

Einbringungsgewinnbesteuerung nach § 22 UmwStG bei Folgeumwandlungen

Ausgangslage

Die als Sperrfrist ausgestaltete Regelung der Einbringungsgewinnbesteuerung in § 22 UmwStG sieht vor, dass eine Veräußerung eingebrachter oder erhaltener Anteile oder die Verwirklichung eines Ersatzrealisationstatbestands zu einem Verstoß gegen die Sperrfrist führt, mit der Folge, dass zuvor unversteuert übergegangene stille Reserven rückwirkend auf den Zeitpunkt der Einbringung aufgedeckt werden und von dem Einbringenden als Einbringungsgewinn zu versteuern sind. Dabei regelt § 22 UmwStG nur punktuell ausdrücklich, ob mit Umwandlungen innerhalb der Sperrfrist (sog. Folgeumwandlungen) gegen die Sperrfrist verstoßen wird.

Forschungsfrage

In welchen Fällen wird mit Folgeumwandlungen die Sperrfrist des § 22 UmwStG verletzt?

Kernaspekte der Untersuchung

- **Umwandlungen als gewinnrealisierende Vorgänge:** Steuerliche Gewinnrealisierung durch Umwandlungen und Subsumtion unter den ertragsteuerlichen Veräußerungsbegriff.
- **Auslegung des Veräußerungsbegriffs in § 22 UmwStG:** Möglichkeiten einer normspezifischen Auslegung des Veräußerungsbegriffs unter Berücksichtigung der norminternen Systematik (insbesondere der Ersatzrealisationstatbestände) sowie des umwandlungssteuerrechtlichen Regelungssystems zur Bewertung und Realisierung stiller Reserven.
- **Sinn und Zweck von § 22 UmwStG:** Konkretisierung und Eingrenzung des vom Gesetzgeber allgemein formulierten Zwecks, „die Besteuerung der dem inländischen Besteuerungsrecht unterliegenden stillen Reserven zu sichern“ (Gesetzentwurf der Bundesregierung zum SEStEG v. 25.9.2006, BT-Drs. 16/2710, S. 46), insbesondere:
 - Vermeidung einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts für die stillen Reserven,
 - Vermeidung der Realisierung stiller Reserven in einem günstigeren inländischen Besteuerungsregime für Veräußerungsgewinne,
 - Sicherstellung einer subjektgebundenen Besteuerung stiller Reserven.
- **Bedeutung des Subjektsteuerprinzips bei der Anwendung von § 22 UmwStG:** Nach Auffassung der Rechtsprechung ist bei der Frage, ob eine Folgeumwandlung zu einem Verstoß gegen die Sperrfristen des § 22 UmwStG führt, zu berücksichtigen, ob es durch die Folgeumwandlung zu einem interpersonellen Transfer stiller Reserven kommt (BFH, Urt. v. 18.11.2020 - I R 24/18, DStRE 2021, 929; Urt. v. 18.11.2020 - I R 25/18, BStBl. II 2021, 732; FG Münster, Urt. v. 30.12.2021 - 4 K 1512/15 F, Rev. anh., BFH I R 10/22, EFG 2022, 538).
- **Teleologische Reduktion von § 22 UmwStG bei Folgeumwandlungen:** Möglichkeit einer teleologischen Reduktion, wenn die gefundenen Zielsetzungen von § 22 UmwStG bei einer Folgeumwandlung die rückwirkende Besteuerung eines Einbringungsgewinns nicht rechtfertigen.

Ziel der Untersuchung

- Entwicklung von Voraussetzung einer teleologischen Reduktion von § 22 UmwStG bei Folgeumwandlungen.
- Anwendung auf verschiedene Arten von Folgeumwandlungen und Systematisierung der Ergebnisse.
- Erarbeitung eines einheitlichen Konzepts für die Behandlung von Folgeumwandlungen.