

Urteil vom 27. November 2024, X R 26/22

Formwechsel als Veräußerung im Sinne der Regelung über den Einbringungsgewinn II

ECLI:DE:BFH:2024:U.271124.XR26.22.0

BFH X. Senat

UmwStG 2006 § 21 Abs 1, UmwStG 2006 § 21 Abs 2, UmwStG 2006 § 22 Abs 1 S 6, UmwStG 2006 § 22 Abs 2 S 1, EGRl 133/2009 Art 1 Buchst a, FGO § 99 Abs 1, FGO § 99 Abs 2, FGO § 102, AO § 163 Abs 1 S 1, GG Art 3 Abs 1, EStG VZ 2010, AEUmwStG 2006 Tziff 22.23

vorgehend FG Münster, 30. Dezember 2021, Az: 4 K 1512/15 F

Leitsätze

1. Eine Veräußerung, die zur Entstehung eines Einbringungsgewinns II (§ 22 Abs. 2 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes --UmwStG-- 2006) führt, liegt auch dann vor, wenn die Kapitalgesellschaft, deren Anteile im Rahmen eines qualifizierten Anteilstausches in eine andere Kapitalgesellschaft eingebracht worden sind, innerhalb von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt in eine Personengesellschaft formgewechselt wird.
2. Jedenfalls dann, wenn die eingebrachten Anteile durch den Formwechsel nicht wieder in denjenigen ertragsteuerlichen Status zurückfallen, den sie vor der Einbringung hatten, ist weder eine teleologische Reduktion des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 vorzunehmen noch ist die Besteuerung eines Einbringungsgewinns II unbillig im Sinne des § 163 der Abgabenordnung.
3. Die EU-Fusionsrichtlinie (RL 2009/133/EG) ist auf einen rein innerstaatlichen Sachverhalt nicht anwendbar, wenn der nationale Gesetzgeber sich dafür entschieden hat, innerstaatliche und grenzüberschreitende Fälle nicht gleich zu behandeln. Dies ist hinsichtlich der deutschen Regelung über den Anteilstausch (§ 21 UmwStG 2006) der Fall.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird der die gesonderte und einheitliche Feststellung des Gewinns aus Gewerbebetrieb für 2010 betreffende Teil-Zwischengerichtsbescheid des Finanzgerichts Münster vom 30.12.2021 - 4 K 1512/15 F aufgehoben.

Insoweit wird die Sache an das Finanzgericht Münster zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Die Revision der Klägerin gegen den die Ablehnung einer abweichenden Feststellung des Gewinns aus Gewerbebetrieb für 2010 aus Billigkeitsgründen betreffenden Teil-Endgerichtsbescheid des Finanzgerichts Münster vom 30.12.2021 - 4 K 1512/15 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Entscheidung über die Kosten des gesamten Revisionsverfahrens wird dem Finanzgericht Münster übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Kommanditisten der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer GmbH & Co. KG, sind der Beigeladene zu 1. mit einer Beteiligung von 90 % und die Beigeladene zu 2. (10 %). Die Komplementär-GmbH ist am Vermögen der Klägerin nicht beteiligt. Die Klägerin war im Streitjahr 2010 die Besitzgesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung mit der XA-GmbH als Betriebsgesellschaft. An der XA-GmbH waren der Beigeladene zu 1. mit 98 % und die Beigeladene zu 2. mit 2 % beteiligt. Im selben Verhältnis waren die beiden Beigeladenen auch

Gesellschafter der X-GmbH. Die Anteile an der X-GmbH und der XA-GmbH gehörten zum Sonderbetriebsvermögen der Beigeladenen bei der Klägerin.

- 2 Mit notarieller Urkunde vom ...2010 (Urkundenrollennummer --UR-Nr.-- 10/2010) beschlossen die Beigeladenen in einer Gesellschafterversammlung der X-GmbH eine Erhöhung des Stammkapitals dieser Gesellschaft im Verhältnis der bisherigen Beteiligungen. Zur Anrechnung auf die Kapitalerhöhung brachten die Beigeladenen ihre jeweiligen Anteile an der XA-GmbH in die X-GmbH ein und nahmen sogleich die Abtretung vor. Damit wurde die X-GmbH Alleingesellschafterin der XA-GmbH.
- 3 In einer nachfolgenden notariellen Urkunde vom selben Tag (UR-Nr. 20/2010) über eine Gesellschafterversammlung der XA-GmbH heißt es demgegenüber, Gesellschafter der XA-GmbH seien die X-GmbH zu 98 % und die XA-Verwaltungs-GmbH zu 2 %. Feststellungen zu der Frage, durch welchen Vorgang zwischenzeitlich ein 2 %-Anteil an der XA-GmbH auf die XA-Verwaltungs-GmbH übertragen worden ist, hat das Finanzgericht (FG) nicht getroffen.
- 4 In dieser Gesellschafterversammlung beschlossen die Gesellschafter der XA-GmbH deren Formwechsel in die XA-KG zu Buchwerten. Kommanditistin mit einer Beteiligung von 100 % am Kapital sollte die X-GmbH werden. Die XA-Verwaltungs-GmbH --die nach den Feststellungen des FG zuvor mit 2 % an der XA-GmbH beteiligt war-- wurde Komplementärin ohne Kapitaleinlage.
- 5 Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass die Einbringung der ursprünglich den Beigeladenen zustehenden Anteile an der XA-GmbH in die X-GmbH gegen Gewährung neuer Anteile als qualifizierter Anteilstausch anzusehen ist und diese Anteile bei der X-GmbH --entsprechend einem von der X-GmbH gestellten Antrag-- nach § 21 Abs. 1 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) 2006 in der im Streitjahr 2010 geltenden Fassung (UmwStG 2006 a.F.) mit dem Buchwert anzusetzen sind.
- 6 Im Anschluss an eine Außenprüfung vertrat der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) die Auffassung, der nachfolgende Formwechsel der XA-GmbH in die XA-KG sei als Veräußerung der Anteile an der XA-GmbH durch die X-GmbH im Sinne des § 22 Abs. 2 UmwStG 2006 anzusehen, die zur Entstehung eines Einbringungsgewinns II führe. Dieser sei von den Beigeladenen --als den Einbringenden-- im Rahmen der Gewinnfeststellung der Klägerin zu versteuern.
- 7 Das FA ermittelte --nach Maßgabe einer im vereinfachten Ertragswertverfahren durchgeführten Unternehmensbewertung-- Einbringungsgewinne II von 2.383.517 € (Beigeladener zu 1.) und 48.643 € (Beigeladene zu 2.) und setzte diese im angefochtenen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 2010 für die Klägerin vom 03.02.2015 an.
- 8 Schon vor Ergehen dieses Bescheids hatte die Klägerin die Nichtbesteuerung des Einbringungsgewinns II aus sachlichen Billigkeitsgründen beantragt. Diesen Antrag lehnte das FA am 12.02.2015 ab.
- 9 Sowohl gegen den Feststellungsbescheid als auch gegen den im Billigkeitsverfahren ergangenen Ablehnungsbescheid legte die Klägerin Einspruch ein. Sie war der Ansicht, ein Formwechsel sei schon nicht als Veräußerung im Sinne des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 anzusehen. Selbst wenn man dies anders beurteilen wollte, sei jedenfalls einer der in § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG 2006 a.F. enthaltenen Ausnahmetatbestände analog anzuwenden oder der Begriff der "Veräußerung" teleologisch zu reduzieren.
- 10 Zum Erlassantrag brachte die Klägerin vor, zwar seien vorliegend nicht alle der in Tz. 22.23 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 11.11.2011 (BStBl I 2011, 1314) --Umwandlungssteuererlass 2011-- genannten Voraussetzungen für eine Billigkeitsmaßnahme erfüllt. Wertungsmäßig sei die Situation aber mit der im Umwandlungssteuererlass 2011 beschriebenen vergleichbar. Trotz des Untergangs der Anteile an der XA-GmbH trete keine steuerliche Statusverbesserung ein, weil die Besteuerung der Veräußerung von Anteilen an einer Personengesellschaft --wegen der Nichtanwendbarkeit der teilweisen Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes (EStG)-- nachteiliger sei als die Besteuerung der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft. Mit dem Formwechsel hätten sich die Beigeladenen zudem der Möglichkeit begeben, von der Abschmelzregelung des § 22 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 zu profitieren. Es seien weder stille Reserven auf Dritte übergegangen noch sei das deutsche Besteuerungsrecht beschränkt worden. Der Formwechsel habe auch nicht der Vorbereitung einer Veräußerung gedient.
- 11 Das FA wies beide Einsprüche zurück. In Bezug auf den Erlassantrag führte es aus, nach dem

Umwandlungssteuererlass 2011 setze eine Billigkeitsmaßnahme voraus, dass der Sachverhalt in jeder Hinsicht mit den in § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2, 3, 5 UmwStG 2006 a.F. genannten Ausnahmetatbeständen vergleichbar sei. Dies sei hier nicht der Fall. Die Nichterwähnung des Formwechsels im Katalog der gesetzlichen Ausnahmetatbestände dürfe zudem nicht durch eine generelle Billigkeitsmaßnahme unterlaufen werden.

