

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 Anwachungsmodell). 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 UmwStG die Möglichkeit der Änderung der Rechtsform in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft ohne Steuerbelastung.

§ 20 UmwStG begünstigt nämlich 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 Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer; s. BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 01.01; zu gewerbesteuerlichen Folgen der Einbringung s. Patt, Checkliste Besonderheiten bei der Gewerbesteuer in Umwandlungs- und Einbringungsfällen; **zur GrEST**: s. Potsch, KÖSDI 2013, 18418; s. § 6a GrESTG sowie gleichlautende Ländererlassen vom 19.06.2012, BStBl I 2012, 662 und vom 09.10.2013, DStR 2013, 2636; **zur Umsatzsteuer** s. OFD Frankfurt/M. vom 17.12.2015, DStR 2016, 539; D/P/M, § 23 UmwStG Tz. 100 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 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 20.01). Dies gilt auch für den handelsrechtlich identitätswahren- den Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft/Genossen- schaft, 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).

Zum sachlichen und persönlichen Anwendungsbereich des § 20 UmwStG s. Patt, Checkliste Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (§ 20 UmwStG).

1.2 Vorgänge der Einbringung nach §§ 20, 25 UmwStG

Die Vorgänge, die bei Umstrukturierung einer Personengesellschaft in eine Kapital- gesellschaft/Genossenschaft den Einbringungstatbestand gem. § 20 Abs. 1 UmwStG erfüllen, sind vielfältig. Folgende Sachverhalte fallen (z.B.) in den Anwendungsbe- reich:

