

1. Überblick zur Umwandlung von Personengesellschaften in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft

1.1 Regelungsbereich/Abgrenzung zu anderen Vorschriften

Die Änderung der Rechtsform von einer (gewerblich, freiberuflich oder land- und forstwirtschaftlich tätigen) Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft ist durch Veräußerung des gesamten Betriebs der Personengesellschaft an eine zuvor gegründete oder bestehende Kapitalgesellschaft unter Beendigung der Personengesellschaft möglich. Ebenso kann eine Personengesellschaft in eine an ihr beteiligte Kapitalgesellschaft/Genossenschaft umgewandelt werden, wenn sämtliche anderen Gesellschafter aus der Personengesellschaft ausscheiden und somit das Gesellschaftsvermögen unter Beendigung der Personengesellschaft der Kapitalgesellschaft/Genossenschaft anwächst (sog. einfaches Anwachsungsmodell). In beiden Fällen werden sämtliche stillen Reserven des Betriebs aufgedeckt und versteuert (Betriebsveräußerung bzw. Aufgabe/Veräußerung von Mitunternehmeranteilen gem. § 16 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1 EStG). Demgegenüber bieten die (vorrangigen) Regelungen in §§ 20 ff. UmwStG die Möglichkeit der Änderung der Rechtsform in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft ohne Steuerbelastung.

§ 20 UmwStG begünstigt in ertragsteuerlicher Hinsicht die Einbringung ganzer betrieblicher (Funktions-)Einheiten (nämlich Betrieb, Teilbetrieb und Mitunternehmeranteile) in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen umfasst sind und die Gegenleistung zumindest teilweise im Erwerb von Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft liegt (sog. Sacheinlage, § 20 Abs. 1 UmwStG; § 20 UmwStG erfasst **nur die ESt, KSt und GewSt**; s. BMF vom 02.01.2025, BStBl I 2025, 92, Rn. 01.01; **zur GrESt**: s. Potsch, KöSDI 2013, 18418; s. § 6a GrEStG sowie gleichlautende Ländererlasse vom 25.05.2023, BStBl I 2023, 995; **zur Umsatzsteuer** s. OFD Frankfurt/M. vom 17.12.2015, DStR 2016, 539; D/P/M, § 23 UmwStG Tz. 160 ff.). Im Grunde genommen bedeutet die Einbringung i.S.d. § 20 Abs. 1 UmwStG – unabhängig von der zivilrechtlichen Art der Eigentumsübertragung – die Veräußerung der dort genannten (Funktions-)Einheiten (d.h. Betriebsveräußerung), weil sie entgeltlich (auch) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an der Übernehmerin (und ggf. anderen Leistungen) erfolgt (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH vom 24.04.2007, BStBl II 2008, 253 unter II.1.; s. BMF vom 02.01.2025, BStBl I 2025, 92, Rn. 20.01). Dies gilt auch für den handelsrechtlich identitätswahrenden Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapital-

gesellschaft/Genossenschaft, der nach § 25 UmwStG begünstigt wird (z.B. BFH vom 17.10.2007, BStBl II 2008, 953 unter II.1). Sind folglich die Tatbestandsvoraussetzungen der Sacheinlage i.S.d. § 20 Abs. 1 UmwStG nicht gegeben, gelten (wieder) die allgemeinen (i.d.R.) gewinnrealisierenden Vorschriften über die Veräußerung von Betriebsvermögen (s. Patt, EStB 2019, 99).