- 12 Im Klageverfahren machte die Klägerin zusätzlich geltend, der Einbringungsgewinn II sei vom FA zu hoch angesetzt worden.
- 13 Das FG entschied über die Klage gegen den Feststellungsbescheid durch Teil-Zwischengerichtsbescheid und stellte fest, dass durch den Formwechsel ein dem Grunde nach steuerpflichtiger Einbringungsgewinn II entstanden sei (Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 538). Zur Begründung führte es aus, der Bundesfinanzhof (BFH) habe bereits mehrfach ausgesprochen, dass der Formwechsel ein tauschähnlicher Vorgang und daher als Veräußerung anzusehen sei. Weder die Voraussetzungen für eine teleologische Reduktion des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 noch für die Anwendung oder teleologische Erweiterung der Ausnahmeregelung des § 22 Abs. 2 Satz 6 i.V.m. § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 Halbsatz 2 UmwStG 2006 a.F. seien erfüllt. Die Entscheidung über die Höhe des Gewinns behielt das FG dem weiteren Verfahren vor.
- 14 Über die Billigkeitsmaßnahme entschied das FG durch Teil-Endgerichtsbescheid und wies die Klage insoweit ab. Das FA habe die beantragte Billigkeitsmaßnahme ermessensfehlerfrei abgelehnt. Es bestünden bereits Bedenken, ob das BMF überhaupt eine von den gesetzlichen Vorgaben abweichende Steuerfestsetzung anordnen dürfe. Nicht zu beanstanden sei jedenfalls die Auffassung des FA, die Entscheidung des Gesetzgebers, den Formwechsel nicht von § 22 Abs. 2 UmwStG 2006 auszunehmen, dürfe nicht durch eine Billigkeitsmaßnahme unterlaufen werden.
- 15 Mit ihrer Revision bringt die Klägerin vor, die Regelung des § 22 UmwStG 2006 diene der Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen. Eine Umwandlung, die keinen Missbrauch zum Ziel habe, könne auch keinen Einbringungsgewinn II auslösen. Daher sei stets die Kontrollüberlegung anzustellen, ob der Einbringende die sich aus der Folgeumwandlung ergebende Struktur auch ohne die vorangegangene Einbringung steuerneutral hätte erreichen können. Eine solche Möglichkeit hätte hier bestanden, nämlich durch eine abweichende zeitliche Abfolge, in der zunächst der Formwechsel und anschließend die Einbringung durchgeführt worden wäre. Die vom FG angeführten BFH-Entscheidungen, in denen ein Formwechsel als veräußerungsähnlicher Vorgang angesehen worden sei, seien zu anderen Sachverhaltsgestaltungen ergangen.
- 16 In einem erst nach Ablauf der Revisionsbegründungsfrist eingegangenen Schriftsatz macht die Klägerin zudem geltend, nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) dürften Regelungen, die § 22 Abs. 2 UmwStG 2006 entsprächen, bei grenzüberschreitenden Vorgängen nicht angewendet werden, soweit dies der Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19.10.2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensanteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat (Fusionsrichtlinie --FRL 2009--) widerspreche. Dann müsse eine Besteuerung aber auch bei reinen Inlandsfällen unterbleiben, sofern nachgewiesen werde, dass die Umwandlung auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen beruhe. Dies habe der EuGH bereits in Bezug auf solche nationalen Steuerregeln entschieden, mit denen --wie im deutschen Umwandlungssteuerrecht-- grenzüberschreitende und rein innerstaatliche Fälle gleichbehandelt würden.
- 17 Hinsichtlich des Billigkeitsantrags wiederholt die Klägerin ihr Vorbringen aus den vorangegangenen Verfahrensabschnitten.
- 18 Die Klägerin beantragt sinngemäß, den angefochtenen Teil-Zwischengerichtsbescheid und die Einspruchsentscheidung vom 05.05.2015 aufzuheben, soweit darin über den Gewinnfeststellungsbescheid entschieden worden ist, und den Gewinnfeststellungsbescheid 2010 vom 03.02.2015 dahingehend zu ändern, dass für die Beigeladenen kein Einbringungsgewinn II mehr angesetzt wird, hilfsweise, den angefochtenen Teil-Endgerichtsbescheid und die Einspruchsentscheidung vom 05.05.2015, soweit darin über den Erlassantrag entschieden worden ist, aufzuheben, und das FA unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 12.02.2015 zu verpflichten, bei den Beigeladenen aus sachlichen Billigkeitsgründen von der Feststellung eines Einbringungsgewinns II abzusehen.
- 19 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

- 20** Es hält das angefochtene Urteil für zutreffend und die vom FG herangezogenen BFH-Entscheidungen für einschlägig. § 22 UmwStG 2006 sei lediglich eine typisierende Missbrauchsvermeidungsvorschrift. Die Norm sei praxisgerecht ausgestaltet worden, indem auf eine leicht überprüfbare Haltefrist abgestellt werde. Eine detaillierte Überprüfung eventueller Gesichtspunkte, die im Einzelfall für oder gegen eine missbräuchliche Gestaltung sprächen, sei daher nicht angezeigt.
- 21** Die Beigeladenen haben keinen Antrag gestellt und sich im Revisionsverfahren nicht geäußert.

Entscheidungsgründe

II.

- 22** Die Revision ist in Bezug auf den Teil-Zwischengerichtsbescheid, der den Gewinnfeststellungsbescheid 2010 betrifft, begründet. Sie führt insoweit zur Aufhebung der angefochtenen Entscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 23** Der Erlass eines Zwischengerichtsbescheids war verfahrensrechtlich zulässig (dazu unten 1.). Zutreffend hat das FG erkannt, dass eine zu einem steuerpflichtigen Einbringungsgewinn II führende "Veräußerung" im Sinne des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 (zu den Voraussetzungen dieser Norm s. unten 2.) auch dann gegeben ist, wenn die Kapitalgesellschaft, deren Anteile in die übernehmende Gesellschaft eingebracht wurden, formwechselnd in eine Personengesellschaft umgewandelt wird (unten 3.). Die Voraussetzungen eines der in § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG 2006 a.F. enthaltenen Ausnahmetatbestände sind nicht erfüllt (unten 4.). Im vorliegenden Sachverhalt ist auch weder eine teleologische Reduktion des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 noch eine teleologische Extension des § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 Halbsatz 2 UmwStG 2006 a.F. vorzunehmen (unten 5.). Die FRL 2009 ist auf den vorliegenden, rein innerstaatlichen Sachverhalt nicht anwendbar (unten 6.). Die Sache ist allerdings an das FG zurückzuverweisen, um aufzuklären, ob durch den Übertragungsakt betreffend 2 % der Anteile, der dem hier streitigen Formwechsel zeitlich vorangegangen sein muss, auch diese Anteile im Sinne des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 "veräußert" worden sind (unten 7.).
- 24** 1. Der Erlass eines Zwischenurteils --das auch in Gestalt eines Zwischengerichtsbescheids ergehen kann (BFH-Urteil vom 27.10.1993 - XI R 17/93, BFHE 172, 493, BStBl II 1994, 439, unter II.1.)-- war zulässig.
- 25** Zwar sind Zwischenurteile über den Grund des Anspruchs (§ 99 Abs. 1 FGO) in Verfahren, die --wie hier-- einen Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung des Gewinns zum Gegenstand haben, nicht zulässig (BFH-Beschluss vom 20.11.2008 - IV B 7/08, unter II.2.b, m.w.N.).
- 26** Das FG hat seinen Zwischengerichtsbescheid aber zu Recht auf § 99 Abs. 2 FGO gestützt. Danach kann ein Gericht durch Zwischenurteil über eine entscheidungserhebliche Sach- oder Rechtsfrage vorab entscheiden, wenn dies sachdienlich ist und nicht der Kläger oder der Beklagte widerspricht. Vorliegend war die Vorabentscheidung über die Frage, ob ein Einbringungsgewinn II dem Grunde nach entstanden ist --angesichts der Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Höhe des Gewinns-- sachdienlich; die vom BFH für Grundurteile nach § 99 Abs. 1 FGO vorgenommene Einschränkung in Bezug auf einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellungsbescheide gilt für § 99 Abs. 2 FGO nicht. Die Beteiligten sind --in einem Erörterungstermin-- zum beabsichtigten Erlass einer Zwischenentscheidung angehört worden und haben dem nicht widersprochen.
- 27** 2. Soweit im Rahmen einer Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 UmwStG 2006) oder eines Anteilstausches (§ 21 Abs. 1 UmwStG 2006) unter dem gemeinen Wert eingebrachte Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt durch die übernehmende Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar veräußert werden und soweit beim Einbringenden der Gewinn aus der Veräußerung dieser Anteile im Einbringungszeitpunkt nicht nach § 8b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) steuerfrei gewesen wäre, ist der Gewinn aus der Einbringung im Wirtschaftsjahr der Einbringung rückwirkend als Gewinn des Einbringenden aus der Veräußerung von Anteilen zu versteuern (Einbringungsgewinn II gemäß § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006).
- 28** Die Beigeladenen haben durch den in der UR-Nr. 10/2010 enthaltenen Gesellschafterbeschluss ihre Anteile an der XA-GmbH zum Buchwert --unstreitig unterhalb des gemeinen Werts-- in die X-GmbH eingebracht und dafür neue Anteile an der X-GmbH erhalten. Zwischen den Beteiligten ist zu Recht nicht streitig, dass dies einen Anteilstausch im Sinne des § 21 Abs. 1 UmwStG 2006 a.F. darstellt.

