

Übungsklausur aus dem Umwandlungs-, Körperschaft- und Einkommensteuerrecht

Ein Formwechsel mit Komplikationen

Jan-Hendrik Hillers und Stefanie Kahnke*

Die nachfolgende Klausur mittleren bis hohen Schwierigkeitsgrads dient Kandidaten der Steuerberaterprüfung zur Vorbereitung auf den schriftlichen Teil am zweiten Prüfungstag (Ertragsteuerrecht). Schwerpunktthemen sind u. a. der Formwechsel einer Personengesellschaft nach § 25 UmwStG und die entsprechende Sperrfrist nach § 22 Abs. 1 UmwStG (vgl. hierzu auch die Fallstudie von Hillers/Kahnke, SteuerStud 12/2025 S. 817, NWB AAAAK-02352). Die Bearbeitungszeit beträgt drei Zeitstunden. Rechtsstand der Lösung dieser Klausur ist der 31.10.2025.

i Über den PrüfungsCoach schriftliche Steuerberaterprüfung, NWB GAAAH-44658, haben Sie, sortiert nach Prüfungstagen, Zugriff auf viele weitere (Kurz-)Übungsklausuren und das neue SteuerStud Klausureentraining (vgl. hierzu auch S. 841, in dieser Ausgabe) sowie Fallstudien, Schaubilder u.v.m.

I. Sachverhalt

1. Allgemeine Angaben

Die Holz-OHG (H-OHG) mit Sitz in Hamburg betreibt in Hamburg einen Einzelhandel mit Holzmöbeln von hoher Qualität auf einem angemieteten Geschäftsgrundstück (vgl. Tz. 2). Gesellschafter der H-OHG sind seit 2016 die 56-jährige Marion Energisch (ME) mit Wohnsitz in Düsseldorf zu 60 % und die Zedernholz-AG (Z-AG) mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Berlin zu 40 %. Das Wj. der H-OHG und der Z-AG entspricht jeweils dem Kj. Die Gewinnermittlung der H-OHG erfolgt nach § 4 Abs. 1 EStG i. V. mit § 5 EStG. Die zutreffende Handels- und Steuerbilanz der H-OHG zum 31.12.2024 zeigt folgendes Bild:

Aktiva	Bilanz H-OHG 31.12.2024		Passiva
Anlagevermögen	1.000.000 €	Kapitalkonto ME	360.000 €
Umlaufvermögen	600.000 €	Kapitalkonto Z-AG	240.000 €
Bankkonto	400.000 €	Rückstellungen	600.000 €
		Verbindlichkeiten	800.000 €
	2.000.000 €		2.000.000 €

Im Anlagevermögen der H-OHG sind stille Reserven i. H. von 600.000 € und im Umlaufvermögen i. H. von 400.000 € enthalten.

2. Geschäftsgeschäftsgesetz

Die H-OHG betreibt ihren Einzelhandel auf einem Geschäftsgrundstück in Hamburg (Baujahr des Gebäudes 1965), das der H-OHG seit dem 1.1.2022 auf Grundlage eines Mietvertrags von ME überlassen wird. ME hat das Geschäftsgrundstück zum 1.1.2022 für einen Kaufpreis von 1.000.000 € (entspricht dem Teilwert zum 1.1.2022) erworben (Anteil Grund und Boden 30 %) und den Kaufpreis i. H. von 600.000 € mit einem Darlehen, das am 31.12.2033 in einer Summe zurückzuzahlen ist, bei ihrer Hausbank fremdfinanziert. Den Restbetrag des Kaufpreises hat ME aus privaten Mitteln bezahlt. Die monatlich zu

* Jan-Hendrik Hillers, Dipl.-Finanzwirt (FH) und Steuerberater, ist in der Praxisgruppe Internationales Steuerrecht bei Flick Gocke Schaumburg in Frankfurt am Main und Düsseldorf sowie als Dozent in der Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung tätig. Stefanie Kahnke, Rechtsreferendarin am Landgericht Darmstadt, ist wissenschaftliche Mitarbeiterin bei Flick Gocke Schaumburg in Frankfurt am Main.

zahlenden Zinsen belaufen sich auf 1.500 € und wurden jeweils am vorletzten Werktag eines Monats von ME an ihre Hausbank überwiesen.

