

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

Inhaltsverzeichnis

§ 1 Einführung	1
A) Allgemeines	1
B) Gang der Darstellung	2
§ 2 Gesellschaftsrechtliche Grundlagen der Einbringung	3
A) Einbringung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge	3
I. Wesen der Gesamtrechtsnachfolge	3
II. Umwandlungen nach dem UmwG	3
1. Verschmelzung einer Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft	3
2. Ausgliederung aus einem Einzelunternehmen, einer Personenhandels- bzw. Partnerschaftsgesellschaft oder Körperschaft auf eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft	5
3. Auf- bzw. Abspaltung einer Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft	6
4. Formwechsel einer Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft	7
III. Ausländische Umwandlungen	8
B) Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge und Anwachsung	8
I. Wesen der Einzelrechtsnachfolge	9
II. Einbringung durch Sachgründung oder Sachkapitalerhöhung	9
III. Erweiterte Anwachsung, § 738 BGB	10
§ 3 System der Besteuerung einbringungsgeborener Anteile nach dem UmwStG 1995	13
A) Systematik der Einbringung und der Besteuerung einbringungsgeborener Anteile	13
I. Behandlung der Einbringung nach allgemeinen Grundsätzen	13
II. Behandlung der Einbringung nach § 20 UmwStG 1995	14
III. Anteilseignerbesteuerung (Veräußerung der Anteile)	16
B) Tatbestand der Sacheinlage	17
I. Gegenstand der Sacheinlage	17
II. Beteiligte der Einbringung	20
1. Einbringender	20
2. Aufnehmende Kapitalgesellschaft	20
III. Ausgabe neuer Anteile als Gegenleistung	21

C)	Behandlung der Einbringung auf Seiten der übernehmenden Kapitalgesellschaft	23
	I. Bewertungswahlrecht	23
	II. Ausübung des Wahlrechts	24
	III. Einschränkungen des Bewertungswahlrechts	25
	1. Einbringung eines überschuldeten Betriebsvermögens	25
	2. Erhalt sonstiger Gegenleistungen	25
	3. „Überentnahmen“ im Rückwirkungszeitraum	26
	4. Verlust des deutschen Besteuerungsrechts	26
D)	Besteuerung des Einbringenden im Zuge der Einbringung	27
	I. Bemessung der Anschaffungskosten der Gegenleistungsanteile	27
	II. Gewinn aus der Veräußerung des Sacheinlagegegenstands	28
	1. Steuerpflicht des Veräußerungsgewinns	28
	a) Einbringung durch eine natürliche Person	29
	aa) Einbringung einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung	29
	(1) Beteiligung des Privatvermögens	29
	(2) Beteiligung des Betriebsvermögens	30
	bb) Einbringung eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils	30
	b) Einbringung durch eine Körperschaft	30
	2. Ermittlung des Veräußerungsgewinns	31
	3. Freibeträge und Tarifvergünstigung	32
	4. Stundung	33
	5. Gewerbesteuer	33
E)	Laufende Besteuerung des Einbringenden nach der Einbringung	34
F)	Einbringung in der Europäischen Union, § 23 UmwStG 1995	35
	I. Allgemeine Grundsätze des § 23 UmwStG 1995	35
	1. Beteiligte der Einbringung	35
	2. Erfordernis der Gewährung neuer Anteile	36
	II. Einbringungstatbestände	37
	1. § 23 Abs. 1 UmwStG 1995	37
	2. § 23 Abs. 2 UmwStG 1995	38
	3. § 23 Abs. 3 UmwStG 1995	39
	4. Grenzüberschreitender Anteilstausch	40
G)	Besteuerung des Einbringenden im Zuge der Anteilsveräußerung und Ersatzrealisation	42
	I. Allgemeines	42
	1. Systematik	42
	2. Sachlicher Anwendungsbereich des § 21 UmwStG 1995	42
	a) Legaldefinition der einbringungsgeborenen Anteile	42
	b) Sonderfälle des Entstehens einbringungsgeborener Anteile	43
	aa) Sacheinlagen vor Inkrafttreten des UmwStG 1995	43
	bb) Tauschvorgänge	43

