

Ott

Umwandlungsstrategien für die GmbH

Leseprobe

Weitere Informationen zum Produkt mit Bestell-
möglichkeit erhalten Sie in unserem Online-Angebot
unter www.deubner-steuern.de/shop



B. Umwandlung eines Personenunternehmens in eine GmbH

I. Zivilrechtliche Möglichkeiten der Umwandlung in eine GmbH

1. Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH

Die Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH ist als Ausgliederung nach den § 123 Abs. 3 i.V.m. § 124 Abs. 1 und §§ 152 ff. UmwG möglich. Dabei werden ein Teil oder mehrere Teile des Vermögens des Einzelkaufmanns im Wege der Teil-Gesamtrechtsnachfolge auf eine GmbH übertragen. Voraussetzung für die Ausgliederung ist aber, dass der **Einzelkaufmann als e.K.** in das Handelsregister eingetragen ist.

Bei der Ausgliederung hat der Einzelkaufmann nach § 125 i.V.m. § 17 Abs. 2 UmwG für den ggf. rückbezogenen Ausgliederungsstichtag eine Schlussbilanz zu erstellen. Für diese Schlussbilanz gelten handelsrechtlich die Vorschriften über die Jahresbilanz entsprechend. Hieraus folgt, dass in der Schlussbilanz die bisherigen Buchwerte auszuweisen sind und somit eine Aufdeckung stiller Reserven nicht stattfindet. Das Registergericht darf die Ausgliederung nach § 125 Abs. 1 i.V.m. § 17 Abs. 2 Satz 3 UmwG nur eintragen, wenn die Schlussbilanz auf einen Stichtag aufgestellt worden ist, der höchstens acht Monate vor der Anmeldung der Ausgliederung zum Handelsregister liegt.

Neben der Ausgliederung nach dem UmwG kann die Umwandlung sowohl für im Handelsregister eingetragene Kaufleute als auch für nicht im Handelsregister eingetragene Einzelunternehmen im Wege der Einzelrechtsnachfolge **durch Sachgründung einer GmbH oder durch Sachkapitalerhöhung** bei einer bereits bestehenden GmbH erfolgen, wobei die Sacheinlage in dem bisherigen Einzelunternehmen besteht.

2. Umwandlung einer Personengesellschaft in eine GmbH

Seit dem 01.01.2024 gehört neben den Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften auch die eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts (eGbR) zu den umwandlungsfähigen Rechtsträgern nach dem UmwG. Somit kommt für die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine GmbH entweder die Verschmelzung, die Ausgliederung oder der Formwechsel nach den Vorschrif-

ten des UmwG in Betracht. Daneben kann die Umwandlung in die GmbH auch im Wege der Einzelrechtsnachfolge mit anschließender Anwachsung nach § 712 BGB nach dem sogenannten Anwachsungsmodell vollzogen werden. Im Einzelnen ergibt sich:

Übersicht 6: Umwandlung einer Personengesellschaft in eine GmbH

Art der Vermögensübertragung	Umwandlungsarten
mit Übertragung des Vermögens im Wege der Gesamtrechtsnachfolge	<ul style="list-style-type: none"> – durch Verschmelzung zur Aufnahme einer Personengesellschaft auf eine bereits bestehende GmbH (§ 2 Satz 1 Nr. 1 und § 3 UmwG) – durch Verschmelzung einer Personengesellschaft zusammen mit einem anderen Rechtsträger (z. B. Personen- oder Kapitalgesellschaft) im Wege der Neugründung auf eine neue, von ihnen dadurch gegründete GmbH nach § 2 Satz 1 Nr. 2 UmwG – durch Ausgliederung von Vermögensteilen einer Personengesellschaft auf eine neu gegründete oder bereits bestehende GmbH (§ 123 Abs. 3 UmwG) mit Gewährung der Anteile an der übernehmenden GmbH an die (weiter bestehende) übertragende Personengesellschaft
ohne Übertragung des Vermögens	<ul style="list-style-type: none"> – Formwechsel einer Personengesellschaft in eine GmbH (§ 190 UmwG)
mit Übertragung des Vermögens als Kombination aus Einzelrechtsnachfolge und Gesamtrechtsnachfolge	<ul style="list-style-type: none"> – durch Sacheinlage des Betriebs der Personengesellschaft oder der Anteile an der Personengesellschaft in eine neu gegründete oder bestehende GmbH i.S.v. § 5 Abs. 4 GmbHG mit anschließender Anwachsung des Vermögens auf die GmbH – durch Kapitalerhöhung mit Sacheinlage nach § 56 GmbHG, bei der als Sacheinlage der Betrieb der Personengesellschaft oder alle Gesellschaftsanteile an der Personengesellschaft auf die bereits bestehende GmbH übertragen werden und anschließend das Vermögen der Personengesellschaft auf die GmbH anwächst – durch erweiterte Anwachsung bei einer GmbH & Co. KG, bei der die Kommanditanteile im Wege der Kapitalerhöhung in die Komplementär-GmbH eingebracht werden und das Vermögen der GmbH & Co. KG im Wege der Anwachsung auf die GmbH übergeht