1.2 Vorgänge der „Umwandlung“ nach den §§ 20, 25 UmwStG, 1a KStG

Die Sachverhalte, die bei der Umstrukturierung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft den Einbringungstatbestand gem. § 20 Abs. 1 UmwStG (Sacheinlage) erfüllen, sind vielfältig. Dabei kann die Sacheinlage durch Übertragungsvorgänge unmittelbar verwirklicht werden oder durch Vorgänge in anderen Vorschriften, die auf die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 UmwStG verweisen. Dies sind der handelsrechtliche Formwechsel (§ 25 Satz 1 UmwStG) oder die Option zur Körperschaftsbesteuerung als fiktiver steuerlicher Formwechsel auf Antrag (§§ 1a Abs. 2 Satz 1 und 2 KStG, 25 Satz 1 UmwStG i.V.m. § 20 Abs. 1 UmwStG). Folgende Sachverhalte fallen (z.B.) in den Anwendungsbereich:

Checkliste Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft

	Geprüft	
	Ja	Nein
Verschmelzung einer Personenhandelsgesellschaft auf eine GmbH, AG oder Genossenschaft zur Aufnahme durch eine bestehende Gesellschaft (§ 2 UmwG; BMF vom 02.01.2025, BStBl I 2025, 92, Rn. 01.44) mit Ausgabe neuer Anteile (und ggf. zuzüglich Einzelübertragung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens, wenn es sich um wesentliche Betriebsgrundlagen handelt)	☐	☐
Verschmelzung mehrerer Personenhandelsgesellschaften auf eine dadurch neu gegründete GmbH, AG oder Genossenschaft (§ 2 UmwG; BMF vom 02.01.2025, BStBl I 2025, 92, Rn. 01.44) (und ggf. zuzüglich Einzelübertragung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens, wenn es sich um wesentliche Betriebsgrundlagen handelt).	☐	☐
Verschmelzung einer GmbH & Co. KG auf die Komplementär-GmbH (Fuhrmann, KÖSDI 2023, 23105)	☐	☐
Verschmelzung einer Personenhandelsgesellschaft auf eine (andere) optierende Personenhandelsgesellschaft (§ 1a KStG) mit Ausgabe neuer Anteile (und ggf. zuzüglich Einzelübertragung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens, wenn es sich um wesentliche Betriebsgrundlagen handelt); die optierende Personengesellschaft kann aufnehmende Gesellschaft i.S.d. § 20 Abs. 1 UmwStG sein (Patt, EStB 2021, 391; ebenso BMF-Schreiben vom 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 unter Rn. 100 Buchst e).	☐	☐
Formwechsel einer Personenhandelsgesellschaft in eine GmbH, AG oder Genossenschaft gem. § 190 UmwG und ggf. zuzüglich Einzelübertragung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens, wenn es sich um wesentliche Betriebsgrundlagen handelt (§§ 25 Satz 1 i.V.m. 20 UmwStG)	☐	☐

	Geprüft	
	Ja	Nein
Formwechsel einer Partnerschaftsgesellschaft in eine GmbH oder AG (§ 190 UmwG) und ggf. zuzüglich Einzelübertragung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens, wenn es sich um funktional wesentliche Betriebsgrundlagen handelt (§§ 25 Satz 1 i.V.m. 20 UmwStG)	☐	☐
Option einer Personenhandelsgesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaft (oder vergleichbaren ausländischen Rechtsform, BMF vom 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 unter Rn. 3-4) zur Körperschaftsbesteuerung auf Antrag gem. § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG i.d.F. des KöMoG. Der Übergang zur Körperschaftsbesteuerung gilt für Ertragsteuerzwecke als Formwechsel; die §§ 1 und 25 UmwStG sind entsprechend anzuwenden (§ 1a Abs. 2 Satz 1 und 2 KStG). Hinweis: Durch Art. 18 des Wachstumschancengesetzes vom 27.03.2024, BGBl. I 2024 Nr. 108 wurde der Anwendungsbe- reich für die Option um die „eingetragene Gesellschaft bür- gerlichen Rechts“ durch die Ergänzung im Wortlaut des § 1a Abs.1 KStG erweitert (s. Herkens, GmbH-StB 2024, 186).	☐	☐
Aufspaltung einer Personenhandelsgesellschaft oder Part- nerschaftsgesellschaft durch Übertragung von Teilbetrieben auf eine (oder mehrere) GmbH, AG oder Genossenschaft zur Gründung und/oder zur Aufnahme mit Ausgabe neuer Anteile (§ 123 Abs. 1, 4 UmwG; BMF vom 02.01.2025, BStBl I 2025, 92, Rn. 01.44) und ggf. zuzüglich Einzelübertragung von Wirt- schaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens, wenn es sich um funktional wesentliche Betriebsgrundlagen des durch Aufspal- tung übergegangenen Teilbetriebs handelt	☐	☐
Verschmelzung einer oder mehrerer Partnerschaftsge- sellschaft(en) auf eine GmbH, AG zur Gründung oder zur Aufnahme (§ 2 UmwG) mit Ausgabe neuer Anteile (und ggf. zuzüglich Einzelübertragung von Wirtschaftsgütern des Son- derbetriebsvermögens, wenn es sich um funktional wesent- liche Betriebsgrundlagen handelt)	☐	☐