Die vereinbarte monatliche Miete für das Geschäftsgrundstück beträgt 8.000 €, die ortsübliche Miete für ein vergleichbares Geschäftsgrundstück 10.000 € pro Monat. Die Miete wird jeweils am vorletzten Werktag eines Monats auf ein privates Bankkonto von ME überwiesen. ME sind laufende monatliche Kosten im Zusammenhang mit dem Geschäftsgrundstück i. H. von 1.200 € entstanden, die jeweils durch Überweisungen von ihrem privaten Bankkonto beglichen wurden. Der Teilwert des Geschäftsgrundstücks am 31.12.2024 beträgt 1.400.000 € (Anteil Grund und Boden unverändert 30 %).

3. Formwechsel

Mit Wirkung zum 1.1.2025, 0 Uhr wird die H-OHG in die H-GmbH formgewechselt. Nach dem Formwechsel sind ME zu 60 % und die Z-AG zu 40 % an der H-GmbH beteiligt. Die vermögensmäßige Beteiligung von ME und der Z-AG entspricht auch den Stimmrechten der Gesellschafter bei der H-GmbH. Nach den Bestimmungen des zivilrechtlichen Vertrags über den Formwechsel soll das ganze Vermögen der H-OHG auf die H-GmbH übergehen. Ausgenommen vom Formwechsel ist das Geschäftsgrundstück, das ME an die H-OHG vermietet.

Die Z-AG erhält im Zuge des Formwechsels eine Darlehensforderung gegenüber der H-GmbH von 300.000 €. Sie erhält am 29.12.2025 insgesamt 9.000 € Darlehenszinsen aus der Darlehensforderung gegenüber der H-GmbH nach Einbehalt der zutreffenden Steuerabzugsbeträge auf ihrem Bankkonto gutgeschrieben; fremdüblich wären lediglich Darlehenszinsen von 7.000 €.

Der Formwechsel soll möglichst steuerneutral erfolgen. Buchhalterisch sollen die Bestände der Kapitalkonten von ME und der Z-AG dem Stammkapital der H-GmbH entsprechen.

Auch nach dem Formwechsel in die H-GmbH setzt ME die Vermietung des Geschäftsgrundstücks in Hamburg zu identischen Konditionen und unter demselben Mietvertrag fort. Für das gesamte Kj. 2025 erklärt ME hinsichtlich des Geschäftsgrundstücks in Hamburg Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in ihrer Einkommensteuererklärung.

4. Gewinnausschüttung

Die H-GmbH tätigt am 17.8.2025 eine Gewinnausschüttung von insgesamt 150.000 € an ME und die Z-AG. Die unter Einbehalt der zutreffenden Steuerabzugsbeträge verbleibenden Netto-Beträge der Gewinnausschüttung werden ME und der Z-AG am 17.8.2025 auf ihren jeweiligen Bankkonten gutgeschrieben. Die Gewinnausschüttung wurde von sämtlichen Parteien buchhalterisch zutreffend erfasst.

5. Veräußerung der H-GmbH

Mit Wirkung zum 30.12.2025 veräußert die Z-AG ihre Beteiligung an der H-GmbH für einen Kaufpreis von 900.000 € an einen fremden Dritten. Die Veräußerungsnebenkosten trägt der Erwerber der Beteiligung an der H-GmbH. Die Veräußerung wird von der Z-AG buchhalterisch zutreffend erfasst.

II. Aufgabe

1. Gehen Sie kurz auf die wesentlichen zivilrechtlichen und umwandlungssteuerrechtlichen Aspekte des Formwechsels der H-OHG in die H-GmbH ein. **[5,5 Punkte]**
2. Stellen Sie die steuerlichen Folgen des vorstehenden Sachverhalts für ME im Jahr 2025 dar. **[25,5 Punkte]**
3. Erläutern Sie die steuerlichen Folgen des vorstehenden Sachverhalts für die Z-AG im Jahr 2025. **[19,0 Punkte]**

III. Hinweise

- Auf umsatz-, schenkung- gewerbe- und grunderwerbsteuerliche Folgen ist nicht einzugehen.
- Auf den Solidaritätszuschlag ist aus Vereinfachungsgründen nicht einzugehen.
- Auf die persönliche Steuerpflicht der Beteiligten ist aus Vereinfachungsgründen nicht einzugehen.

- Für den VZ 2025 gelten sämtliche Anträge als gestellt und sämtliche Nachweise als erbracht.
- Gegebenenfalls erforderliche Bilanzen der H-OHG, der H-GmbH, der ME und der Z-AG sind nicht aufzustellen.
- Die Körperschaftsteuererklärung 2025 der H-GmbH ist verfahrensrechtlich noch änderbar.
- Gehen Sie aus Vereinfachungsgründen davon aus, dass auch die Eintragung des Formwechsels der H-OHG mit Wirkung zum 1.1.2025, 0 Uhr erfolgt.

