

Abschnitt 4: Einbringungen

I. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft, §§ 20, 22 und 23 UmwStG

1. Lex specialis zu § 16 EStG

a) Begriff der Einbringung

Der Vorgangsbeschreibung des § 20 Abs. 1 UmwStG ist zu entnehmen, dass es sich bei der Einbringung i. S. dieser Rechtsnorm um einen Leistungsaustausch oder, wie der BFH in ständiger Rechtsprechung betont, um einen **tauschähnlichen Veräußerungsvorgang** handelt (BFH v. 16. 2. 1996 I R 183/94, BStBl 1996 II 342 m. w. N.). Die Leistung der einen Seite besteht in der Übertragung eines Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (Rechtsträgerwechsel) und die Gegenleistung in der Gewährung neuer Gesellschaftsanteile. Es handelt sich dem Grunde nach also um einen (entgeltlichen) Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang auf der Basis eines synallagmatischen Vertrages. Der Wert des übertragenen (Teil-) Betriebes oder Mitunternehmeranteils spiegelt sich im Wert des erhaltenen neuen Gesellschaftsanteils wider. § 20 Abs. 1 UmwStG verwendet hierfür den Begriff der ‚Sacheinlage‘, der damit (auch) im umwandlungssteuerrechtlichen Sinne seine Bestimmung erhält. Zum näheren Verständnis der Grundstruktur des § 20 UmwStG sollte man sich zunächst folgenden Sachverhalt vorstellen:

BEISPIEL Die natürliche Person A möchte als alleiniger Gesellschafter eine GmbH (A-GmbH) gründen, und zwar im Wege der Sachgründung gem. § 5 Abs. 4 GmbHG. Als Sacheinlage überträgt A seinen bisher als Einzelunternehmen geführten Gewerbebetrieb. Der Unternehmenswert des gesamten Betriebes beträgt 400 000 € (entspricht dem gemeinen Wert) und der Buchwert (Kapitalkonto) im Zeitpunkt der Übertragung 50 000 €.

Nach dieser Sacheinlage ist die A-GmbH Inhaberin des Unternehmens im Wert von 400 000 €. Weiteres Vermögen hat die GmbH (noch) nicht; folglich ist die 100%-Beteiligung an der A-GmbH zu diesem Zeitpunkt („gemeinerweise“) 400 000 € wert.

A hat also für die Übertragung (Veräußerung) seines Betriebes eine (ausgewogene) Gegenleistung in Form des GmbH-Anteils mit einem gemeinen Wert von 400 000 € erhalten.

b) Ertragsteuerliche Folgen nach allgemeinen Vorschriften

Nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen bewirkt die Veräußerung von Betriebsvermögen die Aufdeckung und Versteuerung der darin enthaltenen stillen Reserven, die sich aus der Differenz zwischen dem Veräußerungspreis und dem Buchwert des übertragenen Vermögens ermitteln. Der **Veräußerungspreis** – das sind hier die neuen Gesellschaftsanteile – ist dabei, dem allgemeinen Bewertungsmaßstab (§ 9 BewG) folgend, mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Bei dem bisherigen Inhaber des Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils entsteht ein – grundsätzlich – steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn, der – soweit es sich bei dem Veräußerer um eine natürliche Personen handelt – nach §§ 16, 34 EStG steuerbegünstigt ist.

Auf der anderen Seite hat die **übernehmende Rechtsträgerin** (eine Kapitalgesellschaft oder eine Europäische Genossenschaft) einen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil angeschafft. Sie hat das übernommene Betriebsvermögen mit ihren Anschaffungskosten zu bilanzieren.

c) Der Telos des § 20 UmwStG

- 429 Unter den (noch zu erörternden) Voraussetzungen des § 20 UmwStG kann auf die Aufdeckung der stillen Reserven verzichtet und der Einbringungsvorgang gewinn- und steuerneutral gestaltet werden. Das ist die erklärte Zielsetzung des Gesetzgebers noch zum UmwStG 1995 (BT Drucks. 12/6885). Betriebswirtschaftlich erwünschte und handelsrechtlich mögliche Umstrukturierungen der Wirtschaft sollen – soweit dem nicht spezifische steuerliche Belange entgegen stehen – nicht durch steuerliche Folgen behindert werden, die ohne die besonderen Regelungen des Umwandlungssteuerrechts eintreten würden. Bezogen auf § 20 UmwStG wird dieses Ziel erreicht, indem nicht ein völlig von § 16 EStG losgelöster Tatbestand, sondern eine in den Veräußerungstatbestand des § 16 EStG eingebettete Regelung geschaffen wurde. So gibt § 20 UmwStG bei einer unter seinen Absatz 1 fallenden Betriebsveräußerung im Ganzen den Beteiligten die Möglichkeit, bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 16 Abs. 2 EStG als Veräußerungspreis unter besonderen Voraussetzungen den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens anstelle des gemeinen Werts der gewährten Gesellschaftsanteile anzusetzen. Rechnerisch ermittelt sich dann ein Veräußerungsgewinn von 0 €.