	Geprüft	
	Ja	Nein
Verschmelzung einer oder mehrerer Partnerschaftsgesellschaft(en) auf eine optierende Partnerschaftsgesellschaft (§ 1a KStG) zur Aufnahme (§ 2 Nr. 1 UmwG) mit Ausgabe neuer Anteile (und ggf. zuzüglich Einzelübertragung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens, wenn es sich um funktional wesentliche Betriebsgrundlagen handelt); die optierende Gesellschaft kann Übernehmerin i.S.d. § 25 Satz 1 i.V.m. § 20 Abs. 1 UmwStG sein, s. Patt, EStB 2021, 391; ebenso BMF-Schreiben vom 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 unter Rn. 100 Buchst. e)	☐	☐
Einzelübertragung des Betriebsvermögens einer gewerblich, freiberuflich oder land- und forstwirtschaftlich tätigen GbR (oder KG, OHG) auf eine GmbH, AG oder Genossenschaft im Rahmen der Sachgründung (§§ 5 Abs. 4 GmbHG, 27 AktG, 7a Abs. 3 GenG oder Bargründung mit „Sachagio“, s. Patt, GmbH-StB 2017, 148) oder eine vergleichbare ausländische „Kapitalgesellschaft“ des EU-/EWR-Bereichs	☐	☐
Einzelübertragung des (zivilrechtlichen oder zumindest wirtschaftlichen; BMF vom 02.01.2025, BStBl I 2025, 92, Rn. 01.43 letzter Satz) Eigentums am Betriebsvermögen einer gewerblich, freiberuflich oder land- und forstwirtschaftlich tätigen GbR (auch eGbR oder KG, OHG) auf eine GmbH, AG, oder Genossenschaft im Rahmen der Sachkapitalerhöhung (oder Barkapitalerhöhung mit „Sachagio“, s. Patt, GmbH-StB 2017, 148) gem. §§ 56 GmbHG, 183 AktG, 7a Abs. 3 GenG) oder eine vergleichbare ausländische „Kapitalgesellschaft“ des EU-/EWR-Bereichs	☐	☐
Einzelübertragung des (zivilrechtlichen oder zumindest wirtschaftlichen) Eigentums am Betriebsvermögen einer gewerblich, freiberuflich oder land- und forstwirtschaftlich tätigen GbR (auch eGbR oder KG, OHG) auf eine optierende Personengesellschaft (§ 1a KStG) im Rahmen einer „ Sachkapitalerhöhung “ (die optierende Personengesellschaft kann	☐	☐

Checkliste 1 zur Prüfung der nach § 20 Abs. 1 UmwStG notwendigen Einbringung gegen Gewährung neuer Gesellschaftsanteile bei Gründung

