsprechend dem dritten Paradigma	412
<i>Beispiel 3.10</i> : Phänotypik des dritten Paradigmas bei schenkungsteuerlicher Beurteilung entsprechend dem ersten Paradigma	416
<i>Beispiel 3.11</i> : Gesplittete Dotation von Kapitalkonto I, Kapitalkonto II (Zwei-/Dreikontenmodell) und gesamthänderisch gebundenem Rücklagekonto bei der Aufnahme als neuer Gesellschafter	435

¹ Die Nummerierung der Beispielsfälle folgt der Kapitelnummerierung, d. h. das erste Beispiel der Arbeit trägt die Nummer 2, weil es sich im 2. Kapitel (§ 2) befindet. Mehrere Beispielsfälle desselben Kapitels sind nach dezimalem Schema benannt, also etwa das erste Beispiel im 3. Kapitel (§ 3) als Beispiel 3.1, das zweite Beispiel im 3. Kapitel als Beispiel 3.2 usw.

<i>Beispiel 3.12</i> : Gesplittete Dotation von Kapitalkonto I, Kapitalkonto II (Zwei-/Dreikontenmodell) und gesamthänderisch gebundenem Rücklagekonto bei Erhöhung der Beteiligungsquote eines Altgesellschafters	436
<i>Beispiel 3.13</i> : Zuwendung von Nutzungs- und Leistungsvorteilen	457
<i>Beispiel 4.1</i> : Schenkungsteuerliche Beurteilung von Zuwendungen zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften	492
<i>Beispiel 4.2</i> : Schenkungsteuerliche Beurteilung von Zuwendungen zwischen nicht beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften	498
<i>Beispiel 5</i> : Maßstab für die Zurechnung von Zuwendungen gesellschaftsfremder Dritter an die Gesellschafter	512
<i>Beispiel 6</i> : Subjektiver Zuwendungstatbestand bei disquotalen Einlagen in das gesamthänderisch gebundene Rücklagekonto	556

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere/-r Ansicht
a. a. O.	am angegebenen Ort
a. E.	am Ende
abl.	ablehnend
ABl.	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften/der Europäischen Union
Abs.	Absatz
Abt.	Abteilung
AcP	Archiv für die civilistische Praxis (Zeitschrift)
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
allg.	allgemein
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
Anm. d. Verf.	Anmerkung des Verfassers
Aufl.	Auflage
ausf.	ausführlich
Az.	Aktenzeichen
BAG	Bundesarbeitsgericht
BayLfSt	Bayerisches Landesamt für Steuern
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBEV	Berater-Brief Erben und Vermögen (bis 2/2007: Berater-Brief Vermögen [BBV], ab 2009: NWB Erben und Vermögen [NWB E-V])
BBV	Berater-Brief Vermögen (ab 3/2007: Berater-Brief Erben und Vermögen [BBEV], ab 2009: NWB Erben und Vermögen [NWB E-V])
Bd.	Band
bearb.	bearbeitet
Beck Bil-Komm.	Beck'scher Bilanz-Kommentar
BeckFormB BHW	Beck'sches Formularbuch Bürgerliches, Handels- und Wirtschaftsrecht
BeckHdR	Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung
BeckOK-BGB	Beck'scher Online-Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch
BeckOK-GmbHG	Beck'scher Online-Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
BeckOK-HGB	Beck'scher Online-Kommentar zum Handelsgesetzbuch
BeckOK-UmwStG	Beck'scher Online-Kommentar zum Umwandlungssteuergesetz
Begr.	Begründer
begr. v.	begründet von
BeitrRLUmsG	Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz
Beschl.	Beschluss/Beschlüsse

BeurkG	Beurkundungsgesetz
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (bis 1997), Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (ab 1998)
BFH/PR	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs für die Praxis der Steuerberatung (Zeitschrift)
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerfGG	Gesetz über das Bundesverfassungsgericht (Bundesverfassungsgerichtsgesetz)
BVerfGK	Kammerentscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
Co.	Compagnie
d. h.	das heißt
d. Verf.	der Verfasser
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DDR	Deutsche Demokratische Republik
dems.	demselben
dens.	denselben
ders.	derselbe/-n
dies.	dieselbe/-n
diff.	differenzierend
DM	Deutsche Mark
DNotZ	Deutsche Notar-Zeitschrift
Doppelbuchst.	Doppelbuchstabe
DR	Deutsches Recht (Zeitschrift)
DSJG	Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DStZ/A	Deutsche Steuer-Zeitung. Ausgabe A
DVR	Deutsche Verkehrsteuer-Rundschau (ab 1989: Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht [UVR])
e. V.	eingetragener Verein
ebd.	ebenda
Ed.	Edition/Editors
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuche
Einf.	Einführung

eingef.	eingefügt
ErbStB	Erbschaft-Steuerberater (Zeitschrift)
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ErbStH 2003	Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder. Hinweise zu den Erbschaftsteuer-Richtlinien 2003 (ErbStH 2003) vom 17.3.2003, BStBl. I Sondernummer 1/2003, S. 91.
ErbStH 2019	Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder. Hinweise zu den Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 (ErbStH 2019) vom 16.12.2019, BStBl. I Sondernummer 1/2019, S. 151.
ErbStR 2003	Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts (Erbschaftsteuer-Richtlinien 2003 – ErbStR 2003) vom 17.3.2003, BStBl. I Sondernummer 1/2003, S. 2.
ErbStR 2011	Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts (Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 – ErbStR 2011) vom 19.12.2011, BStBl. I Sondernummer 1/2011, S. 2.
ErbStR 2019	Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts (Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 – ErbStR 2019) vom 16.12.2019, BStBl. I Sondernummer 1/2019, S. 2.
Erg.-Lfg.	Ergänzungslieferung
ErtragStR	Ertragsteuerrecht
ESTB	Ertrag-Steuerberater (Zeitschrift)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH 2017	Einkommensteuer-Hinweise nach dem Amtlichen Einkommensteuer-Handbuch 2017 des Bundesministeriums der Finanzen
et al.	et alii/aliae
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWiR	Entscheidungen zum Wirtschaftsrecht. Kurzkomentare (Zeitschrift)
EWIV	Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung
f.	für
f./ff.	folgende
Festschr.	Festschrift
FinArch	Finanz-Archiv. Zeitschrift für das gesamte Finanzwesen.
FinArch N. F.	Finanzarchiv. Neue Folge. (Zeitschrift)
Form.	Formular/-e
fortgef. v.	fortgeführt von
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
Gedächtnisschr.	Gedächtnisschrift
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbHRundschau. Gesellschafts- und Steuerrecht der GmbH und GmbH & Co. (Zeitschrift)
GPR	Zeitschrift für das Privatrecht der Europäischen Union

Großkomm.	Großkommentar
Halbbd.	Halbband
Halbs.	Halbsatz
Haufe HGB Bil- Komm.	Haufe HGB Bilanz-Kommentar
Hdb. PersGes	Handbuch Personengesellschaften
HdJ	Handbuch des Jahresabschlusses
HdR-E	Handbuch der Rechnungslegung. Einzelabschluss.
HdStW	Handwörterbuch der Staatswissenschaften
Hervorh. v. Verf.	Hervorhebung/-en vom Verfasser
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
Hrsg.	Herausgeber
hrsg. v.	herausgegeben von
i. d. F.	in der Fassung
i. S. d.	im Sinne der/-s
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
IAS	International Accounting Standards
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
IFRS	International Financial Reporting Standards
insbes.	insbesondere
InsO	Insolvenzordnung
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IWB	Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
JbFfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JStG	Jahressteuergesetz
jurisPR-SteuerR	juris PraxisReport Steuerrecht
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
JZ	JuristenZeitung
Kammerbeschl.	Kammerbeschluss
Kap.	Kapitel
KG	Kommanditgesellschaft
KK-RLR	Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht
Komm.	Kommentar
KÖSDI	Kölner Steuerialog (Zeitschrift)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lat.	lateinisch
Ls.	Leitsatz
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
mit spät. Änd.	mit späteren Änderungen
MittBayNot	Mitteilungen des Bayerischen Notarvereins
MittRhNotK	Mitteilungen der Rheinischen Notarkammer
MoPeG	Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (Per- sonengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz – MoPeG) vom 10.8.2021, BGBl. I S. 3436
Mrd.	Milliarde/-n
MünchHdb. GesR	Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts
MünchKommAkt	Münchener Kommentar zum Aktiengesetz