- 29 Da es sich bei den einbringenden Beigeladenen um natürliche Personen handelt, wäre bei ihnen ein Gewinn aus der Veräußerung der eingebrachten Anteile an der XA-GmbH im Einbringungszeitpunkt nicht nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei gewesen. Auch hat der Formwechsel der XA-GmbH in die XA-KG innerhalb von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt stattgefunden.
- 30 Weil die Anteile der Beigeladenen an der XA-GmbH und der X-GmbH zum Sonderbetriebsvermögen der Beigeladenen bei der Klägerin gehörten, wäre ein eventueller Einbringungsgewinn II --wie geschehen-- im Rahmen der Gewinnfeststellung der Klägerin zu erfassen.
- 31 Einziger Streitpunkt ist sonach, ob der in der UR-Nr. 20/2010 beschlossene Formwechsel der XA-GmbH in die XA-KG als "Veräußerung" der Anteile an der XA-GmbH durch die übernehmende X-GmbH anzusehen ist.
- 32 3. Diese Frage ist zu bejahen. Wird eine Kapitalgesellschaft, deren Anteile in die übernehmende Gesellschaft eingebracht wurden, formwechselnd in eine Personengesellschaft umgewandelt, stellt dies eine Veräußerung dieser Anteile durch die übernehmende Gesellschaft im Sinne des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 dar. Der zivilrechtlich identitätswahrende Charakter des Formwechsels (§ 202 Abs. 1 Nr. 1 des Umwandlungsgesetzes, vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 12.02.2015 - I ZR 213/13, Rz 17) steht dem nicht entgegen, da der ertragsteuerrechtliche Begriff der Veräußerung in ständiger BFH-Rechtsprechung umwandlungssteuerspezifisch zu verstehen ist.
- 33 a) Dies ist bereits in Bezug auf § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 entschieden worden, der in seiner bis 1998 geltenden Fassung tatbestandlich ausschließlich an einen "Vermögensübergang" anknüpfte (der bei einem Formwechsel zivilrechtlich nicht stattfindet). Gleichwohl ist der BFH zu der Auffassung gekommen, dass ertragsteuerrechtlich auch der Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft als Vermögensübergang anzusehen ist (zum Ganzen BFH-Entscheidungen vom 11.12.2001 - VIII R 23/01, BFHE 197, 425, BStBl II 2004, 474, unter II.1.a aa, [Verfassungsbeschwerde durch Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 05.08.2002 - 1 BvR 637/02 nicht zur Entscheidung angenommen]; vom 01.10.2003 - VIII B 22/03, BFH/NV 2004, 384, unter 2.; vom 20.11.2006 - VIII R 45/05, BFH/NV 2007, 793, unter II.1.b aa; vom 26.06.2007 - IV R 58/06, BFHE 217, 162, BStBl II 2008, 73, unter II.1.a [Verfassungsbeschwerde durch den ausführlich begründeten Beschluss des BVerfG vom 06.11.2008 - 1 BvR 2360/07, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2009, 302 nicht zur Entscheidung angenommen], und vom 30.08.2007 - IV R 22/06, BFH/NV 2008, 109, unter II.1.b; ebenso zu § 18 Abs. 3 UmwStG 2006 jüngst BFH-Urteil vom 14.03.2024 - IV R 20/21, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2024, 995, Rz 24).
- 34 b) Der BFH hat den --von der handelsrechtlichen Betrachtung ausdrücklich und bewusst abweichenden-- Begriff "tauschähnlicher entgeltlicher Rechtsträgerwechsel" als Ausdruck der Regelungskonzeption des UmwStG 1995 erstmals in Bezug auf den Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft im Anwendungsbereich des § 25 UmwStG 1995 verwendet (BFH-Urteil vom 19.10.2005 - I R 38/04, BFHE 211, 472, BStBl II 2006, 568, unter II.2.b). Dies bestätigte in jenem Urteilsfall die von den dortigen Steuerpflichtigen gewünschte und dem Wortlaut des UmwStG 1995 entsprechende Aufstockung der Buchwerte auf die Teilwerte und die anschließende Vornahme gewinnmindernder Absetzungen für Abnutzung durch die infolge des Formwechsels entstandene Kapitalgesellschaft. Die Einordnung des Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft als tauschähnlicher Vorgang und damit ausdrücklich als "Veräußerung" ist vom BFH zudem in Bezug auf § 16 EStG --für die Rechtslage vor Inkrafttreten des § 25 UmwStG 1995-- ausgesprochen worden (BFH-Urteil vom 17.10.2007 - I R 96/06, BFHE 219, 534, BStBl II 2008, 953, unter II.1.).
- 35 c) Nachfolgend hat der BFH auch den --vorliegend streitgegenständlichen-- Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft als "tauschähnlichen entgeltlichen Rechtsträgerwechsel" bezeichnet (BFH-Urteil vom 25.11.2014 - I R 78/12, BFH/NV 2015, 523, Rz 20). Er hat unter anderem aus diesem Grund die formwechselnde Kapitalgesellschaft als "übertragende Körperschaft" im Sinne des § 37 Abs. 3 Satz 2 KStG in der im dortigen Streitjahr 2001 geltenden Fassung verstanden.
- 36 d) Diese rechtliche Beurteilung hat der BFH sodann auf die --im Streitfall maßgebliche-- Norm des § 22 Abs. 2 UmwStG 2006 übertragen und auch dort tauschähnliche Vorgänge als Veräußerung verstanden.
- 37 aa) So hat er die Verschmelzung einer Tochter-Kapitalgesellschaft auf die Mutter-Kapitalgesellschaft ("Aufwärtsverschmelzung") als "Veräußerung" im Sinne des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 angesehen, die einen Einbringungsgewinn II auslöst (ausführlich, auch zum Folgenden, BFH-Urteil vom 24.01.2018 - I R 48/15, BFHE 261, 8, BStBl II 2019, 45, Rz 18, 21 und 23). Danach ist unter einer Veräußerung im Sinne der genannten Norm grundsätzlich die entgeltliche Übertragung von Gesellschaftsanteilen auf einen anderen Rechtsträger zu verstehen. Die Verschmelzung auf eine andere Körperschaft bewirkt aus Sicht des Anteilseigners einen Tausch der Anteile an

der übertragenden Körperschaft gegen die Anteile an der übernehmenden Körperschaft und damit einen entgeltlichen Erwerb. Im Rahmen einer Aufwärtsverschmelzung auf den alleinigen Anteilseigner erhält dieser zwar keine neuen Anteile. Auch hier gehen aber das Vermögen und die Verbindlichkeiten des übertragenden Rechtsträgers auf den übernehmenden Rechtsträger über; im Gegenzug gehen die von ihm gehaltenen Anteile an der übertragenden Tochtergesellschaft unter. Dies stellt sich als tauschähnlicher Vorgang und damit als Veräußerung der Anteile dar.