B. Umwandlung eines Personenunternehmens in eine GmbH

Während bei der Verschmelzung und beim Formwechsel die übertragende Personengesellschaft im Zuge der Umwandlung erlischt, besteht diese bei einer Ausgliederung weiter und erhält die im Zuge der Ausgliederung geschaffenen Anteile an der GmbH. Die Ausgliederung bietet sich regelmäßig an, wenn bestimmte Vermögensteile (z.B. ein Teilbetrieb) aus einer Personengesellschaft in eine Tochter-GmbH übertragen werden und somit ein Mutter-Tochter-Verhältnis entsteht.

Bei der Gründung der GmbH im Wege der Sachgründung oder Sachkapitalerhöhung kann entweder der Betrieb der Personengesellschaft (die Personengesellschaft bleibt bestehen) oder die Gesellschaftsanteile der Personengesellschaft (Personengesellschaft geht unter) als Sacheinlage in die GmbH eingebracht werden. Bei der ersten Variante erhält die weiter bestehende übertragende Personengesellschaft die neuen Anteile an der GmbH, und es entsteht – wie bei der Ausgliederung – ein Mutter-Tochter-Verhältnis. Bei der Übertragung aller Anteile (Variante 2) erlischt die Personengesellschaft, und deren Vermögen wächst der GmbH nach § 712 BGB an.

Unabhängig von der zivilrechtlichen Vorgehensweise kann nach Rdnr. 01.43 und Rdnr. 01.44 UmwSt-Erlass in allen vorstehend aufgeführten Fällen steuerlich § 20 UmwStG greifen.

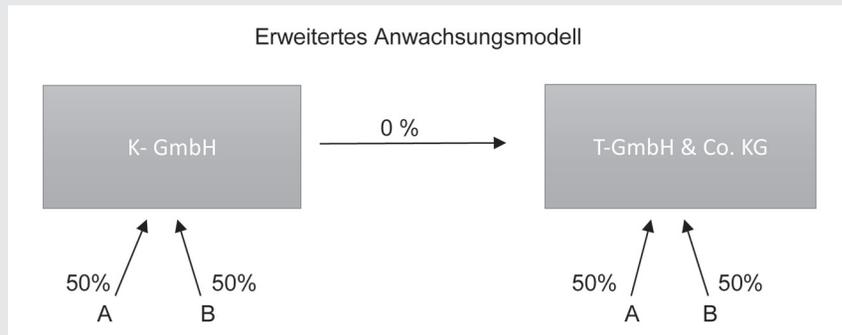
In der Praxis kommt oftmals die sogenannte **erweiterte Anwachsung** zur Anwendung, wenn eine GmbH & Co. KG – unter Nutzung der bereits vorhandenen Komplementär-GmbH – in eine GmbH umgewandelt werden soll. Nach Rdnr. 01.44 UmwSt-Erlass fällt auch die erweiterte Anwachsung unter § 20 UmwStG, denn Folge einer Einbringung eines Mitunternehmeranteils, u.a. auch im Wege der Einzelrechtsnachfolge, kann auch eine Anwachsung sein. Bei der erweiterten Anwachsung bringen die Kommanditisten sämtliche Kommanditanteile im Wege der Kapitalerhöhung (**also gegen Gewährung von neuen Gesellschaftsrechten**) in die Komplementär-GmbH ein. Anschließend wächst das Vermögen der KG der GmbH nach § 712 BGB an.

Hinweis

Für die Anwendung des § 20 UmwStG ist es entscheidend, dass die übernehmende Komplementär-GmbH eine Kapitalerhöhung vornimmt und den Kommanditisten für die Einbringung der Kommanditanteile neue Anteile gewährt. Unterbleibt nämlich die Kapitalerhöhung, ist § 20 UmwStG nicht anwendbar, und es liegt eine gewinnrealisierende verdeckte Einlage der Kommanditanteile in die GmbH vor, bei der es zur Auflösung der stillen Reserven im Vermögen der GmbH & Co. KG kommt.

Beispiel

Die Kommanditisten A und B sind zu je 50 % an der nicht am Vermögen der T-GmbH & Co. KG beteiligten K-GmbH (Komplementär-GmbH) und an der T-GmbH & Co. KG beteiligt. Die T-GmbH & Co. KG soll im Wege des erweiterten Anwachsungsmodells in die K-GmbH umgewandelt werden:



Lösung

A und B bringen ihre Kommanditanteile an der T-GmbH & Co. KG von jeweils 50 % gegen Kapitalerhöhung unter Fortführung der Buchwerte nach § 20 UmwStG in die K-GmbH ein und erhalten somit neue Anteile an der K-GmbH. Nach der Einbringung der Kommanditanteile in die Komplementär-GmbH wächst das Vermögen der T-GmbH & Co. KG anschließend der K-GmbH als dem einzig verbliebenen Gesellschafter unter Fortführung der Buchwerte an.

