

A. Einleitung

A. Einleitung

- Wichtige Restrukturierungsinstrumente im Mittelstand
 - Einbringung von Unternehmensteilen (§ 20 UmwStG).
 - Qualifizierter Anteilstausch (§ 21 UmwStG).
 - Umwandlung von KapGes in PersUnt (§§ 3 ff. UmwStG).

- Steuerfallen nach der Umwandlung
 - Sperrfrist gem. § 22 UmwStG.
 - GewSt nach Umwandlung von KapGes in PersUnt (§ 18 Abs. 3 UmwStG).

Im Mittelstand entsteht nicht selten ein Bedürfnis zur Anpassung der unternehmerischen Strukturen an veränderte Umfeldbedingungen. In diesem Zusammenhang sind die Einbringung von Unternehmensteilen in KapG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten gem. **§ 20 UmwStG**, der qualifizierte Anteilstausch gem. **§ 21 UmwStG** und die Umwandlung einer KapG in ein Personenunternehmen gem. **§§ 3 ff. UmwStG** wichtige Restrukturierungsinstrumente.

Die Einbringung von Unternehmensteilen gem. § 20 UmwStG ermöglicht es, Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile und -teilanteile gegen Gewährung von neuen Gesellschaftsrechten in eine KapG zu Buchwerten oder Zwischenwerten einzubringen. Gleiches gilt für die Einbringung von KapG-Anteilen i.R.e. qualifizierten Anteilstausches gem. § 21 UmwStG. Einbringungsverfahren können daher grundsätzlich steuerneutral durchgeführt werden.

Auch die Umwandlung einer KapG in ein Personenunternehmen kann gem. §§ 3 ff. UmwStG zu Buchwerten vollzogen werden. Gleichwohl ist hier eine vollständige Steuerneutralität nicht immer möglich, da § 7 UmwStG die steuerwirksame Ausschüttung der offenen Rücklagen der KapG im Zuge der Umwandlung fingiert.

Nicht übersehen werden darf aber, dass sich auch nach einer erfolgreich vollzogenen Einbringung oder Umwandlung noch Steuerfallen ergeben können.

Von besonderer Bedeutung sind die **Sperrfristen** im Anschluss an die Einbringung von Unternehmensteilen und den qualifizierten Anteilstausch sowie die Regelung des **§ 18 Abs. 3 UmwStG** im Anschluss an die Umwandlung einer KapG in ein Personenunternehmen.

B. Sperrfrist gem. § 22 UmwStG

I. Entstehung von sperrfristbehafteten Anteilen

B. Sperrfrist gem. § 22 UmwStG

I. Entstehung von sperrfristbehafteten Anteilen

- Einbringung und Anteilstausch gem. §§ 20, 21 UmwStG grds. gewinnrealisierend (tauschähnlicher Vorgang).
 - aber: statt GW auch BW/ZW-Ansatz möglich.
- Folge: sperrfristbehaftete Anteile.
- Originär:
 - Einbringung von B/TB/MU-Anteil: erhaltene Anteile.
 - Einbringung von KapG-Anteilen: eingebrachte Anteile.
- Derivat (Überspringen von stillen Reserven).

Die Einbringung von Unternehmensteilen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und der qualifizierte Anteilstausch ist aus der Sicht des Einbringenden ein **gewinnrealisierender tauschähnlicher Vorgang** und aus der Sicht der KapG ein **Anschaffungsgeschäft**.¹ Jedoch werden die allgemeinen Rechtsfolgen durch §§ 20, 21 UmwStG verdrängt, sofern deren Voraussetzungen erfüllt sind. Insbesondere kann die mit einem Tauschvorgang verbundene Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven in dem eingebrachten Vermögen vermieden werden. Die aufnehmende KapG hat grundsätzlich ein Antragswahlrecht, dass übernommene Vermögen nicht mit dem gemeinen Wert, sondern mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert anzusetzen (§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG, § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG).