- 38** bb) Ebenso hat der BFH in Anwendung derselben Maßstäbe den Formwechsel der übernehmenden Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft als Veräußerung der eingebrachten Anteile im Sinne des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 angesehen (BFH-Urteile vom 18.11.2020 - I R 25/18, BFHE 271, 421, BStBl II 2021, 732, Rz 18 ff., und vom 18.11.2020 - I R 24/18, BFH/NV 2021, 951, Rz 18 ff.). Denn die eingebrachten Anteile gehen aus steuerrechtlicher Sicht zusammen mit dem sonstigen Vermögen der formwechselnden Kapitalgesellschaft auf die Personengesellschaft, mittelbar also auf deren Gesellschafter --und damit auf andere Rechtsträger--, über. Als "Gegenleistung" verlieren diese Gesellschafter zugleich ihre Beteiligung an der formwechselnden Kapitalgesellschaft. Dies genügt für die erforderliche, aber auch ausreichende "Ähnlichkeit" mit einem Tausch.
- 39** e) Legt man diese Rechtsprechung zugrunde, dann ist der Formwechsel nicht nur der übernehmenden, sondern auch derjenigen Kapitalgesellschaft, deren Anteile in die übernehmende Gesellschaft eingebracht werden, als "Veräußerung" im Sinne des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 anzusehen. Der BFH geht für § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 von einem weiten Veräußerungsbegriff aus, dem bereits bei Verwirklichung tauschähnlicher Vorgänge genügt ist (vgl. oben d aa), und hat zudem den Formwechsel zwischen Kapitalgesellschaft und Personengesellschaft wiederholt in unterschiedlichen Konstellationen als tauschähnlichen Vorgang betrachtet (vgl. oben b, c, d bb). Wird die Kapitalgesellschaft, deren Anteile eingebracht wurden, in eine Personengesellschaft formgewechselt, so gibt die übernehmende Gesellschaft ihre Anteile an der Kapitalgesellschaft hin, um dafür eine Beteiligung an der Personengesellschaft zu erhalten. Insoweit bewirkt der Formwechsel einen Tausch der Beteiligungsform.
- 40** f) Andere, zum Teil von der Klägerin angeführte BFH-Entscheidungen stehen dieser Beurteilung nicht entgegen, da sie zu anderen Rechtsfragen ergangen sind.
- 41** aa) Allerdings hat der I. Senat des BFH in seinem Beschluss vom 05.05.1998 - I B 24/98 (BFHE 185, 497, BStBl II 2000, 430, unter II.2.), auf den die Klägerin mehrfach verwiesen hat, im Rahmen der Zurückweisung einer Nichtzulassungsbeschwerde ausgeführt, ein Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, der einem Entstrickungsantrag nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG 1995 nachfolge, sei nicht als Veräußerung im Sinne des § 21 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 1995 anzusehen, die zur Beendigung der Stundung der auf den Entstrickungsgewinn entfallenden Steuer (§ 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 1995) führe. Es kann dahinstehen, ob sich dieses Verständnis aufgrund teleologischer Auslegung allein auf den Veräußerungsbegriff des § 21 Abs. 2 Satz 5 UmwStG 1995 beziehen sollte. Aufgrund der zahlreichen nachfolgenden und ausführlich begründeten Entscheidungen insbesondere des I. Senats, in denen ein Formwechsel als Veräußerung angesehen worden ist, und zwar in Gestaltungen, die derjenigen des Streitfalls vergleichbar sind (vgl. die vorstehend unter a bis d angeführten Nachweise), lässt sich aus diesem BFH-Beschluss für den Anwendungsbereich von § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 nichts mehr herleiten.
- 42** bb) Soweit der IV. Senat des BFH den Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft im Hinblick auf die für nicht wesentlich beteiligte Anteilseigner geltende Sondervorschrift des § 7 UmwStG 1995 nicht als tauschähnlichen Anschaffungsvorgang, sondern als "privilegierte Liquidationsbesteuerung" angesehen hat (BFH-Urteil vom 12.07.2012 - IV R 39/09, BFHE 238, 353, BStBl II 2012, 728, Rz 24 ff.), beruhte dies auf den Besonderheiten des § 7 UmwStG 1995. Im Übrigen würde auch die Liquidation der Kapitalgesellschaft, deren Anteile unter den Voraussetzungen des § 21 Abs. 1 UmwStG 2006 eingebracht worden sind, einen Einbringungsgewinn II auslösen (§ 22 Abs. 2 Satz 6 i.V.m. Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG 2006).
- 43** Im Urteil vom 28.09.2017 - IV R 51/15 (BFH/NV 2018, 246, Rz 25) hat der IV. Senat den Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft zwar nicht als tauschähnlichen Anschaffungsvorgang verstanden. Diese Aussage bezog sich jedoch lediglich auf die Regelungszusammenhänge der § 4 Abs. 4 Satz 1, § 5 Abs. 3 UmwStG 1995. Diese Vorschriften fingierten für Zwecke der Besteuerung des Gesellschafters, der seine Anteile an der Kapitalgesellschaft in einem Betriebsvermögen hielt, ausdrücklich eine Einlage, was die Annahme eines tauschähnlichen Anschaffungsvorgangs dort ausschloss, sie außerhalb des Anwendungsbereichs dieser Fiktion jedoch weiterhin eröffnet.

- 44 Dementsprechend hat auch der IV. Senat außerhalb der Einlagefiktion den Formwechsel in jener Entscheidung als "fingierten Vermögensübergang" bezeichnet (BFH-Urteil vom 28.09.2017 - IV R 51/15, BFH/NV 2018, 246, Rz 23; zu den Besonderheiten der Einlagefiktionen im Anwendungsbereich der §§ 5, 7 UmwStG 2006 vgl. zudem BFH-Urteil vom 11.04.2019 - IV R 1/17, BFHE 264, 13, BStBl II 2019, 501, Rz 14 ff.) und damit deutlich gemacht, dass er im Übrigen von einem tauschähnlichen Vorgang ausgeht. Darüber hinaus hat der IV. Senat auch zu § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2006 ausgeführt, dass dieser Gewinnermittlung jedenfalls gedanklich die Vorstellung einer Veräußerung beziehungsweise eines Tausches der bilanzierten Anteile an der untergehenden Körperschaft gegen die übernommenen Wirtschaftsgüter zugrunde liege (BFH-Urteil vom 09.05.2019 - IV R 13/17, BFHE 264, 430, BStBl II 2019, 754, Rz 44).
- 45 cc) Mit den von der Klägerin angeführten Literaturstimmen, die die Auffassung vertreten, ein Formwechsel sei nicht als Veräußerung der Anteile anzusehen, hat sich der BFH bereits im Urteil vom 18.11.2020 - I R 25/18 (BFHE 271, 421, BStBl II 2021, 732, Rz 21) auseinandergesetzt und diese Argumentation nicht für durchgreifend erachtet.
- 46 Die neuere Literatur (z.B. Krüger/Gebhardt, GmbH-Rundschau --GmbH-- 2021, 1200; Bernhagen, GmbHR 2022, 301, 305 f.; Dreßler/Veil, Der Betrieb 2023, 536, 540; Ott, DStR 2023, 417) kritisiert daher nicht mehr die vom BFH in ständiger Rechtsprechung vorgenommene weite Auslegung des Begriffs der Veräußerung, sondern untersucht die Möglichkeit, in bestimmten Fallgruppen eine teleologische Reduktion vornehmen zu können (dazu vgl. unten 5.).
- 47 4. Auch aus § 22 Abs. 2 Satz 6 i.V.m. Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 UmwStG 2006 a.F. lässt sich kein für die Klägerin günstiges Ergebnis herleiten.
- 48 a) Nach der systematischen Stellung des § 22 Abs. 2 Satz 6 UmwStG 2006 als Ersatzrealisierungstatbestand wäre der Anwendungsbereich dieser Regelung und des darin enthaltenen Verweises auf § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG 2006 a.F. im Streitfall von vornherein nicht eröffnet. Denn wenn bereits --wie hier-- aufgrund der Annahme einer "Veräußerung" der Grundtatbestand des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 erfüllt ist, bedarf es keiner Prüfung eines Ersatztatbestands mehr.
- 49 b) Der BFH hat allerdings --im Einklang mit der ganz überwiegenden Auffassung in der Literatur-- ausgeführt, trotz seiner systematischen Stellung als Ersatztatbestand enthalte § 22 Abs. 2 Satz 6 i.V.m. Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 UmwStG 2006 a.F. eine Ausnahme vom Veräußerungsbegriff für zum Buchwert vollzogene Einbringungsvorgänge (BFH-Urteil vom 24.01.2018 - I R 48/15, BFHE 261, 8, BStBl II 2019, 45, Rz 19, sowie die dort zitierte Literatur).
- 50 Auch dies verhilft der Revision aber nicht zum Erfolg. Nach § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 UmwStG 2006 a.F. löst eine entgeltliche Übertragung der Anteile keinen Einbringungsgewinn I (bzw. in den Fällen des § 22 Abs. 2 Satz 6 UmwStG 2006 keinen Einbringungsgewinn II) aus, wenn der Einbringende nachweist, dass die Übertragung durch einen Vorgang im Sinne des § 20 Abs. 1 oder § 21 Abs. 1 UmwStG 2006 oder auf Grund vergleichbarer ausländischer Vorgänge zu Buchwerten erfolgte. Der vorliegend durchgeführte Formwechsel der XA-GmbH in die XA-KG ist kein Vorgang im Sinne des § 20 Abs. 1 oder § 21 Abs. 1 UmwStG 2006. Allein der Umstand, dass der Formwechsel zu Buchwerten vorgenommen wurde, führt nicht dazu, dass er einem der in § 20 Abs. 1 oder § 21 Abs. 1 UmwStG 2006 genannten Vorgänge gleichsteht.
- 51 5. Im Streitfall ist weder eine teleologische Reduktion des Wortlauts des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 noch ist eine teleologische Extension des § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 UmwStG 2006 a.F. vorzunehmen.
- 52 a) Eine den Gesetzeswortlaut korrigierende Auslegung wird dann zugelassen, wenn die wortlautgemäße Auslegung zu sinnwidrigen Ergebnissen führt und der Schluss gerechtfertigt ist, dass der gesetzgeberische Wille planwidrig umgesetzt wurde. Weichen Gesetzeswortlaut und Normzweck in einem solchen Fall voneinander ab, ist der Wortlaut in einer Weise einzuschränken, die dem Normzweck entspricht, wenn sich das Gesetz gemessen an seinem Zweck als planwidrig zu weitgehend erweist. Demgegenüber kommt eine teleologische Reduktion grundsätzlich nicht in Betracht, wenn der weite Wortlaut der Vorschrift Folge einer bewussten rechtspolitischen Entscheidung des Gesetzgebers ist (zum Ganzen BFH-Urteil vom 15.07.2021 - IV R 36/18, BFHE 274, 55, Rz 36, m.w.N.; vgl. auch BFH-Urteil vom 22.01.2020 - II R 8/18, BFHE 267, 468, BStBl II 2020, 567, Rz 24; beide ebenfalls zu Normen, die in typisierender Weise der Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen dienen).
- 53 b) Nach den genannten Voraussetzungen kommt hier eine teleologische Reduktion nicht in Betracht.
- 54 aa) § 22 Abs. 2 UmwStG 2006 bezweckt, dass die im Zeitpunkt des Anteilstausches in den eingebrachten Anteilen ruhenden stillen Reserven, die in der Hand des Einbringenden nach Maßgabe der allgemeinen