MünchKommBGB	Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch
MünchKommBilR	Münchener Kommentar zum Bilanzrecht
MünchKomm-GmbHG	Münchener Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
MünchKommHGB	Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch
MVHD	Münchener Vertragshandbuch
n. v.	nicht veröffentlicht
NachhBG	Nachhaftungsbegrenzungsgesetz
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NJW-RR	NJW-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht
NWB	NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht
NWB-EV	NWB Erben und Vermögen (bis 2/2007: Berater-Brief Vermögen [BBV], bis 2008: Berater-Brief Erben und Vermögen [BBEV])
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
o. V.	ohne Verfasser/ohne Vornamen
OFD	Oberfinanzdirektion
oHG	offene Handelsgesellschaft
PartG	Partnerschaftsgesellschaft
RAO	Reichsabgabenordnung
Rev.	Revision
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs
RGBL	Reichsgesetzblatt
rkr.	rechtskräftig
Rn.	Randnummer/-n
RNotZ	Rheinische Notar-Zeitschrift
ROHG	Reichs-Oberhandelsgerichts
ROHGE	Entscheidungen des Reichs-Oberhandelsgerichts
Rs.	Rechtssache
RStBl.	Amtliche Mitteilungen über die Zuwachssteuer, die Reichsbesitzsteuern und die Reichsverkehrssteuern (bis 1919), Reichssteuerblatt (ab 1920)
S.	Seite/-n
s. o.	siehe oben
scil.	scilicet
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes und des Gerichts erster Instanz
Sp.	Spalte
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StbJb.	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
stellvertr.	stellvertretend
StEntlG 1999/2000/2002	Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002
StGB	Strafgesetzbuch
StKongRep	Steuer-Kongreß-Report (ab 1977: Steuerberaterkongreß-Report)

StuB	Unternehmensteuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft. Zeitschrift für die gesamte Steuerwissenschaft
StuW II	Steuer und Wirtschaft. Teil II. Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (Zeitschrift)
Teilbd.	Teilband
Tz.	Textziffer/-n
u.	und
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UmwStR	Umwandlungssteuerrecht
Unterabs.	Unterabsatz
UrhG	Urheberrechtsgesetz
Urt.	Urteil/-e
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht (bis 1988: Deutsche Verkehrsteuer-Rundschau [DVR])
v.	von/m
verb. Rs.	verbundene Rechtssachen
VerfO-EuGH	Verfahrensordnung des Gerichtshofs
VerschG	Verschollenheitsgesetz
vert.	verteidigend
Vfg.	Verfügung
VStG	Vermögensteuergesetz
VW AG	Volkswagen Aktiengesellschaft
WM	Wertpapier-Mitteilungen (Zeitschrift)
WP Hdb.	WP Handbuch
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
z. B.	zum Beispiel
ZErB	Zeitschrift für die Steuer- und Erbrechtspraxis
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht
Ziff.	Ziffer
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
zit.	zitiert
ZPO	Zivilprozessordnung

Im Übrigen wird verwiesen auf *Kirchner* (Begr.), Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, 9. Aufl., Berlin/Boston 2018.

Einführung in die Sache und persönliches Prolegomenon

„Ihr naht euch wieder, schwankende Gestalten!
Die früh sich einst dem trüben Blick gezeigt.
Versuch' ich wohl euch diesmal fest zu halten?
Fühl' ich mein Herz noch jenem Wahn geneigt?“

– Johann Wolfgang von Goethe
(Faust. Eine Tragödie. Tübingen 1808 – Zueignung, Vers 1 bis 4)

A. Einführung in die Sache

I. Die Personengesellschaft in der modernen Zivil-, Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrechtswissenschaft

Die Personengesellschaft ist das Arkanum der modernen Zivil-, Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrechtswissenschaft. Ein Schatten zweier Welten wandelt sie wie ein Chamäleon stets inmitten der viel zitierten Dichotomie aus Einheit der Gesellschaft und Vielheit der Gesellschafter. Glaubt man, sie erfasst, an einem der Punkte „dingfest“ gemacht und enttarnt zu haben, zieht in der Regel zügig neuer Nebel auf, der das soeben Gefundene infrage zu stellen scheint, jedenfalls aber seine Gewissheit trübt.

Freilich dürften in *bürgerlich-rechtlicher* und *gesellschaftsrechtlicher* Hinsicht, wengleich der Krieg längst nicht beendet scheint, die größten Schlachten doch – spätestens – geschlagen sein, seitdem das zunächst in der Wissenschaft entwickelte und sodann höchstrichter(recht)lich geadelte Diktum der Rechtsfähigkeit aller Außenpersonengesellschaften durch das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts vom 10.8.2021¹ systematisiert in Gesetzesform gegossen worden ist. Und auch die *einkommensteuerrechtlichen* Grabenkämpfe

¹ Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz – MoPeG) v. 10.8.2021, BGBl. I S. 3436. Durch dieses Gesetz novellierte Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuchs, des Handelsgesetzbuchs und des Partnerschaftsgesellschaftsgesetzes gelten, soweit sie vorliegend von Bedeutung sind, gemäß Art. 137 Satz 1 MoPeG ab dem 1.1.2024. Im Folgenden werden sie, gegebenenfalls neben der bisherigen, zum Zeitpunkt des Erscheinens dieses Buches noch geltenden Fassung, mit „BGB-MoPeG“, „HGB-MoPeG“ und „PartGG-MoPeG“ zitiert.

nach Aufgabe der „Bilanzbündeltheorie“ durch den Bundesfinanzhof und das danach einsetzende, wissenschaftlich begleitete sukzessive Kurieren der durch sie geschlagenen Wunden sollten größtenteils – ohne den noch immer offenen und den zu jenen neu hinzutretenden Fragen die Bedeutung absprechen zu wollen – dem vergangenen Jahrhundert angehören. Schließlich haben sogar diesbezügliche *bilanzrechtliche* Fragestellungen mit Einführung der §§ 264a ff. HGB eine Kodifikation erfahren.

II. Stiefmütterliche Dogmatik der Personengesellschaft im Schenkungsteuerrecht

Was demgegenüber die schenkungsteuerrechtliche Doktrin der Behandlung von Personengesellschaften anbetrifft, klafft, so muss man konstatieren, noch immer ein dunkles Loch.

*Georg Crezelius*² hat einmal befunden: „Bezüglich der *Dogmatik der freigebigen Zuwendung* des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist so gut wie alles streitig.“ Bezüglich der *Dogmatik der freigebigen Zuwendung* des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG *unter Beteiligung einer Personengesellschaft*, so darf man hinzufügen, ist so gut wie alles *ungeklärt*. Denn Streit kann nur entstehen, wo klärende Ansätze zur Diskussion gestellt und auch tatsächlich diskutiert werden. Hieran aber fehlt es hinsichtlich der schenkungsteuerrechtlichen Behandlung freigebiger Zuwendungen in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft weitgehend.

1. *Steuersubjekt, Zurechnung und Zuwendungsobjekt (Allgemeiner Teil)*

Gewiss, die Frage nach dem richtigen *Schenkungssteuersubjekt* – Gesellschaft oder Gesellschafter? – war sooft wie kaum eine andere steuerrechtliche Frage Gegenstand einer (äußerst wechselhaften) Beurteilung durch Reichs- und Bundesfinanzhof.³ Von einer abgeschlossenen dogmatischen Aufarbeitung der Problematik kann indessen keine Rede sein.