Wird i.R.e. Einbringung von Unternehmensteilen gem. § 20 UmwStG oder eines qualifizierten Anteilstausches gem. § 21 UmwStG das eingebrachte Vermögen mit einem unter dem gemeinen Wert liegenden Wert (Buchwert oder Zwischenwert) angesetzt, entstehen jedoch sperrfristbehaftete Anteile. Der Gesetzgeber will dadurch verhindern, dass durch die Umwandlung eine Statusverbesserung erreicht wird, die durch einen nachfolgenden Veräußerungsvorgang ausgenutzt wird.

¹ Vgl. BFH-Beschl. v. 14.4.2015 – GrS 2/12, BStBl II 2015, 1007, Rn. 58; BFH-Urt. v. 28.4.2016 – I R 33/14, BStBl II 2016, 913, Rn. 19 - 21; BFH-Urt. v. 29.11.2017 – I R 7/16, BStBl II 2019, 738, Rn. 13, jeweils m.w.N.; BMF-Schr. v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001, BStBl II 2011, 1314, Rn. 00.02, 20.01

Steuerfallen im Anschluss an Umwandlungen und Einbringungen

- Bei der Einbringung eines **Betriebs, Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils oder -teilanteils** gem. § 20 UmwStG sind die hierfür **erhaltenen Anteile** sperrfristbehaftet gem. § 22 Abs. 1 UmwStG. Ihre Veräußerung innerhalb von 7 Jahren löst einen rückwirkend zu besteuern den Einbringungsgewinn I aus.
- Bei der Einbringung von **KapG-Anteilen** i.R.e. Einbringung von Unternehmensteilen gem. § 20 UmwStG oder i.R.e. qualifizierten Anteilstausches gem. § 21 UmwStG sind die **eingebrachten Anteile** sperrfristbehaftet gem. § 22 Abs. 2 UmwStG. Ihre Veräußerung durch die übernehmende Gesellschaft innerhalb von 7 Jahren löst beim Einbringenden einen rückwirkend zu besteuern den Einbringungsgewinn II aus, sofern die eingebrachten Anteile im Zeitpunkt der Einbringung nicht steuerfrei gem. § 8b Abs. 2 KStG hätten veräußert werden können.

Daneben entstehen – was leicht übersehen wird – sperrfristbehaftete Anteile auch derivativ, soweit i.R.d. Einbringung stille Reserven von den sperrfristbehafteten Anteilen auf andere Anteile verlagert werden (§ 22 Abs. 7 UmwStG).²

B. Sperrfrist gem. § 22 UmwStG

Bsp. 1: derivative Entstehung sperrfristbehafteter Anteile

2015: Gründung
(50.000 €)
2019: 100.000 €

BW: 100.000 €
GW: 500.000 €

- Verlagerung stiller Reserven auf EF-Anteil.
- GW EF-Anteil nach KapErh 300.000 €
GW EF-Anteil vor KapErh 100.000 €
Werterhöhung 200.000 €
- EF-Anteil zu 2/3 sperrfristbehaftet (§ 22 Abs. 7 UmwStG).
- Nachweispflichten auch für EF!
- BMF: Übergang von AK auf GmbH-Anteil von EF (200/500) x 100.000 € => EF-Anteil +40.000 €, AK GmbH-Anteil EM: 60.000 €.
- ErbSt: § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG (200.000 €).

Beispiel 1: Überquotale Einbringung gem. § 20 UmwStG

Die Y-GmbH wurde 2015 von EF bar gegründet (Stammkapital 50.000). Ende 2019 beträgt ihr Wert 100.000 Euro. Zum 31.12.2019 wird das Kapital der GmbH um 50.000 Euro erhöht gegen Einbringung des Einzelunternehmens des Ehemanns EM zu Buchwerten gem. § 20 UmwStG i.H.v. 100.000 Euro (gem. Wert 500.000 Euro).

² Vgl. BFH-Urt. v. 8.11.2016 – I R 49/15, BStBl II 2017, 1002, Rn. 22, 23; *Stangl*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, 3. Aufl., 2019, § 22 UmwStG Rn. 563 - 580; *van Lishaut/Ebber/Schmitz*, Ubg 2012, 11