II. Steuerliche Behandlung der Einbringung in eine GmbH

1. Zivil- und steuerrechtliche Rückbeziehung

Im Gegensatz zu den Umwandlungen im 2.–4. Teil des UmwG, bei denen sich die steuerliche Rückbeziehung nach § 2 Abs. 1 UmwStG und dem Stichtag der handelsrechtlichen Schlussbilanz nach § 17 Abs. 2 UmwG richtet, kommt in Einbringungsfällen nach § 20 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. Abs. 6 UmwStG auf **Antrag der übernehmenden GmbH** eine steuerliche Rückbeziehung von maximal acht Monaten in Betracht. Dieses eigenständige Wahlrecht ist unabhängig von dem Bewertungswahlrecht nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG, so dass z.B. auch für den Fall, dass kein wirksamer Antrag auf Ansatz der Buchwerte gestellt worden ist, dennoch

B. Umwandlung eines Personenunternehmens in eine GmbH

die steuerliche Rückbeziehung beantragt werden kann.¹³⁹⁾ Der Antrag auf Rückbeziehung kann nur einheitlich für die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer sowie die Gewerbesteuer gestellt werden.¹⁴⁰⁾

Während im UmwStG keine expliziten Anforderungen (weder eine Befristung noch eine bestimmte Form) an diesen Antrag vorgesehen sind, ist auch der Antrag nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG nach Ansicht des BFH im Urteil vom 19.12.2018¹⁴¹⁾ sowie nach h.M.¹⁴²⁾ von der übernehmenden Gesellschaft bei dem für sie zuständigen Finanzamt zu stellen. Wenngleich sich dies nicht unmittelbar aus dem Gesetzeswortlaut ergibt, folgt es mit der ganz h.M. daraus, dass die übernehmende Gesellschaft über den Wertansatz der übertragenen Wirtschaftsgüter entscheidet und diese Entscheidung notwendigerweise auf einen bestimmten Bewertungszeitpunkt zu beziehen ist.¹⁴³⁾ Mangels einer gesetzlichen Befristung kann der Antrag daher bis zur letzten Tatsacheninstanz gestellt werden, in der über die Besteuerung des Einbringungsvorgangs entschieden wird.¹⁴⁴⁾

Im Gegensatz zur Verwaltungsansicht in Rdnr. 20.14 UmwSt-Erlass besteht mangels einer entsprechenden gesetzlichen Anordnung auch keine Ausschlussfrist; im Übrigen ist der Antrag nach Ansicht des BFH im Urteil vom 19.12.2018¹⁴⁵⁾ formfrei und kann auch konkludent (z.B. durch einen rückwirkenden Ertrags- und/oder Vermögensansatz in der Steuererklärung) gestellt werden. Eine nachträgliche Änderung des Antrags ist jedoch nach Ansicht des BFH nicht zulässig, weil durch den Antrag nach § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG festgelegt wird, zu welchem Zeitpunkt und zu welchem dann maßgeblichen Wert sich ein Einbringungsvorgang vollzieht und die damit verbundenen steuerrechtlichen Folgen eintreten.¹⁴⁶⁾ Dem

139) Vgl. PATT, in: DÖTSCH/PUNG/MÖHLENBROCK, Die Körperschaftsteuer, § 20 UmwStG Rdnr. 308 (Juni 2020).

140) Vgl. z.B. SCHMITT, in: SCHMITT/HÖRTNAGL, UmwG/UmwStG, 10. Aufl. 2024, § 20 UmwStG Rdnr. 261.

141) Vgl. BFH, Urt. v. 19.12.2018 – I R 1/17, BStBl II 2019, 709.

142) Vgl. z.B. SCHMITT, in: SCHMITT/HÖRTNAGL, UmwG/UmwStG, 10. Aufl. 2024, § 20 UmwStG Rdnr. 258.

143) Vgl. HERLINGHAUS, in: RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 20 Rdnr. 456; PATT, in: DÖTSCH/PUNG/MÖHLENBROCK, Die Körperschaftsteuer, § 20 UmwStG Rdnr. 307 (Juni 2020), jeweils m.w.N.

144) Vgl. PYSZKA, DStR 2013, 1005, 1007; MENNER, in: HARITZ/MENNER/BILITEWSKI, UmwStG, 6. Aufl. 2024, § 20 Rdnr. 600; HERLINGHAUS, in: RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 20 Rdnr. 456.

145) Vgl. BFH, Urt. v. 19.12.2018 – I R 1/17, BStBl II 2019, 709.