Vor allem aber wird jenseits hiervon der Blick verhangen. Dabei muss doch gerade die Ablehnung der Schenkungssteuersubjektivität der Personengesellschaft durch die Rechtsprechung bei Lichte betrachtet zu *Zurechnungsfragen* führen, die den einkommensteuerrechtlichen Fragen der mitunternehmerischen Gewinnzurechnung in nichts nachstehen, ohne dass dies je näher thematisiert worden wäre.⁴

² *Crezelius*, Steuerrecht II, § 20 Rn. 9 (S. 319), Hervorh. im Original; dazu auch *Drüen*, in: Festschr. f. *Crezelius*, S. 473. In der Sache hat *Crezelius* dabei vor allem die Anforderungen an den subjektiven Tatbestand vor Augen; zu diesen unten sub § 6.

³ Eingehend unten sub § 1 B. I.

⁴ Vorschläge für entsprechende Zurechnungsmodelle auf verschiedenen Stufen finden sich unten sub § 1 B. IV. 3. (allgemeines Zurechnungsmodell) und sub § 5 B. (Modell zur Bestimmung des Zurechnungsmaßstabs); vgl. auch unten sub § 2 B., insbes. II. (Modell zur Bestimmung des Zuwendungsobjekts); zum Verhältnis der Modelle zueinander siehe unten sub § 5 A.

Offen ist weiterhin, wie das *Zuwendungsobjekt* bei freigebigen Zuwendungen in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft zu bestimmen ist. Ganz so als gäbe es diesbezüglich keine allgemeinen dogmatischen Grundsätze, die als Blaupause dienen könnten, stochert die Rechtsprechung hier teilweise „auf gut Glück“ in den einzelnen transferierten Vermögenswerten herum, womöglich in der Hoffnung, dabei gleichsam zufällig über den richtigen Zuwendungsgegenstand zu stolpern.⁵ Die literarischen Stellungnahmen hingegen sind sehr spärlich und häufig implizit. Selbstverständlich muss man den vorliegend entwickelten, mitunter recht theoretisch-dogmatisch anmutenden (gleichwohl aber stets in ihrer Tauglichkeit zur konkreten Falllösung exemplifizierten) Ansätzen nicht folgen. Ein „Weiter-so-wie-bisher“ kann allerdings gleichfalls nicht die richtige Antwort sein.

2. Zuwendungen von Gesellschaftern, Schwesterpersonengesellschaften und Dritten (Besonderer Teil)

a) Allgemeines

Geht man nun ungeachtet dieser allgemeinen Fragen in medias res und fragt man, inwiefern die vielfältigen denkbaren Konstellationen von Zuwendungen durch *Gesellschafter*, *Schwesterpersonengesellschaften* und *gesellschaftsfremde Dritte* die einzelnen Tatbestandsmerkmale der freigebigen Zuwendung gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG verwirklichen können, stößt man auf einige kurze, sehr problembewusste und instruktive Praktikerbeiträge, nicht aber auf geschlossene, systematisch-dogmatisch abgesicherte Konzeptentwürfe.

Tatsächlich sind demnach nicht etwa nur einzelne Fragen zur schenkungsteuerlichen Behandlung von Personengesellschaften offen, das Übrige aber geklärt. Vielmehr harret der Themenkomplex als solcher insgesamt einer geschlossenen und systemkohärenten wissenschaftlichen Untersuchung, insbesondere einer solchen, die auf zuvor erarbeiteten allgemeinen Grundlagen aufbauen könnte. Dem dürfte es geschuldet sein, dass die meisten der in dieser Arbeit aufgeworfenen Fragen und Probleme bisher schlicht nicht gestellt oder behandelt werden.

b) Der weitsichtige Diskussionsbeitrag Schaumburgs

Dabei ist die Lücke, die im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht zwischen der gelebten Kautelarpraxis sowie der – im besten Sinne des Wortes gemeinten – Finesse und der Urteilskraft routinierter Vertragsjuristen einerseits und der wissenschaftlichen Durchdringung der dahinterstehenden Fragen andererseits teilweise liegt, – man ist gezwungen derart drastische Worte zu wählen – schlechterdings frappierend. Dies gilt vor allem, was die Interdependenzen zwischen der ertragsteuerlich induzierten Gestaltung und den schenkungsteuerlichen Auswirkungen von Unternehmensumstrukturierungen angeht.⁶

⁵ Vgl. näher unten sub § 2. B. I.

⁶ Siehe auch *Friz*, Verhältnis, S. 13, der gerade im Bereich personengesellschaftlicher Um-

So muss man schon zu einem über zwanzig Jahre alten Diskussionsbeitrag (!) *Harald Schaumburgs* auf der 23. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft in Münster im Jahre 1998⁷ zurückgehen, um eine konzise Weisung des Weges zu erhalten, auf dem schenkungsteuerlich der Schuh zu drücken beginnt.

Schaumburg beschreibt den Fall einer steuerneutralen Buchwertübertragung gemäß dem heutigen § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Dieser Vorgang führe zu einer *schenkungssteuerlich relevanten Bereicherung*, wenn das Kapitalkonto I des Inferenten⁸ nicht entsprechend dem Verkehrswert dotiert⁹ werde. „Damit“, so fährt *Schaumburg* fort, „hat es aber nicht sein Bewenden“. Aufgrund des Überspringens stiller Reserven würden die Mitgesellschafter „mit der künftigen Besteuerung der stillen Reserven belastet“, was für sie „im Grunde eine Entreichung und für die übertragenden Gesellschafter eine Bereicherung [bedeutet].“

Mit dieser Pointierung – wahrlich ein *lucidum intervallum* im diesbezüglichen Schrifttum – „knackt“ *Schaumburg* den Fall in nuce und mit schlagendem Judiz in einer Weise, die sich in dieser Arbeit als schenkungssteuerdogmatischer „Treffer ins Schwarze“ herausstellen wird.¹⁰

Dies würde nicht verwundern, wäre diese Beurteilung *Schaumburgs* bloße Wiedergabe eines in Kommentaren, Handbüchern, Monographien und Abhandlungen aufspürbaren wissenschaftlichen Konsenses. Das Gegenteil ist indessen der Fall. Vielmehr fehlt diesbezüglich überhaupt eine – zumal eine tiefergehende und differenzierte – wissenschaftliche Diskussion, die sich wenigstens einmal des *gesetzlichen Tatbestandes* (!) der freigebigen Zuwendung gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG annähme, statt bloß ergebnismäßig auf Vermögensverlagerungen und ihre „etwaige“ – regelmäßig heißt es „ggf.“ oder „u. U.“ – Schenkungssteuerbarkeit aufmerksam zu machen. Zu oft scheint sich die literarische Auseinandersetzung in diesem Sinne mit dem bloßen Einschub eines Praktikerhinweises auf die schenkungssteuerliche Problematik à la „Passen Sie auf!“ zufrieden zu geben.

In der Kautelarpraxis selbst dagegen, so erfährt man es von *Schaumburg*, „gehört die entsprechende Problemlösung“ – gemeint ist die Lösung des Problems der unmittelbaren oder latenten Dreifachbelastung mit Einkommensteuer,

strukturierungen, insbesondere bei unentgeltlichen Übertragungsvorgängen, einen „Hang zum ‚Kästchendenken‘“ – nur ertragsteuerliche oder nur schenkungssteuerliche Betrachtung – in der Wissenschaft ausmacht (vgl. auch ebd., S. 141). Ausnahmen bestätigen freilich auch hier die Regel, allen voran, für Kapitalgesellschaften *Hübner*, StbJb. 1997/98, 397 (402 ff., 406 ff.); *ders.*, ZEV 1998, 83 (84 ff., 86 ff.); *ders.*, JbFfSt 2007/08, 611 ff. (614 ff.); *ders.*, JbFfSt 2007/08, 628 ff.; für Personengesellschaften etwa *Gebel*, DStR 1998, 269 ff., und *Wachter*, JbFfSt 2018/19, 839 (846 f.).