einkommensteuerrechtlichen Regelungen (im Streitfall: § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 3 Nr. 40, § 32a EStG) steuerverstrickt waren, bei einer innerhalb von sieben Jahren stattfindenden Veräußerung durch die übernehmende Gesellschaft auch weiterhin der Besteuerung unterliegen (vgl. BFH-Urteil vom 18.11.2020 - I R 25/18, BFHE 271, 421, BStBl II 2021, 732, Rz 23, m.w.N.). In dieser Entscheidung wurde eine teleologische Reduktion der Vorschrift in einer Fallkonstellation erwogen, in der die eingebrachten Anteile durch den streitigen Formwechsel der übernehmenden Kapitalgesellschaft in denjenigen steuerlichen Status zurückgefallen waren, in dem sie sich vor der sperrfristauslösenden Einbringung befunden hatten, nämlich wieder dem Teileinkünfteverfahren unterlagen. Gleichwohl wurde die teleologische Reduktion letztlich abgelehnt, weil es durch den Anteilstausch zu einem Transfer stiller Reserven zwischen verschiedenen Gesellschaftern gekommen war, an dem der nachfolgende Formwechsel nichts geändert hat. Nur in Bezug auf Gesellschaften, deren stille Reserven lediglich einer einzigen Person steuerlich zuzurechnen sind ("Einpersonengesellschaften"), hat der I. Senat --in einer für die dortige Entscheidung nicht erheblichen Bemerkung-- angedeutet, er könne einer teleologischen Reduktion nähertreten (zum Ganzen BFH-Urteil vom 18.11.2020 - I R 25/18, BFHE 271, 421, BStBl II 2021, 732, Rz 23 f.).

- 55** bb) Im Streitfall steht einer teleologischen Reduktion zunächst entgegen, dass sich durch die Umwandlung der XA-GmbH in eine Personengesellschaft die stillen Reserven dieser Gesellschaft mit denen der X-GmbH vermischen (vgl. zutreffend Ott, DStR 2023, 417, 422). Vor dem Formwechsel waren die stillen Reserven der XA-GmbH und ihrer --seit dem Anteilstausch-- alleinigen Anteilseignerin X-GmbH ertragsteuerrechtlich voneinander getrennt. Aufgrund des Formwechsels wurde das Trennungsprinzip dann aber durch das --für Personengesellschaften kennzeichnende-- Transparenzprinzip ersetzt. Die Sphären der X-GmbH und der XA-KG waren also nicht mehr voneinander getrennt; vielmehr waren der X-GmbH die Wirtschaftsgüter der XA-KG --und damit auch deren stille Reserven ertragsteuerrechtlich anteilig zuzurechnen.
- 56** cc) Selbst wenn man diesen Gesichtspunkt für die Verneinung einer teleologischen Reduktion nicht als ausreichend ansehen wollte, wäre hierfür im Streitfall jedenfalls der im BFH-Urteil vom 18.11.2020 - I R 25/18 (BFHE 271, 421, BStBl II 2021, 732, Rz 23 f.) herangezogene Gedanke leitend. Denn die Anteile sind nicht in ihren früheren steuerlichen Status zurückgefallen.
- 57** Vorliegend ist es zwar --wenn man von der neuen 2 %-Beteiligung der XA-Verwaltungs-GmbH absieht, zu deren Entstehen das FG keine Feststellungen getroffen hat (dazu noch unten 7.)-- nicht zu einem Transfer stiller Reserven zwischen verschiedenen Gesellschaftern gekommen, weil die Beigeladenen an der Gesellschaft, deren Anteile eingebracht wurden (XA-GmbH), und an der übernehmenden Gesellschaft (X-GmbH) im selben Verhältnis (jeweils 98 % beziehungsweise 2 %) beteiligt waren. Allerdings sind die eingebrachten Anteile auch nach dem Formwechsel weder formell noch hinsichtlich der möglichen Steuerbelastung in den steuerlichen Status zurückgefallen, in dem sie sich vor dem Anteilstausch befunden hatten. Würde die X-GmbH ihre Anteile an der nunmehrigen XA-KG veräußern, wäre dies --bei einem Körperschaftsteuersatz von 15 %-- immer noch deutlich günstiger als es vor dem Anteilstausch die Veräußerung von Anteilen an der XA-GmbH durch die Beigeladenen gewesen wäre, bei der es zu einer Anwendung des --sich auf bis zu 45 % belaufenden (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG)-- progressiven Einkommensteuertarifs auf 60 % des Veräußerungsgewinns gekommen wäre.
- 58** Im Übrigen sind nicht die Beigeladenen Gesellschafter der XA-KG geworden, sondern die X-GmbH mit der ihr eigenen Abschirmwirkung ist Gesellschafterin geblieben. Auch dies steht der Annahme eines Rückfalls in den früheren steuerlichen Status entgegen.
- 59** dd) Ein weiterer --eigenständiger-- Gesichtspunkt, der gegen eine teleologische Reduktion spricht, liegt darin, dass mit dem Formwechsel der Gesellschaft, deren Anteile in die X-GmbH eingebracht worden sind, die Anwendbarkeit des § 22 Abs. 2 UmwStG 2006 für die Zukunft --bereits weit vor Ablauf der Sieben-Jahres-Frist-- beendet worden ist, obwohl die Änderung des steuerlichen Status fortbesteht. Diese Regelung erfasst "eingebrachte Anteile", bei denen es sich --wie aus dem Verweis auf § 21 Abs. 1 UmwStG 2006 folgt-- um Anteile an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft handeln muss. Diese Voraussetzung ist in Bezug auf Anteile an einer KG aber nicht erfüllt.
- 60** ee) Aus der Rechtsprechung des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit der Nichteinbeziehung der Übertragung von Anteilen zwischen Schwester-Personengesellschaften in die Begünstigungsregelung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (BVerfG-Beschluss vom 28.11.2023 - 2 BvL 8/13, BVerfGE 168, 1) folgt nicht, dass der auf einen Anteilstausch folgende Formwechsel stets aus dem Anwendungsbereich des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 herausgenommen werden müsste. Denn anders als in der dortigen Konstellation hat im Streitfall die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft eine Abschirmwirkung herbeigeführt. Eine solche Zwischenschaltung mit Abschirmwirkung muss das Ertragsteuerrecht auch bei Einbeziehung verfassungsrechtlicher Gesichtspunkte nicht ebenso behandeln wie

eine unmittelbare Beteiligung oder eine mittelbare Beteiligung über eine --ertragsteuerrechtlich transparente-- Personengesellschaft (vgl. auch BVerfG-Beschluss vom 12.10.2010 - 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, Rz 62).