cc) Entstehung derivativer einbringungsgeborener Anteile bei Kapitalerhöhungen und anderen gesellschaftsrechtlichen Maßnahmen	44
(1) Gewinnrealisation im Zuge der Kapitalerhöhung	44
(2) Entstehung derivativer einbringungsgeborener Anteile	45
(a) Infizierung durch einbringungsgeborene Altanteile	45
(b) Infizierung durch einbringungsgeborene Junganteile	47
(c) Unentgeltliche Übertragung des Bezugsrechts	48
(d) Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln	48
(e) Kapitalherabsetzung	49
(f) Einbringungsgeborene Anteile bei Gesellschaftsgründung	49
dd) Entnahme einbringungsgeborener Anteile	49
II. Veräußerung einbringungsgeborener Anteile	50
1. Veräußerungsvorgang	50
2. Ermittlung des Veräußerungsgewinns	51
a) Veräußerungspreis	51
b) Veräußerungskosten	51
c) Anschaffungskosten	52
d) Veräußerung von Teilen einbringungsgeborener Anteile	52
3. Besteuerung des Veräußerungsgewinns	53
a) Einkunftsart	53
b) Besteuerungsfolgen	54
aa) Veräußerung durch Einkommensteuersubjekte	54
(1) Veräußerung betriebseinbringungsgeborener Anteile	54
(a) Veräußerung binnen sieben Jahren nach der Einbringung	54
(b) Veräußerung nach Ablauf von sieben Jahren nach der Einbringung	56
(2) Veräußerung anteilseinbringungsgeborener Anteile	56
bb) Veräußerung durch Körperschaftsteuersubjekte	57
(1) Veräußerung betriebseinbringungsgeborener Anteil	57
(2) Veräußerung anteilseinbringungsgeborener Anteile	58
4. Gewerbesteuer	59
a) Veräußerung durch natürliche Personen	59
b) Veräußerung durch Körperschaften	59
III. Ersatzrealisation	60
1. Ersatzrealisationstatbestände	60
a) Antrag des Anteilseigners	60
b) Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts	61
c) Abwicklung, Kapitalherabsetzung und Ausschüttung	62
d) Verdeckte Einlage der einbringungsgeborenen Anteile	63
2. Ermittlung des Entstrickungsgewinns	63
3. Besteuerung des Entstrickungsgewinns	65
4. Steuerstundung	65
IV. Einlage einbringungsgeborener Anteile	66

H)	Zusammenfassung der wesentlichen Aspekte und Problembereiche des Systems der Besteuerung einbringungsgeborener Anteile nach dem UmwStG 1995	66
§ 4	System der Besteuerung sperrfristbehafteter Anteile nach dem UmwStG 2006	69
A)	Überblick und Systematik der Besteuerung sperrfristbehafteter Anteile	69
I.	Hintergrund der Neuregelung	69
II.	Systemwechsel bei der Besteuerung von im Zuge der Einbringung erhaltenen Anteilen	70
III.	Systematik des Einbringungsteils	71
1.	Sacheinlage, § 20 UmwStG 2006	71
2.	Anteilstausch, § 21 UmwStG 2006	73
3.	Anteilseignerbesteuerung, § 22 UmwStG 2006	73
IV.	Inkrafttreten des neuen Rechts	75
1.	Grundsatz	75
2.	Einbringungsgeborene Anteile alten Rechts	75
B)	Anwendungsbereich der §§ 20 bis 23, 25 UmwStG 2006	77
I.	Sachlicher Anwendungsbereich	77
II.	Persönlicher Anwendungsbereich	78
1.	Übernehmender Rechtsträger	78
2.	Übertragender Rechtsträger	79
a)	Einbringender im Fall der Sacheinlage	79
aa)	Einbringende aus der EU bzw. dem EWR	80
(1)	Gesellschaften	80
(2)	Natürliche Personen	80
(3)	Unmaßgeblichkeit des Besteuerungsrechts für die erhaltenen Anteile	80
bb)	Drittstaaten-Beteiligte	81
b)	Einbringender im Fall des Anteilstauschs	82
C)	Sacheinlage in eine Kapitalgesellschaft, § 20 UmwStG 2006	82
I.	Tatbestand der Sacheinlage	82
1.	Gegenstand der Sacheinlage	83
2.	Einbringung	83
3.	Ausgabe neuer Gesellschaftsanteile	84
4.	Einbringender	85
II.	Behandlung der Sacheinlage auf Seiten der übernehmenden Gesellschaft	86
1.	Ansatz des gemeinen Werts als Grundprinzip	86
2.	Ansatz des Buch- oder Zwischenwerts	87
a)	Voraussetzungen für einen Buch- oder Zwischenwertansatz	87
aa)	Körperschaftsbesteuerung auf Seiten der Übernehmerin	87