Checkliste: Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft

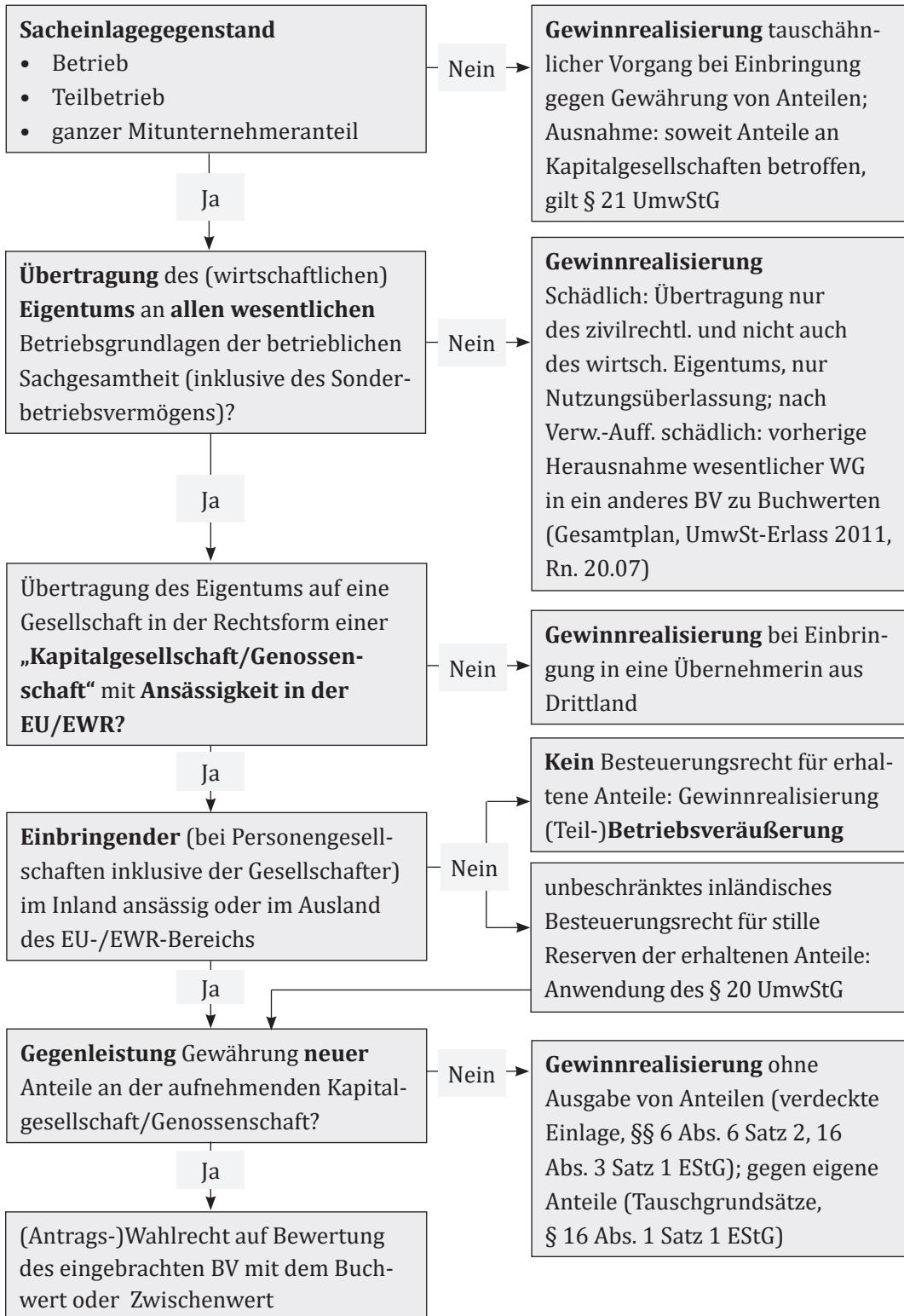
	Geprüft	
	Ja	Nein
Verschmelzung einer Personenhandelsgesellschaft auf eine GmbH, AG oder Genossenschaft zur Aufnahme durch eine bestehende Gesellschaft (§ 2 UmwG; BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 01.44) mit Ausgabe neuer Anteile (und ggf. zuzüglich Einzelübertragung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens, wenn es sich um wesentliche Betriebsgrundlagen handelt)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Verschmelzung mehrerer Personenhandelsgesellschaften auf eine dadurch neu gegründete GmbH, AG oder Genossenschaft (§ 2 UmwG; BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 01.44) (und ggf. zuzüglich Einzelübertragung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens, wenn es sich um wesentliche Betriebsgrundlagen handelt)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Formwechsel einer Personenhandelsgesellschaft in eine GmbH, AG oder Genossenschaft (§ 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)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Formwechsel einer Partnerschaftsgesellschaft in eine GmbH oder AG (§ 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)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Aufspaltung einer Personenhandelsgesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaft 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 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 01.44) und ggf. zuzüglich Einzelübertragung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens, wenn es sich um wesentliche Betriebsgrundlagen des durch Aufspaltung übergegangenen Teilbetriebs handelt	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

	Geprüft	
	Ja	Nein
Verschmelzung einer oder mehrerer Partnerschaftsgesellschaft(en) auf eine GmbH, AG zur Gründung oder zur Aufnahme (§ 2 UmwG) mit Ausgabe neuer Anteile (und ggf. zuzüglich Einzelübertragung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens, wenn es sich um wesentliche Betriebsgrundlagen handelt)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
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	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Einzelübertragung des (zivilrechtlichen oder zumindest wirtschaftlichen; BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 01.43 letzter Satz) Eigentums am Betriebsvermögen einer gewerblich, freiberuflich oder land- und forstwirtschaftlich tätigen GbR (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	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

	Geprüft	
	Ja	Nein
Ausscheiden aller Kommanditisten einer GmbH & Co. KG gegen Erwerb von neuen Anteilen an der Komplementär-GmbH (oder AG) aus einer Sachkapitalerhöhung mit der Folge des Untergangs der Personengesellschaft unter vorherigem Anwachsen des gesamten Gesellschaftsvermögens auf die Kapitalgesellschaft (sog. erweitertes Anwachungsmodell ; Ettinger/Schmitz, GmbHR 2008, 1089; Ropohl/Freck, GmbHR 2009, 1076; von Proff, DStR 2016, 2227) und ggf. zuzüglich Einzelübertragung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens auf die Kapitalgesellschaft, wenn es sich um wesentliche Betriebsgrundlagen handelt	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Vergleichbarer „Formwechsel“ oder „Verschmelzung“ nach EU-/EWR-ausländischen Recht einer vergleichbaren ausländischen „Personengesellschaft“ mit einer inländischen Betriebsstätte in/auf eine vergleichbare „Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft“ gegen Erwerb neuer Anteile an der Übernehmerin	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