146) Vgl. z.B. SCHMITT, in: SCHMITT/HÖRTNAGL, UmwG/UmwStG, 10. Aufl. 2024, § 20 UmwStG Rdnr. 259; PATT, in: DÖTSCH/PUNG/MÖHLENBROCK, Die Körperschaftsteuer, § 20 UmwStG Rdnr. 311 (Juni 2020).

mit § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG verfolgten Vereinfachungseffekt widersprüche es, wenn ein einmal gestellter Antrag – ggf. wiederholt – wieder geändert werden könnte. Die Finanzverwaltung hat sich dem BFH angeschlossen und sieht nunmehr in Rdnr. 20.14 UmwSt-Erlass vor, dass der Antrag unwiderruflich ist. Somit ergibt sich im Hinblick auf die Antragstellung für die steuerliche Rückbeziehung nach § 20 Abs. 5 UmwStG Folgendes:

Übersicht 7: Antrag auf steuerliche Rückbeziehung

Einzelheiten der Antragstellung	§ 20 Abs. 5 UmwStG
Antragsteller	übernehmende Gesellschaft
Antragsempfänger	für die Besteuerung der übernehmenden Gesellschaft zuständiges Finanzamt
Antragsfrist	keine Befristung bis zur letzten Tatsacheninstanz, in der über die Besteuerung der Einbringung entschieden wird
Antragsform	formfrei (ggf. konkludent)
Antragsänderung/-rücknahme	nicht zulässig

Im Hinblick auf den Antrag auf steuerliche Rückbeziehung ist nach § 20 Abs. 6 UmwStG wie folgt zu differenzieren:

- Erfolgt die Sacheinlage in die GmbH im Wege der Verschmelzung i.S.d. § 2 UmwG, so darf nach § 20 Abs. 6 Satz 1 UmwStG als steuerlicher Übertragungstichtag (Einbringungszeitpunkt) der Stichtag angesehen werden, für den die Schlussbilanz jedes der übertragenden Unternehmen i.S.d. § 17 Abs. 2 UmwG aufgestellt ist; dieser Stichtag darf höchstens acht Monate vor der Anmeldung der Verschmelzung zur Eintragung in das Handelsregister liegen. Ist die Schlussbilanz i.S.d. § 17 Abs. 2 UmwG z.B. auf den 31.12.01 aufgestellt, ist der 31.12.01 auch der steuerliche Übertragungstichtag. Der steuerliche Übertragungstichtag ist nach Rdnr. 02.02 UmwSt-Erlass nicht identisch mit dem im notariellen Vertrag genannten handelsrechtlichen Verschmelzungstichtag i.S.v. § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG, sondern liegt einen Tag früher.
- Entsprechendes gilt nach § 20 Abs. 6 Satz 2 UmwStG, wenn Vermögen im Wege der Sacheinlage durch Aufspaltung, Abspaltung oder Ausgliederung nach § 123 UmwG auf die übernehmende GmbH übergeht.

B. Umwandlung eines Personenunternehmens in eine GmbH

- In anderen Fällen der Sacheinlage, in denen der übertragende Rechtsträger keine Schlussbilanz aufzustellen hat (Einbringung durch Sachgründung im Wege der Einzelrechtsnachfolge), darf die Einbringung nach § 20 Abs. 6 Satz 3 UmwStG steuerlich auf einen beliebigen Tag zurückbezogen werden, der höchstens acht Monate vor dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrags liegt und höchstens acht Monate vor den Zeitpunkt liegt, an dem das eingebrachte Betriebsvermögen auf die übernehmenden Gesellschaft übergeht. Wird die Einbringung – im Rahmen der Rückbeziehung von acht Monaten – z.B. auf den 31.12.01 oder alternativ auf den 01.01.02 zurückbezogen, ist der 31.12.01 bzw. der 01.01.02 der steuerliche Übertragungsstichtag.
- Beim Formwechsel einer Personengesellschaft in eine GmbH, der nicht mit einem Übergang von Vermögen verbunden ist, besteht eine eigenständige Rückbeziehungsmöglichkeit, weil § 25 Satz 2 UmwStG die entsprechende Anwendung von § 9 Satz 2 und 3 UmwStG vorsieht. Nach § 9 Satz 2 UmwStG hat die Personengesellschaft als formwechselnder Rechtsträger für steuerliche Zwecke auf den Zeitpunkt, in dem der Formwechsel wirksam wird, eine Übertragungsbilanz, und die übernehmende GmbH eine Eröffnungsbilanz aufzustellen. Nach § 9 Satz 3 UmwStG können diese Bilanzen auch für einen Stichtag (Übertragungsstichtag) aufgestellt werden, der höchstens acht Monate vor der Anmeldung des Formwechsels zur Eintragung in ein öffentliches Register liegt. Im Schrifttum wird zum Teil die Auffassung vertreten, die Rückbeziehung erfordere auch bei einem Formwechsel einen Antrag nach § 20 Abs. 5 UmwStG der übernehmenden GmbH.¹⁴⁷⁾ Nach dem BFH-Urteil vom 10.02.2016¹⁴⁸⁾ ist ein solcher Antrag nicht erforderlich. Vielmehr reicht es aus, wenn die Übertragungs- und Eröffnungsbilanz auf einen bestimmten Stichtag erstellt worden sind, weil hierin ein konkludenter Antrag auf steuerliche Rückbeziehung des Formwechsels zu sehen ist.¹⁴⁹⁾
- Stellen beim **Formwechsel** in eine GmbH die Personengesellschaft ihre Übertragungsbilanz und die GmbH die Eröffnungsbilanz z.B. auf den 31.12.01 auf, so ist der 31.12.01 auch der steuerliche Übertragungsstichtag. Die steuerlichen Folgen des Formwechsels treten dann noch im Jahr 01 ein. Werden dage-