bb) Einbringung eines nicht überschuldeten Betriebsvermögens	88
cc) Sicherung des deutschen Besteuerungsrechts	88
dd) Antrag der übernehmenden Gesellschaft	89
b) Bewertungswahlrecht	90
c) Einschränkungen des Bewertungswahlrechts	91
aa) Gewährung sonstiger Gegenleistungen	91
bb) Verstrickungsfälle	92
III. Behandlung der Sacheinlage auf Seiten des Einbringenden	92
1. Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile	92
a) Wertverknüpfung	92
b) Ansatz des gemeinen Werts bei der Einbringung „neutralen“ Betriebsvermögens	93
c) Weitere Modifikationen der Anschaffungskosten	93
2. Steuerlicher Status der Gesellschaftsanteile	94
a) Übergang des Status der Einbringungsgeborenenheit	94
b) Steuerverstrickung nach § 17 EStG	96
3. Veräußerungsgewinn	97
a) Steuerpflicht des Veräußerungsgewinns	97
aa) Einbringung durch eine natürliche Person	97
bb) Einbringung durch eine Körperschaft	97
b) Ermittlung des Veräußerungsgewinns	98
c) Freibeträge und Tarifvergünstigung	98
d) Gewerbesteuer	99
4. Anrechnung ausländischer Steuer	99
a) Besteuerung des Gewinns aus der Einbringung ausländischen Betriebsstättenvermögens	99
b) Besteuerung des Gewinns im Fall der Einbringung durch hy- bride Gesellschaften	100
D) Anteilstausch, § 21 UmwStG 2006	100
I. Tatbestand des Anteilstauschs	100
1. Gegenstand des Anteilstauschs	101
2. Einbringung	102
3. Ausgabe neuer Gesellschaftsanteile	102
II. Behandlung des Anteilstauschs auf Seiten der übernehmenden Gesellschaft	103
1. Ansatz des gemeinen Wertes als Grundprinzip	103
2. Ansatz des Buch- oder Zwischenwerts im Fall des qualifizierten Anteilstauschs	103
3. Gewährung sonstiger Gegenleistungen	104
III. Behandlung des Anteilstauschs auf Seiten des Einbringenden	104
1. Grundsatz (Inlandsfall)	104
2. Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts (grenzüberschreitender Anteilstausch)	105
a) Maßgeblichkeit des gemeinen Werts	105

b) Buch- oder Zwischenwertansatz auf Antrag	106
aa) Materielle Voraussetzungen	106
(1) Unbeschränktes deutsches Besteuerungsrecht für die erhaltenen Anteile	107
(2) Steuerfreiheit aufgrund Art. 8 der Fusionsrichtlinie	107
bb) Antragsvoraussetzung	108
3. Modifikation der Anschaffungskosten	108
4. Steuerlicher Status der erhaltenen Anteile	109
a) Übergang des Status der Einbringungsgeborenenheit	109
b) Steuerverstrickung nach § 17 EStG	111
5. Veräußerungsgewinn	111
a) Steuerpflicht des Veräußerungsgewinns	111
aa) Einbringung durch eine natürliche Person	111
bb) Einbringung durch eine Körperschaft	112
b) Ermittlung des Veräußerungsgewinns	113
c) Freibeträge und Tarifvergünstigung	113
d) Gewerbesteuer	113
E) Besteuerung des Anteilseigners im Zuge der Anteilsveräußerung bzw. Ersatzrealisation	114
I. Veräußerung der erhaltenen Anteile im Fall der Sacheinlage, § 22 Abs. 1 UmwStG 2006	114
1. Tatbestand des § 22 Abs. 1 UmwStG 2006	115
a) Sacheinlage unter dem gemeinen Wert	115
b) Veräußerung oder gleichgestelltes Ereignis	116
aa) Veräußerung der erhaltenen Anteile	116
bb) Veräußerungsfiktion bei Verletzung der Nachweispflicht	117
(1) Nachweisgegenstand und -zeitpunkt	118
(2) Art der Nachweiserbringung und Nachweisadressat	119
(3) Frist für die Nachweiserbringung	120
(4) Rechtsfolgen der Nachweispflichtverletzung	121
(a) Veräußerungsfiktion für Zwecke des § 22 Abs. 1 UmwStG 2006	121
(b) Reichweite der Veräußerungsfiktion	122
cc) Ersatzrealisationstatbestände	123
(1) Unentgeltliche Übertragung der erhaltenen Anteile auf eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft	123
(2) Entgeltliche Übertragung der erhaltenen Anteile	124
(3) Abwicklung, Kapitalrückzahlung und Ausschüttung	127
(4) Weitereinbringung mit anschließender Veräußerung der eingebrachten Anteile	130
(5) Weitereinbringung mit anschließender Veräußerung der erhaltenen Anteile	132
(6) Wegfall der persönlichen Anwendungsvoraussetzungen	133
c) Sieben-Jahres-Frist	134