- 61** ff) Ebenso wenig kann eine teleologische Reduktion des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 in Fällen des Formwechsels einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft auf die Rechtsprechung des IV. und XI. Senats des BFH zu einer teleologischen Reduktion des --ebenfalls einen Sperrfristverstoß regelnden-- § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG gestützt werden. Danach soll die Rechtsfolge des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG nicht eintreten, wenn eine an einer Mitunternehmerschaft beteiligte Kapitalgesellschaft, die an dem nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragenen Wirtschaftsgut bereits (mittelbar) vermögensmäßig beteiligt war, ihren Mitunternehmeranteil ganz oder teilweise an eine andere Kapitalgesellschaft veräußert (BFH-Urteil vom 15.07.2021 - IV R 36/18, BFHE 274, 55, Rz 51; vgl. aber § 6 Abs. 5 Satz 7 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2024). Gleiches gilt bei einer vollentgeltlichen Übertragung von Anteilen durch den Einbringenden auf eine Körperschaft (BFH-Urteile vom 18.08.2021 - XI R 43/20, BFHE 274, 124, Rz 32 ff., und vom 18.08.2021 - XI R 20/19, BFH/NV 2022, 403, Rz 32 f.). Dies wird damit begründet, dass der voll entgeltliche Erwerb bereits alle stillen Reserven aufdeckt, so dass keine im Wertansatz des zuvor übertragenen Wirtschaftsguts gespeicherten stillen Reserven vom Einkommensteuerregime in das Körperschaftsteuerregime übergehen.
- 62** Vorliegend sind aber die in den Anteilen an der XA-GmbH befindlichen stillen Reserven durch den vorangehenden qualifizierten Anteilstausch vom Einkommensteuer- in das Körperschaftsteuerregime übergegangen, ohne aufgedeckt worden zu sein. Wenn der Gesetzgeber im Zeitpunkt des qualifizierten Anteilstausches gleichwohl zunächst auf eine Besteuerung der stillen Reserven verzichtet, ist eine Besteuerung gerechtfertigt, wenn die Kapitalgesellschaft, in deren Wertansatz die zuvor übergegangenen stillen Reserven nunmehr gespeichert sind, innerhalb der Sieben-Jahres-Frist so umgewandelt wird, dass § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 bei einer nachfolgenden Veräußerung der neuen Personengesellschaftsanteile oder einzelner Wirtschaftsgüter nicht mehr anwendbar wäre (s. dazu bereits oben bb).
- 63** Im Übrigen wird auch in denjenigen Entscheidungen, in denen eine teleologische Reduktion des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG vorgenommen wurde, dies für den Fall des Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft gerade ausdrücklich abgelehnt, weil damit stille Reserven aus der Sphäre natürlicher Personen in die Sphäre von Kapitalgesellschaften übergehen (vgl. BFH-Urteil vom 15.07.2021 - IV R 36/18, BFHE 274, 55, Rz 26 f., Rz 35).
- 64** gg) Es kommt auch nicht darauf an, ob im vorliegenden Fall durch eine andere Reihenfolge der einzelnen Umstrukturierungsschritte eventuell eine steuerneutrale Umsetzung des Gestaltungsziels hätte erreicht werden können. Vielmehr hat es der BFH schon in einer früheren Entscheidung zu § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 als für das Entstehen eines Einbringungsgewinns II unerheblich angesehen, ob der Einbringende die sich ergebende Unternehmensstruktur auf eine andere Weise steuerneutral hätte erreichen können. Denn maßgebend für die rechtliche Beurteilung sind der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt und die darauf anwendbaren Rechtsvorschriften (BFH-Urteil vom 24.01.2018 - I R 48/15, BFHE 261, 8, BStBl II 2019, 45, Rz 24).
- 65** hh) Anders als nach der früheren Rechtslage bei einbringungsgeborenen Anteilen kommt es nach dem Regelungskonzept der §§ 21, 22 UmwStG 2006 nicht zu einer doppelten steuerlichen Verstrickung stiller Reserven und damit auch nicht zu einer doppelten Besteuerung (vgl. BFH-Urteil vom 11.07.2019 - I R 13/18, BFHE 266, 272, BStBl II 2022, 91, Rz 19). Vielmehr bewirkt das Entstehen eines Einbringungsgewinns II unmittelbar eine Erhöhung der steuerlichen Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile (§ 22 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 2006). Damit fällt ein späterer Veräußerungsgewinn entsprechend geringer aus, so dass das Besteuerungssystem in sich stimmig ausgestaltet ist. In den von § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 erfassten Veräußerungsfällen wird lediglich die nach den allgemeinen ertragsteuerrechtlichen Regelungen bereits bei der Sacheinlage oder beim qualifizierten Anteilstausch vorzunehmende --dort nach § 21 UmwStG 2006 aber aufgeschobene-- Besteuerung nachgeholt, nicht aber ein bereits einmal erfasstes Steuersubstrat nochmals besteuert.
- 66** 6. Auf die FRL 2009 kann die Klägerin sich im Streitfall nicht berufen. Das entsprechende Vorbringen ist zwar nicht verfristet (dazu unten a); die FRL 2009 ist im Streitfall aber nicht anwendbar (unten b).
- 67** a) Es ist unschädlich, dass die Klägerin die unionsrechtlichen Gesichtspunkte erstmals mit einem am 27.06.2022 beim BFH eingegangenen Schriftsatz --und damit nach Ablauf der bis zum 01.04.2022 verlängerten Revisionsbegründungsfrist-- in das Verfahren eingeführt hat. Zwar können selbständige Revisionsrügen --wie etwa die Geltendmachung eines Verfahrensmangels-- erstmalig nur bis zum Ablauf der Revisionsbegründungsfrist in zulässiger Weise angebracht werden (BFH-Beschluss vom 13.05.2013 - I R 39/11, BFHE 241, 1, BStBl II 2016, 434,

Rz 19); nach Fristablauf kann nur eine bereits innerhalb der Revisionsbegründungsfrist hinreichend begründete Revision ergänzt werden (BFH-Beschluss vom 22.03.2016 - VIII R 22/14, BFH/NV 2016, 1054, Rz 14). Ist die Revision aber --wie hier-- mit der Rüge der Verletzung materiellen Rechts innerhalb der maßgebenden Frist in Bezug auf den jeweiligen Streitgegenstand hinreichend begründet worden, ist der BFH an die geltend gemachten materiellrechtlichen Gründe für die Sachprüfung des angefochtenen Urteils nicht gebunden (BFH-Urteil vom 04.12.1996 - I R 151/93, BFHE 182, 116, BStBl II 1997, 327, unter II.A.1.). Wenn eine derartige Bindung des Revisionsgerichts aber nicht besteht, ist der BFH auch zur Auseinandersetzung mit solchen materiellrechtlichen Gesichtspunkten verpflichtet, die der jeweilige Revisionskläger im Rahmen eines in zulässiger Weise eingeleiteten Revisionsverfahrens erst nach Ablauf der Revisionsbegründungsfrist geltend macht.