Prüfungspunkt	Hinweise	Geprüft	
		Ja	Nein
Der Nominalbetrag der Gründungsanteile ist niedriger als der Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens	§ 20 Abs. 1 UmwStG ist erfüllt, da als Gegenleistung für die Einbringung die neu entstandenen Anteile an den Einbringenden ausgegebenen werden (unmaßgeblich ist die Höhe des Nominalbetrags, der Stimmrechte oder der Wertigkeit der Anteile). Wird der Teil des Buchwerts der Sacheinlage, der den Nominalwert der Anteile übersteigt, einer Kapitalrücklage zugeführt, ergibt sich ein Zugang zum steuerlichen Einlagekonto (dazu s. D/P/M, § 20 UmwStG Tz. 187a). Werden sonstige Gegenleistungen erbracht (z.B. ein Gesellschafterdarlehen; dazu s. D/P/M, § 20 UmwStG Tz. 187b ff.), schadet dies einer Sacheinlage i.S.d. § 20 Abs. 1 UmwStG nicht. Eine antragsgemäße Buchwertfortführung ist für bis 31.12.2014 beschlossene Einbringungssachverhalte zulässig, wenn der gemeine Wert der Zusatzleistung den Buchwert des Einbringungsgegenstands nicht übersteigt (dazu s. D/P/M, § 20 UmwStG	☐	☐

Prüfungspunkt	Hinweise	Geprüft	
		Ja	Nein
	Tz. 219 ff.). Für Sacheinlagen, bei denen der Umwandlungsbeschluss/Einbringungsvertrag nach dem 31.12.2014 geschlossen worden ist (§ 27 Abs. 14 UmwStG), sind die Bewertungseinschränkungen des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 und Satz 4 UmwStG i.d.F. des StÄndG 2015 zu beachten. Danach ist im Fall der Gewährung sonstiger Gegenleistungen ein Buchwertansatz nicht zulässig, soweit der Wert der sonstigen Gegenleistung 25 % des Buchwerts der Sacheinlage oder 500.000 €, höchstens jedoch den Buchwert der Sacheinlage, übersteigt (dazu s. BMF vom 02.01.2025, BStBl I 2025, 92, Rn. 20.19a und D/P/M, § 20 UmwStG Tz. 224 ff. m.w.N.). Mindestens ist die Sacheinlage mit dem gemeinen Wert der sonstigen Gegenleistungen anzusetzen, wenn dieser den sich nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ergebenden Wert übersteigt (§ 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG i.d.F. des StÄndG 2015).		

Prüfungspunkt	Hinweise	Geprüft	
		Ja	Nein
Die Sacheinlage wird (nur) als Aufgeld (Agio) erbracht	Eine umwandlungssteuerrechtliche Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 UmwStG) ist auch bei einer (handelsrechtlichen) Bargründung gegeben, wenn das Betriebsvermögen als verpflichtende Nebenleistung (§ 3 Abs. 2 GmbHG) erbracht wird (BFH vom 07.04.2010, BStBl II 2010, 1094). Es ist darauf zu achten, dass die Leistungspflicht des »Sachagios« zuzüglich zur Bareinlage klar in vorhinein vereinbart wird. Eine bloß in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit einer Bargründung erfolgte Übertragung des Vermögens eines (Teil-) Betriebs oder Mitunternehmeranteils genügt dem nicht (d.h. gewinnrealisierende verdeckte Einlage; zur Abgrenzung s. BFH vom 01.12.2011, BFH/NV 2012, 1015; weiteres s. Patt, GmbH-StB 2017, 148).	☐	☐