Berechnung zu oben stehendem Sachverhalt:

Veräußerungspreis = GmbH-Anteil; Wert = Buchwert =	50 000 €
./. Buchwert	50 000 €
./. Veräußerungskosten	—
Veräußerungsgewinn	0 €

Es kommt somit nicht zur Auflösung der in dem übertragenen Vermögen enthaltenen stillen Reserven. Diese wurden vielmehr auf die GmbH übertragen und durch die Regelung in § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG zugleich auf den gewährten GmbH-Anteil verlagert. Die **stillen Reserven** setzen sich in dem ausgegebenen GmbH-Anteil fort. Als Anschaffungskosten für diesen GmbH-Anteil gilt nämlich nur der Buchwert des übertragenen Vermögens. Im oben stehenden Sachverhalt sind das nur 50 000 € – und das obwohl der Einbringende einen GmbH-Anteil im gemeinen Wert von 400 000 € gegen entsprechend hohe (Sach-) Aufwendungen angeschafft hat. Das hat zunächst keine steuerliche Relevanz. Bedeutung erhalten die Anschaffungskosten des GmbH-Anteils erst bei dessen Veräußerung. Von dem dabei erzielten – dem realen Wert des Anteils entsprechenden – Veräußerungspreis werden nur die (niedrigen) Anschaffungskosten abgezogen, sodass es nunmehr zur Auflösung der stillen Reserven kommt. Der Gesetzgeber verzichtet also durch Ermöglichung der Buchwertübertragung eines (Teil-)Betriebes (oder Mitunternehmeranteils) nicht endgültig auf die Besteuerung der stillen Reserven. Die Besteuerung wird nur auf einen späteren Zeitpunkt verschoben.

An der oben beschriebenen Zielsetzung des UmwStG 1995 hat sich auch in dem durch das SEStEG neu gefassten UmwStG nichts geändert. Der Anwendungsbereich des § 20 UmwStG ist vielmehr im Sinne einer Europäisierung noch erweitert worden (s. BR. Drucks. 542/06 S. 68). Nunmehr können auch grenzüberschreitende Einbringungsvorgänge unter Beteiligung von Rechtsträgern aus anderen EU- oder EWR-Mitgliedstaaten unter den besonderen Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG steuerneutral durchgeführt werden. Die übernehmende Gesellschaft muss nicht mehr unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sein. Parallel zu dieser Erweiterung soll aber (weiterhin) sichergestellt werden, dass das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland an den im Zeitpunkt der Betriebseinbringung aufgelaufenen stillen Reserven erhalten bleibt. So erklärt sich die nunmehr zum Grundsatz erhobene Bewertungsvorgabe mit dem gemeinen Wert (§ 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG). Das bedeutet, dass im Falle einer Einbringung eines (Teil-) Betriebes oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung neuer Anteile i. S. d. § 20 Abs. 1 UmwStG grundsätzlich die im übertragenen Vermögen enthaltenen stillen Reserven aufzulösen und vom Einbringenden zu versteuern sind. Nur wenn sichergestellt ist, dass der Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht an diesen stillen Reserven nicht verloren geht, kann – auf Antrag – als Veräußerungspreis noch der Buchwert (oder ein Zwischenwert) angesetzt werden.

2. Die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 UmwStG

Nach § 20 Abs. 1 UmwStG muss ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft eingebracht werden und der Einbringende dafür neue Anteile an der Gesellschaft erhalten.

a) Gegenstand der Einbringung

Mit § 20 UmwStG wird die Einbringung bestimmter Sachgesamtheiten steuerlich privilegiert. Es muss sich um einen **Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil** (qualifizierte Sachgesamtheiten) handeln. Der sachliche Anwendungsbereich des § 20 UmwStG beschränkt sich dabei nicht nur auf Gewerbebetriebe. Auch land- und forstwirtschaftliche (Teil-) Betriebe und (Teil-) Betriebe, die einer selbständigen Arbeit i. S. d. § 18 Abs. 1 EStG dienen sowie Mitunternehmeranteile an solchen Betrieben fallen darunter. Unerheblich ist die Art der Gewinnermittlung für den einzubringenden Betrieb. Sie kann bisher durch Betriebsvermögensvergleich nach §§ 4 Abs. 1, 5 EStG, durch eine Gegenüberstellung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 3 EStG oder nach Durchschnittssätzen gem. § 13a EStG erfolgt sein. Zu beachten ist jedoch, dass der Wert des eingebrachten Betriebsvermögens für den Zeitpunkt der Einbringung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermittelt werden muss (§ 16 Abs. 2 Satz 2 EStG, R 4.5 Abs. 6 EStR). Hat der Einbringende seinen Gewinn bisher nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, kommt es folglich zum Wechsel der Gewinnermittlungsart. Ein sich daraus ergebender Übergangsgewinn oder -verlust gehört nicht zum Einbringungsgewinn (s. auch H 4.5 (6) EStH „Übergangsgewinn“).