147) Vgl. SCHMITT, in: SCHMITT/HÖRTNAGL, UmwG/UmwStG, 10. Aufl. 2024, § 25 UmwStG Rdnr. 43; wohl auch RABBACK, in: RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 25 Rdnr. 876.

148) Vgl. BFH, Urt. v. 10.02.2016 – VIII R 43/13, BFH/NV 2016, 1313.

149) So auch NITSCHKE, in: BRANDIS/HEUERMANN, Ertragsteuerrecht, § 25 UmwStG Rdnr. 45 (März 2024); BILITEWSKI, in: HARITZ/MENNER/BILITEWSKI, UmwStG, 6. Aufl. 2024, § 25 Rdnr. 119; PATT, in: DÖTSCH/PUNG/MÖHLENBROCK, Die Körperschaftsteuer, § 25 UmwStG Rdnr. 62b (September 2022).

gen die Übertragungs- und Eröffnungsbilanz jeweils erst auf den 01.01.02 aufgestellt, ist der steuerliche Übertragungsstichtag der 01.01.02 und die steuerlichen Folgen des Formwechsels treten erst im Jahr 02 ein.

Hinweis

Die steuerliche Rückbeziehung greift nur für Zwecke der ertragsabhängigen Steuern (Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer) und findet keine Anwendung bei der Umsatzsteuer, bei der Grunderwerbsteuer sowie bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer.

2. Anwendung der §§ 20 ff. UmwStG

2.1 Voraussetzungen und persönlicher Anwendungsbereich

Die steuerlichen Voraussetzungen und Folgen der Umwandlung eines Personenunternehmens in eine GmbH sind als Einbringung in den §§ 20 ff. UmwStG geregelt. Danach stellt die Einbringung grundsätzlich einen Veräußerungsvorgang dar. Liegt jedoch eine der in § 20 Abs. 1 UmwStG genannten Sachgesamtheiten (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil) vor, und werden im Zuge der Einbringung in die GmbH hierfür neue Anteile gewährt, kann der „Veräußerungspreis“ exakt gesteuert werden. Neben dem Ansatz von gemeinen Werten kann die übernehmende Gesellschaft das übernommene Betriebsvermögen nach dem Bewertungswahlrecht in § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG auf Antrag auch mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert ansetzen. Lediglich für übernommene Pensionsrückstellungen ist nach § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG die Bewertung mit dem Teilwert nach § 6a EStG vorgeschrieben. Der gewählte Wertansatz bestimmt nach § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG zum einen den Veräußerungspreis für den Einbringenden und zugleich die Höhe der Anschaffungskosten der im Zuge der Einbringung erhaltenen Anteile.

Während das Gesellschaftsrecht zwischen Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge unterscheidet, wird unabhängig von der zivilrechtlichen Behandlung steuerrechtlich die Umwandlung eines Personenunternehmens in eine GmbH – bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen – als **Einbringung nach den §§ 20 ff. UmwStG** behandelt. Für den Formwechsel ordnet § 25 UmwStG als Rechtsgrundverweisung die entsprechende Anwendung der §§ 20–23 UmwStG an. Die Anwendung des § 20 UmwStG ist an folgende **Voraussetzungen** geknüpft:

- Die Einbringung nach § 20 UmwStG erfordert einen **qualifizierten Einbringungsgegenstand**. Dafür kommen neben einem Betrieb oder Teilbetrieb

B. Umwandlung eines Personenunternehmens in eine GmbH

(Rdnr. 20.06 UmwSt-Erlass) auch ein Mitunternehmeranteil oder der Teil eines Mitunternehmeranteils (Rdnr. 20.11 und Rdnr. 20.12 UmwSt-Erlass) in Betracht.

- Die Einbringung muss in eine inländische GmbH oder eine EU-/EWR-Kapitalgesellschaft i.S.d. § 1 Abs. 4 Nr. 1 UmwStG i.V.m. Rdnr. 01.53 UmwSt-Erlass als übernehmende Rechtsträgerin erfolgen.