1.3 Schaubild zum Einbringungstatbestand (Sacheinlage)

Das nachfolgende Schaubild gibt einen Überblick über die Tatbestandsmäßigkeit der Einbringung i.S.d. § 20 Abs. 1 UmwStG im Fall der „Umwandlung“ einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (Sachverhalte s. Kapitel 1.2). Nur in diesem Fall sind die besonderen (Bewertungs-)Regeln der Absätze 2 bis 9 sowie der §§ 22 und 23 UmwStG anwendbar.



2. Einbringungstatbestand gemäß § 20 Abs. 1 UmwStG

2.1 Nur betriebliche Sachgesamtheiten begünstigt

Gegenstand einer nach § 20 Abs. 1 UmwStG begünstigten Einbringung (Sacheinlage) können nur betriebliche Sachgesamtheiten sein. Dies sind Organisationseinheiten, die als Betrieb, Teilbetrieb/Teilpraxis oder Mitunternehmeranteil anzusehen sind. Davon abzugrenzen ist die Übertragung bloß eines einzelnen Wirtschaftsguts oder einer Vielzahl einzelner Wirtschaftsgüter, denen z.B. aufgrund fehlender Abgrenzung vom Restunternehmen (beim Teilbetrieb) oder zurückbehaltener funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen eine (Teil-)Betriebs- oder Mitunternehmeranteilsqualität nicht zukommt. Welcher (Gewinn-)Einkunftsart die Sachgesamtheit angehört, spielt für die Anwendung des § 20 Abs. 1 UmwStG keine Rolle. Prägend für den (Teil-)Betrieb oder Mitunternehmeranteil i.S.d. § 20 Abs. 1 UmwStG ist die Summe seiner wesentlichen Betriebsgrundlagen nach funktionaler Betrachtungsweise (dies ist unabhängig davon, ob das eingebrachte Vermögen zum gemeinen Wert oder mit einem Minderansatz bewertet wird, BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 20.06). Die unterlassene Einbringung nur einer einzigen funktional wesentlichen Betriebsgrundlage verhindert die Steuervergünstigungen des § 20 UmwStG. Bei Personengesellschaften ist besonders auf die wesentlichen Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen zu achten. Sowohl bei der Betriebs- als auch Teilbetriebs- oder Mitunternehmeranteileinbringung sind die diesen Sachgesamtheiten als wesentliche Betriebsgrundlagen dienenden Wirtschaftsgüter mit einzubringen (BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 20.06 und 20.10 i.V.m. 20.06; ständige Rechtsprechung: BFH vom 29.11.2017, I R 7/16, BStBl II 2019, 738).

Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll der gewerbliche Teilbetrieb in allen Fällen der Sacheinlage (d.h. auch bei rein inländischen Vorgängen) nach der Definition der EU-Fusionsrichtlinie (Art. 2 Buchst. j.) ausgelegt werden (BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 20.06 i.V.m. 15.02; kritisch dazu Graw, DB 2013, 1011; ebenso Patt in D/P/M, § 20 UmwStG Tz. 93). Hieraus ergebe sich die Notwendigkeit, neben den funktional wesentlichen Wirtschaftsgütern auch solche unwesentlichen (aktiven und passiven) Wirtschaftsgüter mitzuübertragen, die dem Teilbetrieb »wirtschaftlich zuordenbar« sind (BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 20.06 i.V.m. 15.02 und 15.07-15.10).