⁷ Hier und im Folgenden *Schaumburg*, DStJG 22 (1999), 163 (163 f., Zitate: 164).

⁸ Von lat. *inferre* = hineinbringen, -tragen, opfern.

⁹ Von lat. *dotare* = ausstatten.

¹⁰ Vgl. unten sub § 3 B. III. 4. g) cc) (1) und dd).

Schenkungsteuer und Umsatzsteuer¹¹ – „bei jeder Umstrukturierung von Unternehmen zum Einmaleins, wobei freilich die schenkungsteuerlichen Aspekte nicht immer ausreichend beachtet werden.“

III. Rechtssoziologischer, -politischer und -historischer Hintergrund

Worin aber liegt diese tiefgreifende Forschungslücke im Bereich freigebiger Zuwendungen in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft begründet?

1. Schenkungsteuerrecht als Praktikerrecht

Nun: Zunächst einmal geht die schenkungsteuerrechtliche Forschung – von einigen wenigen (aber umso bedeutenderen) Ausnahmen abgesehen – in weitaus größerem Maße, als dies in anderen (Steuer-) Rechtsgebieten der Fall ist, vor allem von Praktikern aus. So werden die Kommentierungen und Zeitschriftenbeiträge heute zumeist von praktisch tätigen Richtern, Rechts- und Steuerberatern sowie Finanzverwaltungsbeamten, weniger aber von Lehrstuhlinhabern verfasst. Diese praktisch tätigen Juristen – und *allein* darum geht es – orientieren sich regelmäßig und naturgemäß daran, was *praktisch relevant* ist.

Dabei meint praktische Relevanz in diesem Sinne nicht primär die Kautelarjurisprudenz, die sich der Thematik, wie soeben dargestellt, durchaus angenommen hat. Der Begriff, wie er im vorliegenden Zusammenhang verstanden werden soll, spricht vielmehr dasjenige an, was von der *Finanzverwaltung aufgegriffen* und von den Steuerpflichtigen *vor die Finanzgerichte* gebracht wird. Insoweit aber lässt sich zeigen, dass die festgestellte Forschungslücke rechtspolitisch und -historisch letztlich in einer Lücke in der praktischen Erfassung gründet.

2. Absicht und Scheitern einer Erlassregelung seitens der Finanzverwaltung

So wurden in der Vergangenheit seitens der Finanzverwaltung zunächst tatsächlich Überlegungen dahingehend angestellt, die Frage, wie Leistungen in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft schenkungsteuerlich zu beurteilen sind, einer Erlassregelung zuzuführen. *Heinrich Hübner*, der „Vater“ der entsprechenden Erlasse¹² zur schenkungsteuerlichen Behandlung von Leistungen an *Kapitalgesellschaften*,¹³ hat dies einmal offenbart.¹⁴ Nach seinen Aussagen wurde

¹¹ *Schaumburg*, DStJG 22 (1999), 163 (164): „unmittelbar oder latent mit Einkommensteuer, Erbschaftsteuer und mit Umsatzsteuer belastet“, „Dreifachbelastung“.

¹² So *Moench*, StbJb. 1997/98, 422: „Vater“ dieser Erlasse“.

¹³ Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 15.3.1997, BStBl. I 1997, 350; später zunächst übernommen in R 18 ErbStR 2003 und H 18 ErbStH 2003; vgl. heute § 7 Abs. 8 ErbStG, R E 7.5 ErbStR 2019 und die gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 20.4.2018, BStBl. I 2018, 632. Monographisch zur Thematik *Gottschalk*, Leistungen.

¹⁴ *Hübner*, DStR 1997, 897 (897, 901).

in der Finanzverwaltung häufiger über eine gemeinsame Erlassregelung für Leistungen an Personengesellschaften und an Kapitalgesellschaften nachgedacht. Auch und gerade die vorliegend behandelte Thematik war mithin seinen Darlegungen entsprechend „zunächst als Gegenstand einer umfassenden Erlaßregelung vorgesehen“.¹⁵

Verständlich wird diese Idee eines *gemeinsamen* Erlasses vor dem Hintergrund des Urteils des II. Senats des Bundesfinanzhofs vom 7.12.1988.¹⁶ Dieses hatte mit einer rund 60 Jahre alten Rechtsprechungstradition gebrochen und – ebenso wie zu Beginn der 1920er Jahre vor seiner *eigenen* Rechtsprechungsänderung schon der Reichsfinanzhof – Personengesellschaften, den Kapitalgesellschaften entsprechend, zu Schenkungsteuersubjekten erklärt.¹⁷ Angesichts dessen hätte eine gemeinsame Erlassregelung für Personen- und Kapitalgesellschaften durchaus nahegelegen.¹⁸ Da nun aber der II. Senat in seiner Wankelmütigkeit bereits 1994¹⁹ den Personengesellschaften die Schenkungsteuersubjektivität wieder aberkannte²⁰ und dieses Judikat „von der Verwaltung uneingeschränkt und zur Zufriedenheit der Steuerpflichtigen angewandt wird“, sah man keine Notwendigkeit mehr für die Einbeziehung von Personengesellschaften in die Erlassregelung.²¹

Dementsprechend wird heute weithin davon ausgegangen, die Dinge seien gewissermaßen *geklärt*. So konnte *Hübner*, der angesprochene „Vater“ der Erlasse für Kapitalgesellschaften und anerkanntermaßen eine *der* erbschaftsteuerlichen Autoritäten in Praxis und Wissenschaft, insbesondere was Zuwendungen im gesellschaftsrechtlichen Bereich anbetrifft, seinem Referat auf dem 49. Fachkongress der Steuerberater im Jahr 1997 noch vorausschicken, er „werde auf die Behandlung der Personengesellschaften in diesem Zusammenhang [der verdeckten, über die Gesellschaft abgewickelten Zuwendung zwischen Gesellschaftern, *d. Verf.*] nicht näher eingehen, weil die Problematik bei der derzeitigen schenkungsteuerlichen Qualifizierung dieser Gesellschaften *keine Bedeutung* hat.“²²

¹⁵ *Hübner*, DStR 1997, 897; ebenso *Hartmann*, ZEV 1996, 132 (133): „In den Schubladen der Erbschaft- und Schenkungsteuerreferenten des Bundes und der Länder befindet sich seit mehreren Jahren ein vorbereiteter Entwurf zur Handhabung der Problematik von Zuwendungen im Rahmen von Gesellschaftsverhältnissen.“

¹⁶ BFH, Urt. v. 7.12.1988, II R 150/85, BStBl. II 1989, 237.

¹⁷ Zur Rechtsprechungsentwicklung eingehend unten sub § 1 B. I.

¹⁸ Siehe *Hübner*, DStR 1997, 897 (897, 901).

¹⁹ BFH, Urt. v. 14.9.1994, II R 95/92, BStBl. II 1995, 81.

²⁰ Zeit- und personengeschichtlich interessant scheint mir, dass diese Rechtsprechung nach eigenen Aussagen recht unmittelbar auf den langjährigen Vorsitzenden des II. Senats, *Hermann-Urich Viskorf*, zurückgeht. Dieser führt in JbFfSt 2007/08, 623, aus: „Ich habe damals [1988, *d. Verf.*] als wissenschaftlicher Mitarbeiter im Senat den Bericht auf der Grundlage der damals geltenden Rechtsprechung verfasst. Zuwendungsempfänger waren die Gesellschafter. Dann hat der BFH die Sache gedreht. In dem Urteil vom 14.9.1994 habe ich das Vergnügen gehabt, genau umgekehrt zu votieren. Und dann ist der Senat umgekippt.“

²¹ So verstehe ich *Hübner*, DStR 1997, 897 (897 f. [898]).