- 68** b) Die FRL 2009 ist im vorliegenden Verfahren, das einen rein innerstaatlichen Sachverhalt betrifft, jedoch nicht anwendbar.
- 69** aa) Nach Art. 1 Buchst. a FRL 2009 umfasst der Anwendungsbereich der Richtlinie Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensanteilen und --im Streitfall einschlägig-- den Austausch von Anteilen (vgl. hierzu die Definition in Art. 2 Buchst. e FRL 2009), wenn daran Gesellschaften aus zwei oder mehr Mitgliedstaaten beteiligt sind. Die letztgenannte Voraussetzung ist in Bezug auf den hier zu beurteilenden Sachverhalt nicht erfüllt, weil alle beteiligten Gesellschaften deutsche Kapitalgesellschaften und in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind.
- 70** bb) Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH sieht sich dieser allerdings auch in einem Fall, der rein innerstaatlichen Charakter hat, für die Auslegung der Bestimmungen der FRL 2009 als zuständig an, wenn der jeweilige nationale Gesetzgeber sich dafür entschieden hat, durch die FRL 2009 geregelte und rein innerstaatliche Sachverhalte gleich zu behandeln (so die überwiegend noch zum insoweit wortgleichen Art. 1 Buchst. a der Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen --FRL 1990-- ergangenen EuGH-Urteile Leur-Bloem vom 17.07.1997 - C-28/95, EU:C:1997:369, Slg. 1997, I-4171, Rz 16 ff., insbesondere Rz 34; Modehuis A. Zwijnenburg vom 20.05.2010 - C-352/08, EU:C:2010:282, Rz 33; Foggia-SGPS vom 10.11.2011 - C-126/10, EU:C:2011:718, Rz 21; Pelati vom 18.10.2012 - C-603/10, EU:C:2012:639, Rz 18; Jacob und Lassus vom 22.03.2018 - C-327/16, C-421/16, EU:C:2018:210, Rz 33 f., und GE Infrastructure Hungary Holding Kft vom 16.11.2023 - C-318/22, EU:C:2023:890, Rz 30).
- 71** Auf dieser Grundlage hat der EuGH seine Zuständigkeit nicht nur dann angenommen, wenn innerstaatliche und grenzüberschreitende Sachverhalte exakt derselben Regelung unterworfen wurden (so die Konstellation, die den EuGH-Urteilen Andersen og Jensen vom 15.01.2002 - C-43/00, EU:C:2002:15, Rz 17; Modehuis A. Zwijnenburg vom 20.05.2010 - C-352/08, EU:C:2010:282, Rz 32 und Foggia-SGPS vom 10.11.2011 - C-126/10, EU:C:2011:718, Rz 20 zugrunde lag), sondern auch, wenn für innerstaatliche und grenzüberschreitende Vorgänge zwar rechtstechnisch getrennte, aber wortgleiche Regelungen galten (so EuGH-Urteil Leur-Bloem vom 17.07.1997 - C-28/95, EU:C:1997:369, Slg. 1997, I-4171, Rz 30 ff.) oder wenn nach den nationalen Rechtsvorschriften auf Sachverhalte, die nicht dem Unionsrecht unterliegen, Lösungen angewendet werden, die den vom Unionsrecht vorgesehenen entsprechen (EuGH-Urteil *Ministre de l'Action et des Comptes publics* vom 18.09.2019 - C-662/18, C-672/18, EU:C:2019:750, Rz 27). Demgegenüber ist der EuGH nicht zuständig --mit der Folge, dass die im nationalen Recht für einen rein innerstaatlichen Sachverhalt getroffene Regelung nicht an der FRL 2009 zu messen ist--, wenn im Gesetz ausdrücklich zwischen rein innerstaatlichen Sachverhalten und solchen mit Gemeinschaftsbezug unterschieden wird (EuGH-Urteile Leur-Bloem vom 17.07.1997 - C-28/95, EU:C:1997:369, Slg. 1997, I-4171, Rz 29, und Banca A vom 27.04.2023 - C-827/21, EU:C:2023:355, Rz 33 ff.; zu weiteren Differenzierungen vgl. EuGH-Urteil *Ullens de Schooten* vom 15.11.2016 - C-268/15, EU:C:2016:874, Rz 50 ff., insbesondere Rz 54).
- 72** Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist es allein Sache des nationalen Gerichts, die genaue Tragweite der Verweisung des für innerstaatliche Sachverhalte geltenden nationalen Rechts auf das Gemeinschaftsrecht zu beurteilen; die Zuständigkeit des EuGH beschränkt sich auf die Prüfung der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen (EuGH-Urteile Leur-Bloem vom 17.07.1997 - C-28/95, EU:C:1997:369, Slg. 1997, I-4171, Rz 33; Modehuis A. Zwijnenburg vom 20.05.2010 - C-352/08, EU:C:2010:282, Rz 34; Foggia-SGPS vom 10.11.2011 - C-126/10, EU:C:2011:718, Rz 22; Pelati vom 18.10.2012 - C-603/10, EU:C:2012:639, Rz 19, und GE Infrastructure Hungary Holding Kft vom 16.11.2023 - C-318/22, EU:C:2023:890, Rz 31). Eine Pflicht zur Stellung eines Vorabentscheidungsersuchens nach Art. 267 Abs. 1 Buchst. b, Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der

Europäischen Union besteht in Bezug auf die (Vor-)Frage, ob der nationale Gesetzgeber bei der Umsetzung der FRL 2009 innerstaatliche und grenzüberschreitende Sachverhalte gleichbehandelt, daher nicht.

- 73** cc) Im deutschen Umwandlungssteuerrecht bestehen und bestanden auch bereits im Streitjahr zwischen der Behandlung rein innerstaatlicher und grenzüberschreitender Anteilstauschvorgänge erhebliche Unterschiede. Die FRL 2009 ist daher auf den --hier gegebenen-- rein innerstaatlichen Sachverhalt nicht anwendbar.
- 74** (1) Die Regelung für innerstaatliche Anteilstauschvorgänge ist in § 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 enthalten. Danach gilt der Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft die eingebrachten Anteile ansetzt, für den Einbringenden als Veräußerungspreis der eingebrachten Anteile und als Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile. Die Norm knüpft an § 21 Abs. 1 UmwStG 2006 an, der die Wertansätze bei der übernehmenden Gesellschaft regelt. Diese hat grundsätzlich den gemeinen Wert anzusetzen (§ 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2006). Im Falle des qualifizierten Anteilstausches hat die übernehmende Gesellschaft ein Wahlrecht, die eingebrachten Anteile auf Antrag mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert anzusetzen (§ 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006, heute nach § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2, Satz 3 UmwStG 2006 jedoch mindestens mit dem gemeinen Wert sonstiger Gegenleistungen).
- 75** Materiell-rechtlich fordert § 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 für die Steuerneutralität des Einbringungsvorgangs in rein innerstaatlichen Fällen weiterhin eine doppelte Buchwertverknüpfung, also den Ansatz des bisherigen Buchwerts, den die eingebrachten Anteile beim Einbringenden hatten, nicht nur für die Bewertung der erhaltenen Anteile beim Einbringenden, sondern auch für die Bewertung der eingebrachten Anteile bei der übernehmenden Gesellschaft.
- 76** In verfahrensrechtlicher Hinsicht gelten für den Einbringenden beim rein innerstaatlichen Fall keine besonderen Anforderungen. Allerdings ist der Buchwertansatz bei der übernehmenden Gesellschaft --der wiederum Voraussetzung für die Steuerneutralität des Anteilstausches beim Einbringenden ist-- verfahrensrechtlich davon abhängig, dass die übernehmende Gesellschaft einen Antrag auf Vornahme des Buchwertansatzes stellt (§ 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006). Dieser Antrag ist spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz der übernehmenden Gesellschaft bei dem für deren Besteuerung zuständigen Finanzamt zu stellen (§ 21 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006).
- 77** (2) Demgegenüber unterscheidet sich die Regelung des grenzüberschreitenden Anteilstausches sowohl in materiell-rechtlicher als auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht erheblich von derjenigen für innerstaatliche Sachverhalte.
- 78** Materiell-rechtlich fehlt die Buchwertverknüpfung zwischen dem Buchwert der eingebrachten Anteile beim Einbringenden und dem Wertansatz der eingebrachten Anteile bei der übernehmenden Gesellschaft. Die Besteuerung knüpft an die Wertansätze beim Einbringenden und nicht bei der übernehmenden Gesellschaft an. Der Einbringende hat hier grundsätzlich den gemeinen Wert der eingebrachten Anteile als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile anzusetzen (§ 21 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006). Auf Antrag kann er gemäß § 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 jedoch den Buchwert oder einen höheren Wert, höchstens den gemeinen Wert, als Veräußerungspreis ansetzen. Hierfür müssen die Voraussetzungen des § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 erfüllt sein (qualifizierter Anteilstausch, heute nach § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UmwStG 2006 darüber hinaus Deckelung der sonstigen Gegenleistungen). Ferner ist und war bereits im Streitjahr Voraussetzung, dass das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile nicht ausgeschlossen oder beschränkt ist (§ 21 Abs. 2 Satz 3 Nr. 1 UmwStG 2006) oder der Gewinn aus dem Anteilstausch aufgrund von Art. 8 FRL 2009 nicht besteuert werden darf (§ 21 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 UmwStG 2006 i.V.m. Art. 17 Abs. 2 FRL 2009).
- 79** Im Gegensatz zu der für innerstaatliche Anteilstauschvorgänge geltenden Regelung ist die Besteuerung des Einbringenden beim grenzüberschreitenden Anteilstausch daher nicht davon abhängig, welchen Wertansatz die übernehmende Gesellschaft wählt. Vielmehr kann der Einbringende das Wahlrecht selbst ausüben. Es kommt auch nicht zu einer doppelten Buchwertverknüpfung, die der EuGH in grenzüberschreitenden Fällen als unvereinbar mit Art. 8 Abs. 1, 2 FRL 1990 angesehen hat (EuGH-Urteil A.T. vom 11.12.2008 - C-285/07, EU:C:2008:705). Damit gelten für die Steuerneutralität des innerstaatlichen Anteilstausches in einem wesentlichen Punkt andere Voraussetzungen als für den grenzüberschreitenden Anteilstausch.
- 80** In verfahrensrechtlicher Hinsicht muss der Antrag auf den Buchwertansatz vom Einbringenden *selbst* --also nicht von der übernehmenden Gesellschaft-- gestellt werden, und zwar spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der Steuererklärung bei dem für seine Besteuerung zuständigen Finanzamt (§ 21 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 2006).