2. Miteinbringung von Anteilen	135
a) Allgemeines	135
b) Teilweise Veräußerung der erhaltenen Anteile	136
3. Ermittlung des Einbringungsgewinns I	137
a) Gemeiner Wert des Betriebsvermögens	137
b) Vermögensübergangskosten	138
c) Ansatzwert bei der Übernehmerin	138
d) Abschmelzung des Einbringungsgewinns	138
4. Versteuerung des Einbringungsgewinns I	139
a) Allgemeines	139
b) Entstehung des Einbringungsgewinns I	140
c) Abgrenzung zum regulären Anteilsveräußerungsgewinn	140
5. Auswirkungen auf die Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile	142
6. Auswirkungen auf den Ansatz des Sacheinlagegegenstands	143
a) Voraussetzungen für den Ansatz eines Erhöhungsbetrags	143
b) Rechtsfolge	144
7. Sonderregelung für juristische Personen des öffentlichen Rechts und steuerbefreite Körperschaften, § 22 Abs. 4 UmwStG 2006	145
II. Veräußerung der eingebrachten Anteile nach einem Anteilstausch, § 22 Abs. 2 UmwStG 2006	146
1. Tatbestand des § 22 Abs. 2 UmwStG 2006	147
a) Anteilseinbringung unter dem gemeinen Wert	147
b) Einbringung durch eine nicht durch § 8b Abs. 2 KStG begünstigte Person	148
c) Realisationstatbestände	150
aa) Veräußerung der eingebrachten Anteile	150
bb) Veräußerungsfiktion bei Verletzung der Nachweispflicht	150
cc) Ersatzrealisationstatbestände	151
d) Sieben-Jahres-Frist	153
e) Ausschluss der Nachversteuerung bei vorheriger Veräußerung der erhaltenen Anteile	153
2. Ermittlung des Einbringungsgewinns II	153
a) Gemeiner Wert der eingebrachten Anteile	154
b) Vermögensübergangskosten	154
c) Ansatzwert der erhaltenen Anteile beim Einbringenden	154
d) Abschmelzung des Einbringungsgewinns	155
3. Versteuerung des Einbringungsgewinns II	155
a) Allgemeines	155
b) Entstehung des Einbringungsgewinns II	156
c) Abgrenzung zum regulären Anteilsveräußerungsgewinn der übernehmenden Gesellschaft	156
4. Auswirkungen auf die Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile	157
5. Auswirkungen auf den Ansatz der eingebrachten Anteile	158
III. Mitverstrickung von Anteilen	158