²² *Hübner*, StbJb. 1997/98, 397 (400, zum Einschub: 397 f.), Hervorh. v. Verf.; ebenso *ders.*, ZEV 1998, 83 (84).

3. Zurückhaltender Zugriff der Finanzverwaltung

In Anbetracht dieser Gemengelage kommt man nicht umhin, sich zu fragen, wie denn einschlägige Sachverhalte, insbesondere solche im Bereich mitunternehmerischer Umstrukturierungen gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 EStG, in der bisherigen schenkungsteuerlichen Praxis behandelt werden. – „Kaum“, wird man darauf antworten müssen.

Dies mag zunächst damit zusammenhängen, dass – wie vielfach beklagt wird – trotz der in § 30 ErbStG normierten Anzeigepflicht eine *Anzeige* erfolgter Zuwendungen oftmals *unterbleibt*. Liegt der Schenkung dazu noch ein komplexer Vorgang zugrunde, etwa eine Zuwendung stiller Reserven durch gesplittete Gesellschafterkontendotation im Rahmen einer unausgeglichene Kapitalerhöhung bei der Personengesellschaft,²³ dürfte dies nicht dazu beitragen, den Befolgungseifer der Beteiligten hinsichtlich ihrer verfahrensrechtlichen Pflichten zu steigern.

Auch mögen verwaltungsinterne Gründe eine Rolle spielen. So ist es nach Aussage des damals als Ministerialrat im Ministerium für Wirtschaft und Finanzen des Saarlandes für die Erbschaftsteuer zuständigen Referatsleiters *Dietmar Moench*²⁴ vor Verabschiedung der angesprochenen, Kapitalgesellschaften betreffenden Erlasse²⁵ „[z]u einer Besteuerung [...] nicht gekommen, weil die ErbSt-Finanzämter nicht durch Betriebsprüfung oder Betriebsstättenfinanzamt unterrichtet worden sind und weil die Finanzverwaltung sich noch keine Meinung gebildet hatte, unter welchen Voraussetzungen Schenkungsteuer festgesetzt werden kann.“²⁶

²³ Vgl. zur schenkungsteuerlichen Würdigung derartiger Konstellationen eingehend unten sub § 3 B. III. 4. g) und IV.

²⁴ *Moench*, StbJb. 1997/98, 363 (378).

²⁵ Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 15.3.1997, BStBl. I 1997, 350.

²⁶ Ebenso *Gottschalk*, Leistungen, S. 32: „Die schenkungsteuerrechtlichen Folgen von Leistungen an eine GmbH haben tatsächlich in Wissenschaft und Praxis lange Jahre nahezu keine Rolle gespielt, und zwar wohl vor allem deshalb, weil den zuständigen Erbschaftsteuerstellen der Finanzämter Informationen über möglicherweise schenkungsteuerlich relevante Sachverhalte nicht zugeleitet wurden. Aus diesem Grund werden die Betriebsprüfer seit einiger Zeit dazu angehalten, den Innenbereich von Gesellschaften verstärkt auf schenkungsteuerpflichtige Vorgänge zu untersuchen und das Ergebnis der Sachverhaltsermittlung an die zuständige Erbschaftsteuerstelle weiterzugeben.“; ferner *Hartmann*, ZEV 1996, 132, nach dem „entsprechende Fallgestaltungen überhaupt nicht aufgegriffen wurden“ (133) und der zum Schluss ausführt: „Auch die Betriebsprüfer werden sich auf die Rechtslage einzustellen haben. Es genügt nicht mehr, Vorteilsgewährungen auf dem Hintergrund gesellschaftsrechtlicher Beziehungen der Beteiligten nur unter ertragsteuerlichen Gesichtspunkten zu würdigen.“ (136). Auch nach Verabschiedung der Erlasse noch zurückhaltend hingegen *Hübner*, StbJb. 1997/98, 397 (406), wonach „die Erfassungsquote, also die Anzahl der Fälle, in denen die Steuerverwaltung letztlich tatsächlich zur Steuerfestsetzung schreitet, in den Fällen verdeckter Zuwendungen voraussichtlich nicht allzu hoch sein wird.“; ebenso *ders.*, ZEV 1998, 83 (86).

*Jens Peter Meincke*²⁷ hat seinerzeit von einem „Fragenkreis“ gesprochen, „der erst in den letzten Jahren mit dieser Deutlichkeit hervorgetreten ist und der in vielen Gebieten zu Unruhe geführt hat, weil die Finanzverwaltung – anders als man früher dachte – in viele Bereiche gleichsam hineingeleuchtet hat.“

Auch *Winfried Hartmann*²⁸ bestätigt, dass „[d]ie schenkungsteuerliche Erfassung unentgeltlicher Zuwendungen unter Beteiligung von Gesellschaften [...] jahrzehntelang kein Thema [war]. Dies hat sich inzwischen geändert [...]“

*Norbert Weinmann*²⁹ schließlich verweist darauf, dass „[d]ie Praxis der ErbSt-Finanzämter“ vor dem Hintergrund der berühmten Sentenz des Reichsfinanzhofs, *Kaufleute pflegten einander nichts zu schenken*,³⁰ nur „ausgesprochen zurückhaltend“ an Zuwendungskonstellationen im geschäftlichen und gesellschaftsrechtlichen Bereich herangehe. Insoweit fehlt es nach *Weinmann* „zum einen meist an den erforderlichen Erkenntnissen, zum anderen an den personellen Möglichkeiten, möglicherweise auch an der inneren Überzeugung, dass in diesen Fällen eine Besteuerung gerechtfertigt ist“.

Dies dürfte umso mehr zutreffen, als – so wiederum *Hartmann*³¹ – „die Bediensteten der Schenkungsteuerstellen [...] erfahrungsgemäß dem Ertragsteuerrecht eher fernstehen und [...] häufig ohnehin nicht geneigt sind einschlägige, womöglich höchst problematische, Fälle aufzugreifen.“

4. Zuwendung stiller Reserven und „verlängerte Maßgeblichkeit“

Was schließlich speziell die Schenkungsbesteuerung einer über die Personengesellschaft abgewickelten Zuwendung stiller Reserven³² anbetrifft, bewirkte der Grundsatz der verlängerten Maßgeblichkeit gemäß § 109 Abs. 1 BewG a. F.,³³

²⁷ *Meincke*, StbJb. 1997/98, 423.

²⁸ *Hartmann*, FR 1999, 1025 (1037).

²⁹ Hier und im Folgenden *Weinmann*, in: Moench/Weinmann, ErbStG, 18.8.2021, § 7 Rn. 152, der laut Autorenbeschreibung im Kommentar über 30 Jahre „als Sachbearbeiter im Bundesministerium der Finanzen im Referat für bewertungsabhängige Steuern (u. a. Erbschaftsteuer) tätig [war]“.

³⁰ RFH, Urt. v. 6.8.1942, III e 32/40, RStBl. 1943, 93 (94): „Es handelt sich um einen geschäftlichen Vorgang im kaufmännischen Rechtsverkehr. Kaufleute pflegen sich bei solchen Vorgängen nichts zu schenken, sondern trachten danach, für ihre Leistung eine mindestens gleichwertige Gegenleistung zu erhalten. Es müssen schon besondere Umstände vorliegen, die einem Kaufmann Anlaß geben könnten, seinem Geschäftspartner freigebig etwas zuzuwenden“, wofür insbesondere „Bindungen persönlicher Art“ in Betracht kämen.