- 81 dd) Der Würdigung, dass § 21 UmwStG 2006 in erheblichem Umfang zwischen innerstaatlichen und grenzüberschreitenden Anteilstauschvorgängen unterscheidet, steht der von einigen Literaturstimmen (Krüger/Gebhardt, GmbHR 2021, 1200, 1207; Hageböke/Stangl, Finanz-Rundschau 2023, 1117, 1121) vorgenommene Verweis auf die Begründung des Regierungsentwurfs zum Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften nicht entgegen. Zwar heißt es dort pauschal --ohne Zuordnung zu einer bestimmten Vorschrift--, künftig würden europaweit die gleichen steuerlichen Grundsätze für inländische und für alle grenzüberschreitenden Umstrukturierungen von Unternehmen gelten (BTDrucks 16/2710, 25 f.). Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass dieser Gesetzentwurf jedenfalls die später zum Gesetz gewordenen und hier zu beurteilenden unterschiedlich ausgestalteten Regelungen über die jeweiligen Antragsfristen noch nicht enthielt (heute § 21 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 für den innerstaatlichen Fall; § 21 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 2006 für den grenzüberschreitenden Fall). Diese Regelungen sind erst im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens durch den Finanzausschuss des Bundestages in den Gesetzentwurf eingefügt worden (Bericht des Finanzausschusses, BTDrucks 16/3369, 12). Die Begründung des vorangehenden --gerade in diesem Punkt geänderten-- Gesetzentwurfs kann daher nicht herangezogen werden, um auf einen Willen des Gesetzgebers zur Gleichbehandlung auch im Bereich der Antragsfrist zu schließen. Im Übrigen hatte der Bundesrat bereits zum ursprünglichen Gesetzentwurf dahingehend Stellung genommen, dass das Ziel einer Gleichbehandlung innerstaatlicher und grenzüberschreitender Vorgänge nicht erreicht werde (BTDrucks 16/2710, S. 60); dem stimmt der Senat angesichts der --oben unter cc dargestellten-- erheblichen materiell-rechtlichen Unterschiede in der Regelung dieser Vorgänge zu.
- 82 ee) Auf die von der Klägerin aufgeworfene Frage, ob § 22 Abs. 2 UmwStG 2006 mit dem Missbrauchsvorbehalt des Art. 15 Abs. 1 Buchst. a FRL 2009 vereinbar ist, kommt es daher für die Entscheidung im vorliegenden Verfahren nicht an. Ohnehin wären im Vorfeld die --von der Klägerin nicht angesprochenen-- Fragen zu klären gewesen, ob der Gewinnrealisierungstatbestand des § 22 Abs. 2 UmwStG 2006 im Kern durch den in Art. 8 Abs. 6 FRL 2009 für Fälle "einer späteren Veräußerung der erworbenen Anteile" enthaltenen Vorbehalt gedeckt ist und ob der Formwechsel einer Kapital- in eine Personengesellschaft nicht nur nach nationalem Recht, sondern auch im Sinne des Art. 8 Abs. 6 FRL 2009 als "Veräußerung" anzusehen ist.
- 83 7. Damit hat das FG zwar zu Recht erkannt, dass durch den Formwechsel ein dem Grunde nach steuerpflichtiger Einbringungsgewinn II entstanden ist. Allerdings ist bisher offen, ob auch die Teilanteilsübertragung, die schon vor dem Formwechsel stattgefunden haben muss, den Tatbestand des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 verwirklicht hatte. Denn nach dem Ergebnis der notariellen Urkunde mit der UR-Nr. 10/2010 ist die übernehmende Gesellschaft (X-GmbH) Alleingesellschafterin der XA-GmbH geworden, deren Anteile mit dieser Urkunde in die X-GmbH eingebracht wurden. Demgegenüber wird in der nachfolgenden, am selben Tage errichteten, aber nicht unmittelbar anschließenden notariellen Urkunde mit der UR-Nr. 20/2010 angegeben, Gesellschafter der XA-GmbH seien zu 98 % die X-GmbH und zu 2 % die XA-Verwaltungs-GmbH. Zwischenzeitlich muss die X-GmbH daher einen 2 %-Anteil an der XA-GmbH auf die XA-Verwaltungs-GmbH übertragen haben. Feststellungen hierzu hat das FG nicht getroffen. Sollte es sich bei dieser Anteilsübertragung um eine "Veräußerung" im Sinne des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 --oder um einen der in § 22 Abs. 2 Satz 6 i.V.m. Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 bis 5 UmwStG 2006 a.F. genannten Vorgänge-- gehandelt haben, wäre schon dadurch --und nicht erst durch den nachfolgenden Formwechsel-- in Bezug auf den 2 %-Anteil ein Einbringungsgewinn II realisiert worden. Andernfalls wären die festgestellten Einbringungsgewinne II jeweils um 2 % zu kürzen. Hierzu wird das FG noch Feststellungen zu treffen haben.

III.

- 84 Die Revision ist in Bezug auf den Teil-Endgerichtsbescheid, der den Billigkeitsantrag betrifft, unbegründet und nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Das FG ist ohne Rechtsfehler zu dem Ergebnis gelangt, dass das FA eine Billigkeitsmaßnahme ermessensfehlerfrei abgelehnt hat.
- 85 1. Eine Billigkeitsentscheidung nach § 163 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) ist eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde im Sinne des § 5 AO, die nur einer eingeschränkten gerichtlichen Nachprüfung unterliegt (§ 102, § 121 Satz 1 FGO). Sie kann im finanzgerichtlichen Verfahren nur daraufhin überprüft werden, ob der Verwaltungsakt oder die Ablehnung des Verwaltungsakts rechtswidrig ist, weil die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht wurde. Hingegen ist das Gericht nicht befugt, eine eigene Ermessensentscheidung zu treffen und diese an die Stelle der behördlichen Ermessensentscheidung zu setzen (zum Ganzen BFH-Urteil vom 17.05.2022 - VIII R 26/20, BFHE 277, 218, BStBl II 2022, 829, Rz 17, m.w.N.).

- 86** 2. Nach Tz. 22.23 Satz 3 und 4 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011 (BStBl I 2011, 1314) kann unter bestimmten Voraussetzungen aus Billigkeitsgründen bei Umwandlungen zu Buchwerten von der Besteuerung eines Einbringungsgewinns abgesehen werden. Dies setzt nach der dort niedergelegten Verwaltungsauffassung allerdings voraus, dass der konkrete Einzelfall in jeder Hinsicht mit den in § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2, 4, 5 UmwStG 2006 a.F. enthaltenen Ausnahmetatbeständen vergleichbar sei. Dabei müsse auch die gesetzgeberische Grundentscheidung berücksichtigt werden, dass § 22 UmwStG 2006 --anders als für Einbringungen im Sinne der §§ 20, 21 UmwStG 2006-- keine Rückausnahme für Einbringungen in Personengesellschaften (§ 24 UmwStG 2006) vorsehe. Nicht vergleichbar mit einem der genannten Ausnahmetatbestände seien Umwandlungen beispielsweise dann, wenn sie ohne Gewährung von Anteilen oder Mitgliedschaften an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften vorgenommen würden (zum Ganzen Tz. 22.23 Satz 7 bis 9 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314). Aus den in den nachfolgenden Ausführungen des genannten BMF-Schreibens gebildeten Alternativen zu den Beispielen 1 und 2 wird deutlich, dass nach der Verwaltungsauffassung Fälle der Umwandlung in eine Personengesellschaft nicht zur Gewährung einer Billigkeitsmaßnahme führen können (ebenso Bernhagen, GmbHR 2022, 301, 304 f.).
- 87** 3. Das FG hat hierzu --ebenso wie es bereits in der Einspruchsentscheidung des FA angedeutet war-- ausgeführt, dass bei einem Formwechsel der Kapitalgesellschaft, an der die eingebrachten Anteile bestehen, in eine Personengesellschaft schon die Ziel-Rechtsform, bei der es sich um ein grundlegendes Merkmal eines jeden Umwandlungsvorgangs handelt, von den in § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2, 4, 5 UmwStG 2006 a.F. genannten Vorgängen abweicht. Diese Erwägung ist tragfähig und überzeugend und schließt daher im vorliegenden Fall eine Billigkeitsmaßnahme auf der Grundlage des Umwandlungssteuererlasses 2011 aus.
- 88** 4. Auch unabhängig von den vorstehend dargestellten Ermessensleitlinien des BMF kommt im Streitfall keine Billigkeitsmaßnahme in Betracht. In der Literatur wird --mit durchaus bedenkenswerten Gründen-- die Auffassung vertreten, die Billigkeitsregelung des BMF sei eher als Darstellung der Kriterien für eine teleologische Reduktion der Vorschrift des § 22 Abs. 2 UmwStG 2006 anzusehen (so Bilitewski in Haritz/Menner/Bilitewski, Umwandlungssteuergesetz, 6. Aufl., § 22 Rz 57). Da vorliegend eine teleologische Reduktion des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 aber ausscheidet (vgl. oben II.5.), ist kein Gesichtspunkt ersichtlich, der darüber hinaus zu einer Billigkeitsmaßnahme Anlass geben könnte.

IV.

- 89** Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO. Im Hinblick auf den Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung wird die Übertragung auch insoweit vorgenommen, als der Senat über die beantragte Billigkeitsmaßnahme abschließend entschieden hat (vgl. BFH-Urteil vom 17.03.2020 - III R 31/19, BFH/NV 2021, 38, Rz 29; Senatsbeschluss vom 22.03.2023 - X B 135/21, BFH/NV 2023, 731, Rz 42; jeweils m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de