In den Fällen des § 1 Abs. 3 Nr. 1–4 UmwStG muss

- beim Formwechsel der umwandelnde Rechtsträger, bei der Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge oder bei den anderen Umwandlungen der übertragende Rechtsträger
 - eine natürliche Person sein, deren Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt sich innerhalb von Deutschland oder innerhalb des Hoheitsgebiets eines Mitgliedstaates der EU/EWR befinden, die nicht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens mit einem dritten Staat als außerhalb dieser Staaten als ansässig anzusehen wird, oder
 - eine Gesellschaft i.S.d. § 1 Abs. 4 Nr. 1 UmwStG (EU-/EWR-Gesellschaft) sein; wenn es sich um eine Personengesellschaft handelt, soweit an dieser Körperschaften, Personenvereinigungen oder natürliche Personen unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligt sind, muss sie die Voraussetzungen i.S.d. § 1 Abs. 4 Nr. 1 und 2 Buchst. a) Doppelbuchst. aa) erfüllen,

oder

- das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile nicht ausgeschlossen oder beschränkt sein.
- Unverzichtbar für die Anwendung des § 20 UmwStG ist schließlich, dass der Einbringende für die Sacheinlage neue Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft erhält. Neben neuen Anteilen können gem. § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG in eingeschränktem Umfang aber auch andere Wirtschaftsgüter (sonstige Gegenleistungen) gewährt werden.

2.2 Einbringender und Gegenstand der Einbringung

Erste Schwierigkeiten ergeben sich bereits bei der Frage, wer als Einbringender anzusehen ist, wenn ein Personenunternehmen in eine GmbH umgewandelt oder eingebracht wird. Dies hat u.a. Bedeutung für die Fragen, wer als Einbringender

den Antrag auf Ansatz der Buch- oder Zwischenwerte zu stellen hat, von wem im Anschluss an die Einbringung die Sperrfristen nach § 22 Abs. 1 UmwStG zu beachten sind und wer im Fall einer Sperrfristverletzung den Einbringungsgewinn I zu versteuern bzw. wer die Nachweispflichten nach § 22 Abs. 3 UmwStG zu erfüllen hat.

Nach Rdnr. 20.02 UmwSt-Erlass ist Einbringender jeweils der Rechtsträger, dem die Gegenleistung in Form der gewährten neuen Gesellschaftsanteile zusteht. Während bei der Einbringung eines Einzelunternehmens der Einbringende zwangsläufig der bisherige Einzelunternehmer ist, bestimmt sich bei der Einbringung des Betriebsvermögens einer Personengesellschaft der Einbringende nach Rdnr. 20.03 UmwSt-Erlass grundsätzlich danach, ob die einbringende Personengesellschaft infolge der Einbringung fortbesteht oder nicht:

- Wird die Personengesellschaft, deren Betriebsvermögen übertragen wird, infolge der Einbringung aufgelöst (z.B. bei der Verschmelzung auf eine GmbH), und stehen die Anteile an der übernehmenden GmbH daher zivilrechtlich den Mitunternehmern zu, sind diese als Einbringende anzusehen.¹⁵⁰⁾
- Besteht nach der Einbringung einer Sachgesamtheit die Personengesellschaft, der die Gegenleistung zusteht, fort (z.B. bei Ausgliederung eines Betriebs oder Teilbetriebs in eine GmbH), ist diese selbst als Einbringende anzusehen.
- Zum Formwechsel in eine GmbH i.S.v. § 25 UmwStG äußert sich die Finanzverwaltung nicht explizit, jedoch wird in der neugefassten Rdnr. 20.05 UmwSt-Erlass nunmehr klargestellt, dass in diesem Fall jeweils die Anteile der Mitunternehmer an der formwechselnden Personengesellschaft Einbringungsgegenstand sind. Da die Personengesellschaft nach einem Formwechsel nicht mehr besteht, stehen die neuen Anteile an der GmbH den bisherigen Mitunternehmern zu, die somit auch als Einbringende anzusehen sind. Dies gilt auch, wenn sämtliche Mitunternehmeranteile im Wege der Einzelrechtsnachfolge in eine GmbH eingebracht werden und anschließend das Vermögen der Personengesellschaft auf diese GmbH im Wege der Anwachsung nach § 712 BGB übergeht. Auch bei diesem erweiterten Anwachsungsmodell, das nach Rdnr. 01.44 UmwSt-Erlass ebenfalls von § 20 UmwStG erfasst wird, sind die Mitunternehmer als Einbringende anzusehen.

Der **Gegenstand der Einbringung** bestimmt sich gemäß Rdnr. 20.05 UmwSt-Erlass nach dem zugrundeliegenden Rechtsgeschäft. Daraus folgt, dass z.B. bei der Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine GmbH Einbringungsgegenstand

150) Vgl. BFH, Urt. v. 16.02.1996 – I R 183/94, BStBl II, 342.