IV. Auswirkungen der (teilweisen) Einbringungsgewinnbesteuerung auf die Sperrfristbehaftung der Anteile	160
§ 5 Vergleich der Besteuerungskonzepte	163
A) Erweiterung des Anwendungsbereichs	163
I. Europäisierung des Anwendungsbereichs	163
II. Unterbliebene Globalisierung des Anwendungsbereichs	165
B) Systematik der Anteilseignerbesteuerung	167
I. Besteuerung einbringungsgeborener Anteile	167
II. Nachträgliche Einbringungsgewinnbesteuerung	169
III. Vergleich der Konzepte in systematischer Hinsicht	170
C) Buchwertverknüpfung und Verdoppelung stiller Reserven	174
I. Altes Recht	174
1. Buchwertverknüpfung in Inlandsfällen	174
2. Grenzüberschreitende Buchwertverknüpfung	176
a) Einbringung von Unternehmensteilen, § 23 Abs. 1 bis 3 UmwStG 1995	176
b) Anteilstausch, § 23 Abs. 4 UmwStG 1995	178
c) Rechtsfolgen des Verstoßes gegen die Fusionsrichtlinie	180
II. Neues Recht	183
1. Buchwertverknüpfung in Inlandsfällen	183
a) Betriebseinbringung	183
b) Anteilstausch	184
2. Buchwertverknüpfung über die Grenze	185
a) Betriebseinbringung	185
b) Anteilstausch	186
III. Ergebnis	186
D) Europarechtskonformität der Anteilseignerbesteuerung	186
I. Europäisches Primärrecht	187
1. Regelungsgehalt der §§ 20 Abs. 3, 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG 1995	187
2. Vereinbarkeit mit der Niederlassungsfreiheit	188
3. Rechtslage nach Inkrafttreten des SEStEG	192
a) Besteuerung sperrfristbehafteter Anteile i.S.v. § 22 UmwStG 2006	192
b) Besteuerung einbringungsgeborener Anteile i.S.v. § 21 UmwStG 1995	192
II. Fusionsrichtlinie	193
1. Regelungsgehalt der Missbrauchsvermeidungsnormen	193
a) Funktion des § 26 Abs. 2 UmwStG 1995	193
b) Funktion des § 22 Abs. 1 und 2 UmwStG 2006	194

2. Vereinbarkeit mit der Fusionsrichtlinie	195
a) Vorgaben des Art. 11 Abs. 1 lit. a der Fusionsrichtlinie unter Beachtung der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache Leur-Bloem	195
b) Vereinbarkeit von § 26 Abs. 2 UmwStG 1995 mit der Fusionsrichtlinie	196
c) Vereinbarkeit von § 22 Abs. 1 und 2 UmwStG 2006 mit der Fusionsrichtlinie	201
3. Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen die Fusionsrichtlinie	205
a) Grenzüberschreitende Sachverhalte	205
aa) Richtlinienkonforme Auslegung der Sperrfristregelungen	205
bb) Anwendungsvorrang der Fusionsrichtlinie	208
cc) Anwendbarkeit des § 42 AO	210
b) Innerstaatliche Sachverhalte	215
E) Vergleich der Belastungswirkungen der Regelungskonzepte	218
I. Einbringungsvorgang	219
II. Anteilsveräußerung	220
1. Veräußerung von Anteilen aus der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen	220
a) Altes Recht	221
b) Neues Recht	221
c) Belastungsunterschiede	222
aa) Veräußerung vor Ablauf der Sperrfrist	222
bb) Veräußerung nach Ablauf der Sperrfrist	225
2. Veräußerung von Anteilen aus einem Anteilstausch	225
a) Altes Recht	225
b) Neues Recht	226
b) Belastungsunterschiede	227
aa) Veräußerung vor Ablauf der Sperrfrist	227
bb) Veräußerung nach Ablauf der Sperrfrist	230
3. Ergebnis	230
F) Durchführung von Unternehmens- und Anteilsbewertungen	230
I. Altes Recht	230
II. Neues Recht	231
III. Vergleich der Konzepte	233
G) Administrierbarkeit und Nachweispflichten	234
I. Zurechnungsnachweis gemäß § 22 Abs. 3 UmwStG 2006	234
1. Nachweis im Fall der Einbringung von Unternehmensteilen	235
2. Nachweis im Fall des Anteilstauschs	236
3. Kritik	237
II. Nachweis der Entrichtung der Einbringungsgewinnsteuer, §§ 22 Abs. 5, 23 Abs. 2 UmwStG 2006	240

H) Zeitlicher Anwendungsbereich der Besteuerungskonzepte	242
I. Fortgeltung des Instituts der einbringungsgeborenen Anteile	243
II. Alternative Übergangskonzeptionen	245
I) Gesetzgeberische Intention zur Umstellung des Besteuerungskonzepts und tatsächliche Zielerreichung	246
I. Intention des Gesetzgebers	246
II. Schaffung eines europarechtskonformen Konzepts der Anteilseignerbesteuerung	247
III. Sicherung der (einfachen) Besteuerung von stillen Reserven	249
§ 6 Zusammenfassung der Ergebnisse und Schlussbetrachtung	253
Literaturverzeichnis	263
Entscheidungsregister	287