

Schriften zum Gesellschafts-,
Bilanz- und Unternehmensteuerrecht

Herausgegeben von Joachim Hennrichs

Christian Graw

Das Konzept
der Anteilseignerbesteuerung
nach § 22 UmwStG 2006 –
insbesondere im Vergleich
zu § 21 UmwStG 1995

SGIBU 3



PETER LANG Internationaler Verlag der Wissenschaften

§ 1 Einführung

A) Allgemeines

Die Gegebenheiten des Wirtschaftslebens machen es regelmäßig erforderlich, dass Unternehmen ihre Rechtsform ändern, sich zusammenschließen oder aufgeteilt werden. Derartige Maßnahmen dienen vor allem der Durchführung betriebsnotwendiger Strukturanpassungen¹. Von großer wirtschaftlicher Bedeutung ist insbesondere die Einbringung von Unternehmensteilen oder Gesellschaftsbeteiligungen in Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften. Mit dem Institut der Einbringung können beispielsweise Gesellschaftsformen gewechselt und Holding- oder Konzernstrukturen aufgebaut oder erweitert sowie ein steuerneutraler Anteilstausch und eine Verselbständigung von Unternehmensbereichen realisiert werden². Da derartige Umstrukturierungsmaßnahmen regelmäßig volkswirtschaftlich erwünscht sind, ist der Gesetzgeber angehalten, rechtliche Hemmnisse zu beseitigen. Hierzu dient in gesellschaftsrechtlicher Hinsicht vor allem das Umwandlungsgesetz vom 28.10.1994 (UmwG)³, das die rechtlichen Rahmenbedingungen für eine Unternehmensumstrukturierung zur Verfügung stellt. Daneben bestehen aber auch außerhalb des UmwG verschiedene Möglichkeiten zur Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft. Um die zivilrechtlichen Möglichkeiten der Umwandlung nicht leer laufen zu lassen, bedarf es begleitender steuerrechtlicher Vorschriften, welche die steuerliche Behandlung der Unternehmensumstrukturierung regeln und diese möglichst ertragsteuerneutral zulassen. Diesen Vorgaben dient das Umwandlungssteuergesetz vom 28.10.1994 (UmwStG 1995)⁴, das durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 07.12.2006⁵ – insbesondere im Bereich der Einbringung – wesentlichen Änderungen unterworfen worden ist (UmwStG 2006). In steuerrechtlicher Hinsicht bedeutet Einbringung die Verschaffung des zivilrechtlichen bzw. wirtschaftlichen Eigentums an den Wirtschaftsgütern eines Betriebs oder Teilbetriebs bzw. die Abtretung eines Mitunternehmeranteils oder eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft⁶. Die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ist in den §§ 20 ff. UmwStG geregelt. Gemäß § 25 UmwStG wird der Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft wie eine Einbringung behandelt. Die Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft, die dem Einbringenden im Zuge einer Sacheinlage unter dem Teilwert ge-

1 *Patt*, in: Dötsch/Patt/Pung/Jost, Umwandlungssteuerrecht, § 20 Rn. 130.

2 *Klingebiel/Patt/Rasche/Wehrmann*, Umwandlungssteuerrecht, S. 324.

3 Art. 1 des Gesetzes zur Bereinigung des Umwandlungsrechts (UmwBerG), BGBl. I 1994, 3210.

4 Art. 1 des Gesetzes zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts, BGBl. I 1994, 3267; zuletzt in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002, BGBl. I 2002, 4133; zur Zielsetzung des Gesetzes vgl. die Gesetzesbegründung, BR-Drucks. 132/94, S. 38.

5 BGBl. I 2006, 2782.

6 *Schmitt*, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, § 20 UmwStG Rn. 194.

währt werden, werden im Geltungsbereich des alten Umwandlungssteuerrechts als *einbringungsgeborene Anteile* bezeichnet (§ 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995). Im Anwendungsbereich des neuen Umwandlungssteuerrechts spricht man demgegenüber – insbesondere zur Abgrenzung von den einbringungsgeborenen Anteilen alten Rechts – von *sperrfristbehafteten Anteilen*. Der steuerlichen Behandlung der als Gegenleistung für die Einbringung gewährten Gesellschaftsanteile kommt erhebliche Bedeutung zu, so dass verschiedene Sonderregelungen und Spezialtatbestände existieren. Die Besteuerung des Anteilseigners mit seinen neu erworbenen Anteilen ist Gegenstand dieser Arbeit. Hierbei wird zwischen dem Konzept der Besteuerung einbringungsgeborener Anteile nach dem UmwStG 1995 und dem System der nachträglichen Einbringungsgewinnbesteuerung nach dem UmwStG 2006 zu unterscheiden sein.

B) Gang der Darstellung

Zunächst sollen die gesellschaftsrechtlichen Grundlagen der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und Körperschaftsbeteiligungen in Kapitalgesellschaften bzw. Genossenschaften überblickartig dargestellt werden (§ 2). Im Anschluss daran werden die steuerrechtlichen Folgen der Einbringung beleuchtet, und zwar vor allem im Hinblick auf die Besteuerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bzw. Genossenschaften, die aus der Einbringung von Unternehmensteilen oder Beteiligungen unter dem Teilwert bzw. gemeinen Wert resultieren. In diesem Zusammenhang soll zwischen dem alten System der Besteuerung einbringungsgeborener Anteile (§ 3) und dem neuen Besteuerungskonzept nach dem SEStEG (§ 4) differenziert werden. Um das System der Besteuerung im Zuge der Einbringung ausgegebener Anteile umfassend analysieren zu können, ist es erforderlich, jeweils den Tatbestand der Einbringung sowie die Behandlung der Einbringung auf der Ebene der übernehmenden Gesellschaft darzustellen, soweit dies für die Anteilseignerbesteuerung von Bedeutung ist. In diesem Zusammenhang soll indes auf die Beurteilung von Einzelproblemen und Spezialfragen verzichtet werden. Es folgt eine vergleichende Betrachtung der beiden Systeme (§ 5). Schließlich sind die Ergebnisse im Rahmen einer Zusammenfassung und Schlussbetrachtung zu würdigen (§ 6).