B. Umwandlung eines Personenunternehmens in eine GmbH

der Betrieb ist. Bei einem Formwechsel i.S.d. § 25 UmwStG in eine GmbH sind dagegen nach Rdnr. 20.05 UmwSt-Erlass die jeweiligen Mitunternehmeranteile (einschließlich wesentlicher Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen) als Einbringungsgegenstand anzusehen.¹⁵¹⁾ Zum Einbringungsgegenstand bei einer Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge enthält der UmwSt-Erlass bedauerlicherweise keine Aussage. Nach der Rechtsprechung des BFH¹⁵²⁾ sowie der h.M. sind bei der Einbringung des gesamten Betriebs einer Mitunternehmerschaft die Mitunternehmeranteile,¹⁵³⁾ nach einer Mindermeinung¹⁵⁴⁾ dagegen der Betrieb als Einbringungsgegenstand anzusehen.

Die **zutreffende Bestimmung des Einbringungsgegenstands** hat im Übrigen eine große **praktische Bedeutung**:

- Bei Einbringung des Betriebs einer Personengesellschaft im Rahmen einer Verschmelzung liegt nur **ein Einbringungsverfahren** vor, obwohl Einbringende sämtliche Mitunternehmer sind. Somit fallen Einbringende und Einbringungsgegenstand auseinander. Die Anwendung von § 20 UmwStG verlangt, dass auch funktional wesentliche Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen, also Wirtschaftsgüter, die der Mitunternehmer der Personengesellschaft zur Nutzung überlässt, miteinzubringen sind, auch wenn nur ein Mitunternehmer über solches Sonderbetriebsvermögen verfügt. Im Übrigen kann das **Bewertungswahlrecht** nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG gemäß Rdnr. 20.18 UmwSt-Erlass nur einheitlich ausgeübt werden, so dass eine mitunternehmerbezogene Ausübung ausscheidet, wenn Gegenstand der Einbringung der Betrieb als solcher ist. Dies gilt selbst dann, wenn z.B. bei einer Verschmelzung als Einbringende die einzelnen Mitunternehmer gelten.
- Dagegen bestimmt sich die Anzahl der Einbringungsverfahren bei einem Formwechsel sowie bei der Einbringung von Mitunternehmeranteilen im Wege der Einzelrechtsnachfolge nach der Zahl der Mitunternehmer. Somit kann die übernehmende Kapitalgesellschaft für jeden Mitunternehmer für den jeweils einge-

151) So bereits für den fiktiven Formwechsel nach § 1a KStG, vgl. BMF-Schreiben v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001 :004, BStBl I, 2212, Rdnr. 28.

152) Vgl. BFH, Urt. v. 16.02.1996 – I R 183/94, BStBl II, 342.

153) Vgl. HERLINGHAUS, in: RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 20 Rdnr. 75 und 77, wenn die Personengesellschaft infolge der Einbringung erlischt bzw. die Mitunternehmerschaft beendet wird; so auch bei Einbringung sämtlicher Mitunternehmeranteile in die Kapitalgesellschaft NITZSCHKE, in: BRANDIS/HEUERMANN, Ertragsteuerecht, § 20 UmwStG Rdnr. 58a (August 2023).

154) Vgl. PATT, in: DÖTSCH/PUNG/MÖHLENBROCK, Die Körperschaftsteuer, § 20 UmwStG Rdnr. 39 (Dezember 2023) m.w.N.

brachten Mitunternehmeranteil gesondert das Bewertungswahlrecht nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ausüben. Eine Anwendung von § 20 UmwStG entfällt nur für den Mitunternehmer, der funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen zurückbehält, nicht aber für die anderen Mitunternehmer.¹⁵⁵⁾

Eine **für die Praxis bedeutsame Aussage** enthält nunmehr Rdnr. 20.05 UmwSt-Erlass. Wird nämlich bei der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft das Gesamthandsvermögen und das Sonderbetriebsvermögen einer Personengesellschaft im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang übertragen, liegt ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang vor, der insgesamt unter § 20 UmwStG fallen kann.¹⁵⁶⁾ Damit wird klargestellt, dass die Vorübertragung des Sonderbetriebsvermögens in das Gesamthandsvermögen nicht von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG erfasst wird, sondern insgesamt unter § 20 UmwStG fällt und die nach Rdnr. 33 des BMF-Schreibens vom 08.12.2011 zu § 6 Abs. 5 EStG¹⁵⁷⁾ in diesen Fällen angenommene schädliche Veräußerung (Sperrfristverletzung) bzw. die Anwendung der Körperschaftsklausel gem. § 6 Abs. 5 Satz 5 ff. EStG mit rückwirkendem Teilwertansatz in Einbringungsfällen nicht eintritt.