3. Rechtsfolgen der Einbringung i.S.d. § 20 Abs. 1 UmwStG für die aufnehmende Kapitalgesellschaft/ Genossenschaft

3.1 Ansatz des übernommenen Betriebsvermögens

3.1.1 Besteuerung bestimmter Einkünfte und Anwendung von DBA (§ 50i EStG)

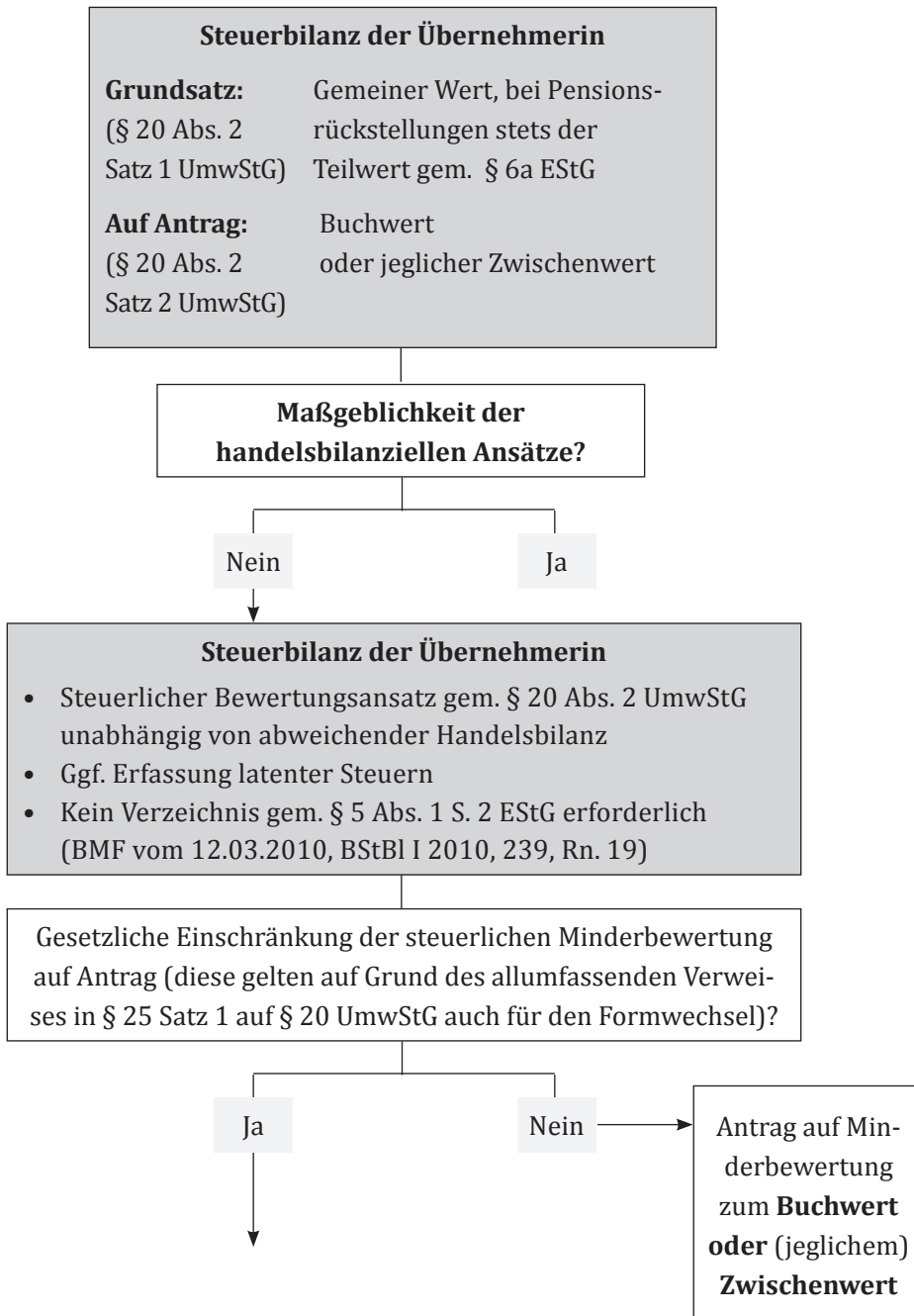
Bei Umwandlungen/Einbringungen mit einem Umwandlungsbeschluss/Einbringungsvertrag nach dem 31.12.2013 (s. § 52 Abs. 48 Satz 4 EStG) ist in dem Sonderfall des § 50i EStG die Bewertung nach § 20 Abs. 2 UmwStG nicht anwendbar (dazu s. D/P/M, § 20 UmwStG Tz. 227a ff.). Ein solcher Sonderfall liegt (nur) vor, wenn die Umwandlung einer gewerblich infizierten Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG), einer gewerblich geprägten Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) oder einer Personengesellschaft als Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung vorliegt und Steuerausländer an der Personengesellschaft beteiligt sind, wenn zuvor Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder eine Beteiligung i.S.d. § 17 EStG steuerneutral auf die Personengesellschaft übertragen worden sind (s. § 50i Abs. 1 Satz 1 und 4 EStG). Die Umwandlung/Einbringung war in diesem Fall gem. § 50i Abs. 2 Satz 1 EStG stets mit dem gemeinen Wert (für alle Wirtschaftsgüter der eingebrachten Sachgesamtheit) anzusetzen (dazu s. Patt, EStB 2014, 377). Um eine überschießende Wirkung der Vorschrift abzumildern, hatte die Finanzverwaltung eine allgemeine sachliche Billigkeitsregelung getroffen (BMF vom 21.12.2015, BStBl I 2016, 7). Durch das Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amthilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen ist § 50i Abs. 2 EStG neu gefasst worden. »Durch die Änderung wird der Wortlaut der Vorschrift in Einklang mit ihrer eigentlichen Zielsetzung gebracht, nämlich Steuergestaltungsstrategien über § 20 UmwStG zur Umgehung des Tatbestandes des § 50i Abs. 1 EStG zu verhindern. § 50i Abs. 2 EStG ordnet daher an, dass bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen nach § 20 Abs. 1 UmwStG, die Wirtschaftsgüter und Anteile enthalten, die vor dem 29.06.2013 in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 3 EStG übertragen oder überführt worden sind, diese zwingend mit dem gemeinen Wert angesetzt werden müssen. Der Ansatz des gemeinen Werts bezieht sich zudem, anders als nach dem bisherigen Gesetzeswortlaut, nicht auf die »Sachgesamtheit«, sondern nur auf die betroffenen Wirtschaftsgüter und Anteile i.S.d. § 50i Abs. 1 EStG«