³¹ *Hartmann*, ErbStB 2016, 181 (189), der laut Autorenbeschreibung „Leiter der BP-Stelle des Finanzamtes Wiesbaden I [ist]“.

³² Eingehend dazu unten sub § 3 B. III. 4. g).

³³ § 109 Abs. 1 BewG i. d. F. des Art. 13 Nr. 20 Buchst. a des Gesetzes zur Entlastung der Familien und zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze (Steueränderungsgesetz 1992 – StÄndG 1992) v. 25.2.1992, BGBl. I S. 297 (320), im Folgenden mit dem Kurztitel „StÄndG 1992“ zitiert.

der über § 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG a. F.³⁴ auch für Zwecke der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Bewertung galt, ab dem 1.1.1993³⁵ sein Übriges.³⁶

Danach waren die zu einem Gewerbebetrieb gehörenden Wirtschaftsgüter bei Gewinnermittlern nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG für die Bewertung grundsätzlich³⁷ mit ihren *Steuerbilanzwerten* anzusetzen. Stille Reserven konnten daher naturgemäß a limine nicht berücksichtigt werden.³⁸ „In offensichtlichem Widerspruch zur wirtschaftlichen Realität [waren] stille Reserven – jedenfalls im Grundsatz – ein *schenkungssteuerliches Nullum*.“³⁹

Aus ebendiesem Grund wurde das Regime der verlängerten Maßgeblichkeit – nachdem das Bundesverfassungsgericht sich zum offenkundig Unvermeidlichen gezwungen gesehen und im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG den Daumen über das bisherige Konzept gesenkt hatte⁴⁰ – (erst) zum 31.12.2008 durch eine Betriebsvermögensbewertung zum gemeinen Wert gemäß § 109 BewG in seiner aktuellen Fassung abgelöst.⁴¹

³⁴ § 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG i. d. F. des Art. 16 Nr. 3 Buchst. c des StÄndG 1992 (BGBl. I S. 297 [323]).

³⁵ Siehe § 124 Abs. 1 BewG i. d. F. des Art. 13 Nr. 28 des StÄndG 1992 (BGBl. I S. 297 [321]).

³⁶ Siehe dazu – für die Zuwendung stiller Reserven über eine Kapitalgesellschaft – die gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 15.3.1997, BStBl. I 1997, 350, Tz. 7 Beispiel 3 und 4, sowie H 18 sub 3, ErbStH 2003; näher dann *Hübner*, DStR 1997, 897 (903, 904 f.); *ders.*, StbJb. 1997/98, 397 (401, 403, 408); *ders.*, ZEV 1998, 83 (83, 84), Zitate jeweils wiedergegeben in der Einführung Fn. 38. Vgl. im vorliegenden Zusammenhang auch *Fritz*, Verhältnis, S. 13 ff.

³⁷ Ausgenommen waren nach § 12 Abs. 2, 5 Satz 1 und 3, Abs. 6 ErbStG a. F. insbesondere Betriebsgrundstücke, Wertpapiere, Kapitalgesellschaftsanteile und ausländisches Betriebsvermögen (dazu BVerfG, Beschl. v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 [4]; *Hübner*, StbJb. 1997/98, 397 [401 mit Fn. 7, S. 404]; *ders.*, ZEV 1998, 83 [84 mit Fn. 10, S. 85, 89]).

³⁸ Dazu allg. BVerfG, Beschl. v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (39); konkret – für die Zuwendung stiller Reserven über eine Kapitalgesellschaft – die gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 15.3.1997, BStBl. I 1997, 350, Tz. 7 Beispiel 3 und 4, sowie H 18 sub 3, ErbStH 2003; näher dann *Hübner*, DStR 1997, 897 (903, 904 f., Zitat: 903): „Das bedeutet, daß in allen Fällen des Buchwertansatzes die stillen Reserven vollständig außer Betracht bleiben, vom Bewertungsverfahren nicht abgebildet werden und deshalb auch der Schenkungsteuer nicht unterliegen können.“; *ders.*, StbJb. 1997/98, 397 (401, 403, 408, Zitat: 401): „Allerdings [...] kann die Zuwendung zukünftigen Ausschüttungspotentials durch Übertragung anteiliger stiller Reserven im Regelfall deshalb *nicht besteuert* werden, weil das vom Gesetzgeber vorgegebene Bewertungsverfahren eine Abbildung dieses Potentials in der Besteuerungsgrundlage nicht zuläßt.“; ebenso *ders.*, ZEV 1998, 83 (84 f.), dort auch die Hervorh.

³⁹ *Hübner*, StbJb. 1997/98, 397 (401); *ders.*, ZEV 1998, 83 (84), dort auch die Hervorh.

⁴⁰ BVerfG, Beschl. v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (37 ff. [38], 59 ff.): „Die weitgehende Übernahme der Steuerbilanzwerte verhindert strukturell eine Annäherung an den gemeinen Wert. Das führt zu Besteuerungsergebnissen, die mit Art. 3 Abs. 1 GG nicht vereinbar sind.“

⁴¹ § 109 BewG i. d. F. des Art. 2 Nr. 8 des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG) v. 24.12.2008, BGBl. I S. 3018

IV. Bedeutung der Thematik

1. Bedeutungszuwachs in jüngerer Zeit

Demgegenüber ist in jüngerer Zeit ein Bedeutungszuwachs der Thematik in Rechtsprechung und Schrifttum festzustellen.

So hat der *Bundesfinanzhof* zuletzt in drei Urteilen vom 22.2.2017,⁴² vom 30.8.2017⁴³ und vom 4.2.2020⁴⁴ – anders als zuvor teilweise in der Literatur prognostiziert – seine Rechtsprechung bestätigt, wonach bei Zuwendungen aus dem oder in das Gesellschaftsvermögen allein die Gesellschafter, nicht aber die Personengesellschaft selbst als Schenker und Erwerber in Betracht kommen. Die gegen die beiden letztgenannten Urteile eingelegten Verfassungsbeschwerden⁴⁵ hat das Bundesverfassungsgericht⁴⁶ nicht zur Entscheidung angenommen.

Des Weiteren hatte das *Finanzgericht Baden-Württemberg* in seinem Beschluss vom 1.3.2017⁴⁷ im Wege einstweiligen Rechtsschutzes einen Fall zu beurteilen, in dem Vater und Mutter jeweils zwei Kaufpreisforderungen gegen eine Familien-GmbH & Co. KG (und wohl auch zwei Beteiligungen, deren Sonderbetriebsvermögen die Forderungen waren) disquotale verdeckt in die gesamthänderisch gebundene Rücklage der Gesellschaft eingelegt hatten. Das Finanzgericht hatte keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Schenkungssteuerbescheids, der eine freigebige Zuwendung an die Mitgesellschafter annahm.

Angesichts dieser jüngeren Entwicklung in der Rechtsprechung verwundert es nicht, dass sich nach einer zwischenzeitlichen Flaute, die ihrerseits auf den literarischen Aufruhr im Anschluss an die beiden großen Entscheidungen aus den Jahren 1988⁴⁸ und 1994⁴⁹ folgte, nun auch die Stellungnahmen im *Schrifttum* wieder häufen.⁵⁰

(3030), ist gemäß § 205 Abs. 1 BewG i. d. F. des Art. 2 Nr. 15 des ErbStRG (BGBl. I S. 3018 [3042]), auf Bewertungsstichtage nach dem 31.12.2008 anzuwenden. Damit ist bei der erb-schaft- und schenkungssteuerlichen Betriebsvermögensbewertung gemäß § 12 Abs. 5 ErbStG n. F. i. V. m. § 157 Abs. 5 Satz 2, § 109 BewG n. F. erst ab dem 1.1.2009 grundsätzlich der gemeine Wert anzusetzen. Vgl. dazu im vorliegenden Zusammenhang auch *Friz*, Verhältnis, S. 14 f.