Im Gegensatz zu Rdnr. 34 des BMF-Schreibens vom 10.11.2021¹⁵⁸⁾ zu § 1a KStG enthält Rdnr. 20.05 UmwSt-Erlass nicht die Einschränkung, dass der einheitliche wirtschaftliche Vorgang nur für die Übertragung von funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen gilt, so dass auch nicht wesentliche Wirtschaftsgüter erfasst werden dürften.¹⁵⁹⁾ Obwohl die Ausführungen in Rdnr. 20.05 UmwSt-Erlass zum einheitlichen Vorgang nur den Formwechsel ansprechen, dürften sich diese jedoch auch auf andere Einbringungsvorgänge i.S.d. § 20 UmwStG beziehen.

Unklar bleibt indes, auf welches Ereignis der zeitliche und wirtschaftliche Zusammenhang abstellt. Ein solcher Zusammenhang dürfte bestehen, wenn vor dem Abschluss des Umwandlungsvertrags bzw. vor dem Beschluss zum Formwechsel das Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen übertragen wird.

155) Zu weiteren Auswirkungen vgl. SCHMITT/KEUTHEN, DStR 2015, 860; KAMPHAUS/BIRNBAUM, Ubg 2012, 293.

156) So bereits bisher für den Formwechsel nach § 25 UmwStG vgl. z.B. PATT, in: DÖTSCH/PUNG/MÖHLENBROCK, Die Körperschaftsteuer, § 25 UmwStG Rdnr. 35a (September 2022).

157) Vgl. BMF-Schreiben v. 08.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl I, 1279, geändert durch BMF-Schreiben v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl I, 1291.

158) Vgl. BMF-Schreiben v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001 :004, BStBl I, 2212.

159) So auch OPPEL/SOLOWJEFF/TRAPPMANN, BB 2023, 2711, 2713; SPARR, DStR 2025, 494, 498; PIGNOT/TRAN, NWB 2025, 1454, 1455; mit Zweifeln dagegen DEMUTH, KÖSDI 2024, 23759, 23763.

Hinweise

- Entsprechend der gängigen notariellen Praxis können funktional wesentliche Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter im Zuge der Einbringung in eine GmbH auch unmittelbar auf die übernehmende GmbH – aufschiebend bedingt auf den Tag der Registereintragung – übertragen werden. In diesem Fall ist eine entsprechende Klarstellung in der notariellen Urkunde empfehlenswert, dass die Übertragung des Sonderbetriebsvermögens im Zusammenhang mit der Vermögensübertragung auf die übernehmende GmbH steht.
- Verfügt z.B. nur ein Mitunternehmer über wesentliche Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen, oder weist das Sonderbetriebsvermögen bei den Mitunternehmern unterschiedliche Werte auf, kann die Miteinbringung zu einer Verschiebung der Anteilsquoten bei der Kapitalgesellschaft führen, sofern nicht anderweitig wirtschaftliche Ausgleichsmaßnahmen wie z.B. zeitlich begrenzte inkongruente Gewinnausschüttungen nach dem BMF-Schreiben vom 04.09.2024¹⁶⁰⁾ vereinbart werden.

Bezogen auf den Einbringungsgegenstand Teilbetrieb wurde nunmehr in Rdnr. 20.06 UmwSt-Erlass ausdrücklich klargestellt, dass die Teilbetriebsfiktion für eine 100%ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Anwendungsbereich des § 20 UmwStG – anders als nach Rdnr. 24.02 UmwSt-Erlass für Zwecke des § 24 UmwStG – nicht gilt.

In Rdnr. 20.08 UmwSt-Erlass wurde nunmehr unter Hinweis auf das zur Einbringung in eine Personengesellschaft ergangene BFH-Urteil vom 04.12.2012¹⁶¹⁾ ergänzt, dass die als unwesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehaltenen Honorarforderungen ohne ausdrückliche Entnahme im Restbetriebsvermögen des Einbringenden verbleiben. Entnimmt der Steuerpflichtige die zurückbehaltenen Forderungen nicht ausdrücklich in sein Privatvermögen, verbleiben diese in seinem Restbetriebsvermögen, so dass Forderungseingänge als nachträgliche Betriebseinnahmen gem. § 24 Nr. 2 EStG im Zeitpunkt des Zuflusses zu erfassen sind.¹⁶²⁾ Der Verbleib im Restbetriebsvermögen hat auch den Vorteil, dass spätere Forderungsausfälle aufwandswirksam berücksichtigt werden können.

160) Vgl. BMF-Schreiben v. 04.09.2024 – IV C 2 - S 2742/19/10004 :003, BStBl I, 1246.

161) Vgl. BFH, Urt. v. 04.12.2012 – VIII R 41/09, BStBl II 2014, 22.

162) Vgl. BFH, Urt. v. 14.11.2007 – XI R 32/06, BFH/NV 2008, 385.