(aus der Gesetzesbegründung, s. BT-Drucks. 18/10506, 82; Näheres s. Liekenbrock, DStR 2017, 177). Insoweit verdrängt § 50i Abs. 2 EStG den Antrag der Übernehmerin nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG; im Übrigen kann jedoch das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert angesetzt werden. Die Entstrickung nach § 50i Abs. 2 EStG unterbleibt allerdings, soweit im Inland das Besteuerungsrecht für die stillen Reserven der erhaltenen Anteile nicht ausgeschlossen oder beschränkt ist. Soweit sonst durch Umwandlungen und Einbringungen i.S.d. UmwStG oder durch Überführungen oder Übertragungen deutsche Besteuerungsrechte eingeschränkt oder ausgeschlossen werden, gelten die allgemeinen Entstrickungsregelungen« (aus der Gesetzesbegründung, s. BT-Drs. 18/10506, 82).

Obwohl in § 50i Abs. 2 EStG n.F. nur die Fälle der Einbringung nach § 20 UmwStG genannt sind, bezieht sich die Vorschrift über den Verweis in § 25 Satz 1 UmwStG auch auf den Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft und die Option nach § 1a KStG.

§ 50i Abs. 2 EStG n.F. ist (rückwirkend) erstmals auf Einbringungen anzuwenden, bei denen der Einbringungsvertrag (oder der Umwandlungsbeschluss) nach dem 31.12.2013 geschlossen worden ist (s. § 52 Abs. 48 S. 4 EStG n.F.). Die neue Anwendungsregelung »bewirkt, dass § 50i Abs. 2 EStG i.d.F. des Kroatien-AnpG durch den neugefassten § 50i Abs. 2 EStG rückwirkend und umfassend ersetzt wird. Die Rückwirkung auf den Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Vorschrift ist verfassungsrechtlich zulässig, weil es sich um eine begünstigende rückwirkende Änderung handelt« (aus der Gesetzesbegründung, s. BT-Drucks. 18/10506, 83; ebenso s. BMF vom 05.01.2017, BStBl I 2017, 32 mit Aufhebung der o.g. Billigkeitsregel).

3.1.2 Überblick der Bewertung nach dem UmwStG





3.3 Rechtsfolgen und weitere Besteuerung des eingebrachten Vermögens bei der Übernehmerin