⁴² BFH, Urt. v. 22.2.2017, II R 52/14, BStBl. II 2017, 653, Rn. 19.

⁴³ BFH, Urt. v. 30.8.2017, II R 46/15, BStBl. II 2019, 38, Rn. 21 ff. (24).

⁴⁴ BFH, Urt. v. 4.2.2020, II R 9/17, BStBl. II 2020, 658; näher dazu unten sub § 1 B. I. 9. Schon das erstinstanzliche Urteil des FG Münster v. 12.1.2017, 3 K 518/15 Erb, EFG 2017, 696 (dazu unten sub § 2 C. I. 3.), hatte große Beachtung gefunden.

⁴⁵ Siehe zur Verfassungsbeschwerde gegen das Urt. v. 30.8.2017 (II R 46/15) *Borggräfel Staud.* DStR 2018, 833 (844 Fn. 80); *dies.*, FR 2019, 149 (149, 151).

⁴⁶ BVerfG, Beschl. v. 19.6.2019, 1 BvR 1599/18, juris; BVerfG, Beschl. v. 19.4.2021, 1 BvR 2072/20 (siehe www.bundesfinanzhof.de/de/anhaengige-verfahren/aktuelle-verfahren/detail/STAH200172072, zuletzt abgerufen am 13.7.2022).

⁴⁷ FG Baden-Württemberg, Beschl. v. 1.3.2017, 7 V 2515/16, EFG 2017, 734, rkr.

⁴⁸ BFH, Urt. v. 7.12.1988, II R 150/85, BStBl. II 1989, 237.

⁴⁹ BFH, Urt. v. 14.9.1994, II R 95/92, BStBl. II 1995, 81.

⁵⁰ Siehe etwa *Rohde*, NZG 2021, 1491 ff.; *Leidel*, DStR 2021, 13 ff.; *Wachter*, GmbH

Register

- Abgekürzter Leistungsweg 146
Abgekürzter Zahlungsweg 135
Abgrenzung auf Tatbestandsebene 472
Absolute und relative Gegenleistung
180 ff.
Achte Einkunftsart 468, 470, 472, 590
Aktivierung 226, 249, 250, 262, 450 ff.,
526 ff., 536
Aktivierungsgebot 526
Aktivierungsverbot 526
Aktivierungswahlrecht 262, 526
Allgemeines Zurechnungsmodell 86 ff.
Angemessenes Entgelt 464 f.
Annexmaßnahme 391, 393
Anschaffungskostenprinzip 244 f., 252,
254 ff., 265, 269, 527
Anteil am Gesellschaftsvermögen 43,
66 f.
Aufnahme als neuer Gesellschafter
435 f.
Aufspaltung des Zuwendungsobjekts
436 ff.
Aufstellung des Jahresabschlusses 273,
275, 358 ff.
Automatisches Entgelt 224, 279, 281,
287 ff.
- Beitragsserhöhung 365 f., 393
Bereicherung 219 ff.
Bereicherungsabsicht 356, 533, 543, 548
Bereicherungsgegenstand *siehe Zuwen-*
dungsobjekt
Bereicherungsprinzip 69 f., 518, 524
Bereicherungssteuer 69, 468, 518
Beweis des Gegenteils 561
Beweislast 545 f., 560 f., 571
Bewertungsantrag 382, 384
Bewertungswahlrecht 245 ff., 358 ff.,
379 ff., 390, 395, 453, 528
- Bewusstsein der Unentgeltlichkeit 544,
546, 549
Bilanzierungs- und Bewertungsvereinba-
rung 385 ff., 389 ff.
Bilanzierungskompetenz 378 ff.
Bilanzklarheit 453
Bilanzrichtlinien 1978/2013 251 ff.,
532 ff.
Bilanzwahrheit 245 ff., 251 ff., 453
Bindungswirkung 263 ff., 270 ff., 533
Buch- und bilanzführende Instanz 358
Buchführung und Bilanzierung 525
Buchung „per Aufwand an Kapital“
478 ff.
- Darlehenskonto *siehe Privatkonto*
Debt-to-Equity-Swap 578 f.
Disquotale Einlage 161 ff., 224, 293 ff.,
317 f., 338 f., 556, 560, 572 f.
Doppelbelastung 468 ff., 479
Doppelbesteuerung *siehe Doppelbelas-*
tung
Dualismus der Einkunftsarten 89 ff.
- Echte Austauschgeschäfte 180 f.
Eigenständige schenkungsteuerrechtliche
Prüfung 37, 41 ff.
Einbringung quoad dominium 185,
189 ff.
Einbringung quoad sortem 185 ff.,
441 ff.
Einbringung quoad usum 188, 456 ff.
Einbringungsform quoad dominium,
sortem, usum 184 ff.
Einheitliche Zuwendung 371 ff.
Einheitlicher Einbringungsverfahren
445 ff.
Einheitlichkeit der Mitgliedschaft 164,
165, 299, 440

- Einheitstheorie 235, 240, 244
 Einkommensteuer im weiteren Sinne
 74 ff., 468
 Einlage auf offen fremde Rechnung 219,
 429 ff., 464, 535
 Einlage- und Übertragungsvertrag
 361 ff., 409
 Einlagenbewertung, handelsbilanz-
 rechtliche 244 ff.
 Einlagenbewertung, steuerbilanz-
 rechtliche 227 ff.
 Entreicherung 219 ff.
 Entreicherungskompensation 279 ff.,
 352, 493, 499
 Erfolgsneutral 529 ff., 579
 Erfolgswirksam 261, 266, 529 ff.
 Ergänzende Vertragsauslegung 365
 Ergänzungsbilanzen 319 ff., 378 ff.
 Erhöhung der Beteiligungsquote 436 ff.
 Ersparnis von Aufwendungen 460, 467
 Ertragsverbesserung 529
 Erzielung geschäftlicher Vorteile 549
 Exklusivitätsverhältnis 468 ff.

 Fair-Value-Bewertung 265 ff., 534 f.
 Feststellung des Jahresabschlusses 273,
 275, 358 ff.
 Finanzverfassung der Personengesell-
 schaft 554 ff., 573
 Folgerichtigkeitsgebot 316, 485, 487,
 532
 Freigebigkeit 541 ff.
 Freiwilligkeit der Vermögenshingabe
 356 ff., 378 ff., 408 ff.

 Gegenbeweis 561
 Gegenvermutung 554 ff.
 Gemeiner Wert 20
 Gerichtshof der Europäischen
 Union 251 ff., 532 ff.
 Gesamthand 26 ff.
 Gesamthänderisch gebundenes Rücklage-
 konto *siehe Gesellschafterkonten*
 Geschäftliche Veranlassung 552 ff., 571,
 572, 573, 578
 Gesellschafterdarlehen 162, 563, 568 f.

 Gesellschafterkonten 189 ff., 226 ff.,
 426 ff., 450
 Gesellschaftsrechtliche Treuepflicht 40,
 103 ff., 362 ff., 387, 394 f., 410,
 566 f., 578
 Gesplittete Dotation 302 ff., 434 ff.
 Gewinnerhöhende Wirkung 466 f.
 Gewinnermittlung 390
 Gewinnverteilungsabrede 333, 562
 Gewinnverteilungsschlüssel 519 ff.
 Gewinnverwendung 390
 Glaubhaftmachung 561
 Gleichheitswidriger Begünstigungs-
 ausschluss 486
 Gleichstellungsthese 81 ff.
 Gleichwertiger Alternativweg 552 ff.
 Grundlagengeschäft 391 ff., 409, 432
 Gruppenlehre 26

 Induktiver Fehlschluss 401
 Irrtum 545, 564 f.

