

Dr. Lisa Riedel, Bonn*

Umwandlungsbesteuerung – Rechtliche Grundlagen und Grundprinzipien sowie deren Umsetzung bei der Umstrukturierung von Kapital- und Personengesellschaften

Inhaltsübersicht

- I. Einführung
- II. Rechtliche Grundlagen und Grundprinzipien der Umwandlungsbesteuerung
 1. Verfassungsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze als Ausgangspunkt
 - a) Leistungsfähigkeitsprinzip und Individualsteuerprinzip
 - b) Veräußerungstatbestände und Entstrickungsprinzip
 2. Ertragssteuerliche Behandlung der Umwandlung nach dem UmwStG
 - a) Ausgangspunkt: Gewinnrealisierung durch Veräußerung oder Entstrickung
 - b) Ausnahme Buchwertfortführung nach den Tatbeständen im UmwStG
 3. Zwischenergebnis
- III. Umsetzung umwandlungssteuerrechtlicher Grundprinzipien bei Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften
 1. Umstrukturierungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften
 - a) Ertragsteuerliche Qualifizierung der relevanten Umstrukturierungen und Voraussetzungen der Buchwertfortführung
 - b) Behaltensfristen beim Wechsel des Besteuerungsregimes
 2. Umstrukturierungen bei Personengesellschaften
 - a) Gewinnrealisierung unter Berücksichtigung des Betriebsverständnisses bei Mitunternehmerschaften in § 24 UmwStG, § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG und § 6 Abs. 5 EStG
 - b) Voraussetzungen der Buchwertfortführung bei § 24 UmwStG, § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und § 16 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG
 - c) Zu den Behaltensfristen nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG und § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG sowie dem Ausschluss von Körperschaften nach § 6 Abs. 5 Satz 5f EStG und § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG
 3. Zwischenergebnis
- IV. Ergebnis

Das Umwandlungssteuerrecht regelt die Voraussetzungen und Rechtsfolgen, nach denen im Zuge einer Umstrukturierung stille Reserven von einem Rechtsträger auf einen anderen übergehen dürfen. Die betreffenden Vorschriften finden sich nicht nur im UmwStG, sondern insbesondere auch im EStG, z.B. in § 6 Abs. 5 EStG. Der folgende Beitrag soll die rechtlichen Grundlagen und Grundprinzipien der Umwandlungsbesteuerung, deren Imple-

mentierung in das UmwStG de lege lata sowie die Umsetzung im Bereich der Umstrukturierung von Kapital- und Personengesellschaften untersuchen.

Reorganization tax law regulates the requirements and legal consequences under which hidden reserves may be transferred from one legal entity to another in restructuring a business. The relevant provisions are set out in the German Reorganization Tax Act (Umwandlungssteuergesetz) and, for example, in Sec. 6 (5) of the German Income Tax Act (Einkommensteuergesetz). The following article will examine the legal basis and fundamental principles of the taxation of reorganizations and its implementation (i) into the Reorganization Tax Act as the law stands and (ii) in restructuring corporations and partnerships.

I. Einführung

Das Umwandlungssteuerrecht ist eine spezielle Materie des Ertragssteuerrechts. Es regelt ganz allgemein die Voraussetzungen und Rechtsfolgen, nach denen im Zuge einer Umstrukturierung stille Reserven von einem Rechtsträger auf einen anderen übergehen dürfen. Die betreffenden Vorschriften finden sich nicht nur im UmwStG, sondern insbesondere auch im EStG, z.B. in § 6 Abs. 5 EStG. Dass Umstrukturierungen steuerneutral, d.h. zu Buchwerten möglich sein sollten, hat sich als allgemeine Ansicht durchgesetzt und wird – soweit ersichtlich – nicht in Frage gestellt. Gleichwohl lohnt es sich, die Grundlagen der Umwandlungsbesteuerung näher zu beleuchten. Der folgende Beitrag soll die rechtlichen Grundlagen und Grundprinzipien der Umwandlungsbesteuerung, deren Implementierung in das UmwStG de lege lata sowie die Umsetzung im Bereich der Umstrukturierung von Kapital- und Personengesellschaften untersuchen.

* Dr. iur. Lisa Riedel, M.Sc., ist Rechtsanwältin und Steuerberaterin im Bonner Büro von Flick Gocke Schaumburg. Der vorliegende Beitrag beruht im Wesentlichen auf der Dissertation der Verfasserin mit dem Titel „Das Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft – Eine Analyse der § 6 Abs. 5 EStG, § 24 UmwStG und der Realteilung anhand der Prinzipien der Umwandlungs- und Mitunternehmerbesteuerung“, Band 51 der Reihe Rechtsordnung und Steuerwesen, Otto Schmidt 2018; s. auch bereits die Ausführungen in Riedel, Zur (fehlenden) Systematik bei der Umwandlungsbesteuerung von Mitunternehmerschaften – Unterschiede zwischen § 6 Abs. 5 EStG, § 24 UmwStG und der Realteilung, Ubg 2018, 148 ff.