 Kapitalanteil 28, 190 ff., 519
 Kapitalerhöhung 126 f., 161 ff., 167 f.,
 237, 289, 306 ff., 312 f., 323 ff.,
 343 f., 351 ff., 362, 391, 402 f.,
 409 f., 419 ff., 432, 434 ff., 568 ff.
 Kapitalkonto I *siehe Gesellschafter-*
 konten
 Kapitalkonto II *siehe Gesellschafter-*
 konten
 Kapitalrelation 490 f., 513, 519 ff., 530,
 554
 Kapitalrücklage *siehe gesamthänderisch*
 gebundenes Rücklagekonto
 Kapitalstärkung 528 f., 554 ff.
 Kompetenztheorie 360 f., 391, 397
 Konkrete Normenkontrolle 486
 Kontenmodelle 189 ff., 198 ff.
 Kontinuität des Unternehmens 569,
 571 f.
 Kopfteilprinzip 490, 513 ff.

 Latente Ertragsteuerlast 330, 367 ff.,
 404 ff., 474 ff.

- Leistungen causa societatis 180 ff.,
223 ff., 461 ff., 551 ff.
- Leistungsfähigkeitssteuer 69
- Leistungsvorteile 471
- Marktteilnahme, eigene 79 f.
- Maßgeblichkeitsgrundsatz 331 f.
- Mehrheitsklausel 360, 365
- Methodik 17 f.
- Mitgliedschaft 26, 28, 65 ff., 164 f.
- Mitspracherecht 379
- Mittelbare Zuwendung 119 f., 123 ff.,
131 f., 134 ff., 429 f., 446, 510 f.,
535
- Mitunternehmerbesteuerung 81 ff.
- Mitwirkungsbefugnis 385
- Modell des Zurechnungsmaßstabs
512 ff.
- Modell zur Bestimmung des Zuwen-
dungsgegenstands 121 ff., 144 ff.
- MoPeG 1, 29
- Nachschusspflicht 105, 128, 194, 212,
214
- Nachträgliche Zuordnung stiller
Reserven 373, 378
- Negatives Tatbestandsmerkmal 473
- Nettomethode 321, 331
- Nichtanwendungsgesetz 113, 516
- Nutzungs- und Gebrauchsvorteile 188,
287, 456 ff., 521, 532
- Objektbezogene Zuordnung stiller
Reserven 320 ff., 465
- Objektive Feststellungslast 545 f., 556,
561, 571, 573
- Objektive Unentgeltlichkeit 222 ff.,
286 f., 460
- Objektiver Zuwendungstatbestand
219 ff., 507
- Objektives Nettoprinzip 80
- Offene Reserven 348 f., 416, 423, 428
- Output 430 f.
- Paradigmen der schenkungsteuerrecht-
lichen Beurteilung 335 ff., 341 ff.
- Parallelwertung in der Laiensphäre 545,
550, 564
- Passivierung 529, 535 ff.
- Personenvereinigung 35, 48 ff., 61, 67
- Phänotypik 346, 400, 404, 410 ff.
- Phänotypische Verwechslung 346, 404,
410 ff.
- Praktikabilitätsabwägungen 516 f.
- Privatkonto *siehe Gesellschafterkonten*
- Progressiver Tarif 48, 76, 81 f., 85, 369,
394, 426
- Quotale Einlage 224, 279 ff.,
- Rechtsfähigkeit der Personengesellschaft
1, 27 ff., 37, 38 f., 41, 44 ff., 49, 58,
64, 180
- Reprise 508 ff.
- Sanierungsabsicht 576 f.
- Sanierungsfälle 139, 532, 560, 576,
578 f.
- Schwesterpersonengesellschaften 166 f.,
483 ff., 551 ff., 574 ff.
- Sonderbetriebsvermögen 167 f., 233,
576 f.
- Sonstiger betrieblicher Ertrag 525,
529 ff., 537 f.
- Spezialeinkommensteuer 75, 468
- Step-up 475
- Steuerentnahmerecht 103 ff.
- Steuerschaden 386
- Steuersubjekt, partielles 77
- Stichtagsprinzip 98 ff., 110, 139, 284,
374
- Stille Reserven *siehe Überspringen
stiller Reserven*
- Subjektbezogene (subjektgebundene)
Zuordnung stiller Reserven 320 ff.
- Subjektiver Tatbestand 541 ff.
- Subjektsteuerprinzip 316 f., 326, 401,
404
- Subsidiaritätsverhältnis 473
- Substance-over-Form-Grundsatz 268,
273
- Substanzielle Vermögenmehrung 70 ff.

- Substanzsteuerprinzip 524 f.
 Substanzverwertungsbefugnis 444
- Tauschähnliches Rechtsgeschäft/
 Einbringungsgeschäft 228, 311
 Teilwert 20
 Teleologische Reduktion 473
 Traditionelle Gesamthandslehre 26
 Trennungstheorie 230, 233, 235 f., 243
 Treuhand 66
 True-and-fair-View-Prinzip *siehe*
 Bilanzwahrheit
- Überkreuz-Zuwendung 490 ff., 500
 Übernahme der Schenkungsteuer 370 ff.
 Überspringen stiller Reserven 167 ff.,
 314 ff., 474 ff.
 Umbuchung 127 ff., 145, 157 f., 210,
 578, 579
 Unterbewertung 244 ff.
 Unternehmensteuer 11 f.
 Unternehmerisches Geschäftsleben 549
 Unzumutbarkeit 563
- Verdeckte Gewinnausschüttung 181,
 356 f., 466, 471
 Verfassungskonforme Auslegung 473,
 485, 487
 Verkehrssteuer 42, 68 f.
 Verkehrswert 26
 Verlängerte Maßgeblichkeit 8 f.
 Verlustvortragkonto *siehe Gesellschafts-*
 terkonten
 Vermeidung von Vermögensverlagerun-
 gen 318, 555
 Vermögensbeteiligung 40 f., 44 f., 197,
 279, 523
 Vermögensmasse ausländischen
 Rechts 113
 Vermögensumschichtung 282 ff., 348,
 352
 Vermögensverwaltende Personengesell-
 schaft 88 ff.
- Vermögenszuständigkeit 46, 61, 65 f.,
 125 ff., 143 f.
 Vermutung 551 ff.
 Verschiedene Ebenen 470
 Vertrag zulasten Dritter 107
 Vetorecht 386
 Vollständigkeitsgebot/-prinzip 453, 527
 Vorbehalt des Gesetzes 58
 Vorsichtsprinzip 245, 256 ff., 543
 Vorteilszuwendungsabsicht 528, 535
 Vorweggenommene Erbfolge 11
- Werterhöhung 70 ff.
 Wertmäßige Vermögensverschiebung
 342, 347, 406 ff.
 Wertrecht 40, 44, 64 f., 185, 448
 Werttransfer 11, 349, 447 f., 449 f., 454
 Wesen der Erbschaft- und Schenkung-
 steuer 67 ff.
 Wille zur Bereicherung 547 f.
 Wille zur Bereicherung um der Bereiche-
 rung willen *siehe Wille zur schenk-*
 weisen Zuwendung
 Wille zur Freigebigkeit *siehe Wille zur*
 Unentgeltlichkeit
 Wille zur schenkweisen Zuwendung 548
 Wille zur Unentgeltlichkeit 543, 547
 Wirtschaftliche Betrachtungsweise 68,
 132, 268, 273, 444, 452
 Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit 524
 Wirtschaftliches Eigentum 451 f.
- Zebraugesellschaft 78, 88 ff.
 „Zoff im BFH“ 483 f.
 Zurechnungsmaßstab 512 ff.
 Zurechnungsmodell 86 ff., 148 f., 509
 Zustimmung 362 ff.
 Zuwendungsgegenstand *siehe Zuwen-*
 dungsobjekt
 Zuwendungsobjekt 117 ff.
 Zweifach mittelbare Zuwendung 510