IV. Lösung

1. Zivilrechtliche und umwandlungssteuerrechtliche Folgen des Formwechsels

a) Zivilrecht

Der Formwechsel der H-OHG in die H-GmbH erfolgt als Formwechsel i. S. des **§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UmwG i. V. mit § 190 Abs. 1 UmwG**. Die H-OHG ist formwechselnder Rechtsträger nach **§ 191 Abs. 1 Nr. 1 UmwG**, und die H-GmbH ist Rechtsträger neuer Rechtsform nach **§ 191 Abs. 2 Nr. 2 UmwG**. [|1,0]

Zivilrechtlich hat der Formwechsel keine Vermögensübertragung von der H-OHG auf die H-GmbH zur Folge; es handelt sich um einen **bloßen Rechtskleidwechsel**. Daher hat die **H-OHG keine handelsrechtliche Schlussbilanz i. S. des § 17 Abs. 2 Satz 1 UmwG** aufzustellen. [|1,0]

b) Umwandlungssteuerrecht

Steuerlich handelt es sich beim Formwechsel der H-OHG um eine **Einbringung i. S. des §§ 25 i. V. mit 20 UmwStG**. Die Vorschriften der **§§ 20–23 UmwStG gelten nach § 25 Satz 1 UmwStG entsprechend**.

Einbringungsgegenstand sind jeweils die **Mitunternehmeranteile von ME und der Z-AG an der H-OHG**, d. h. es liegen **zwei voneinander getrennte und unabhängige Einbringungsvorgänge** vor.¹ Daher ist auch für beide Einbringungsvorgänge getrennt zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 UmwStG vorliegen und welcher Wertansatz für das eingebrachte Betriebsvermögen nach § 20 Abs. 2 UmwStG zu berücksichtigen ist. [|1,0]

Die **H-OHG** hat nach **§ 25 Satz 2 UmwStG i. V. mit § 9 Satz 2 UmwStG** auf den 1.1.2025 eine steuerliche Schlussbilanz, und die **H-GmbH** nach **§ 25 Satz 2 UmwStG i. V. mit § 9 Satz 2 UmwStG** auf den 1.1.2025 eine steuerliche Eröffnungsbilanz aufzustellen. [|1,0]

Der Formwechsel der H-OHG in die H-GmbH fällt in den **sachlichen Anwendungsbereich des UmwStG** nach **§ 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG**. [|0,5]

Auch der **persönliche Anwendungsbereich des UmwStG** ist gem. **§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb** (die H-OHG ist eine Gesellschaft i. S. des § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UmwStG und ME sowie die Z-AG erfüllen als Gesellschafter der H-OHG selbst die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 [Z-AG] und Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa UmwStG [ME]) **bzw. Nr. 2 Buchst. b UmwStG** (es handelt sich um einen reinen Inlandsfall ohne Verlust bzw. Beschränkung eines deutschen Besteuerungsrechts) eröffnet.² [|1,0]

2. Steuerliche Folgen für ME im Jahr 2025

a) Einbringung des Mitunternehmeranteils

Die Einbringung ihres Mitunternehmeranteils an der H-OHG gegen die Gewährung von neuen Anteilen an der H-GmbH stellt aus Sicht von ME grundsätzlich die Aufgabe ihres Mitunternehmeranteils gem. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG i. V. mit § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG dar. Für die Frage, ob es sich um die Veräußerung oder die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils handelt, sind die **funktional wesentlichen und die quantitativ wesentlichen Betriebsgrundlagen des übertragenen Betriebsvermögens** maßgeblich.³ Zum

1 Vgl. UmwStE 2025 gem. BMF, Schreiben v. 2.1.2025 - IV C 2 - S 1978/00035/020/040, BStBl 2025 I S. 92 NWB BAAJ-82404, zuletzt geändert durch BMF, Schreiben v. 1.8.2025 - IV C 2 - S 1978/00051/004/026 NWB YAAJ-96798, hier Rz. 20.05 UmwStE.

2 Nach h. M. läuft die Vorschrift des § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UmwStG beim Formwechsel ins Leere (vgl. Graw in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 1 Rz. 177; Haase in Haase/Hofacker, UmwStG, 3. Aufl. 2021, § 1 Rz. 125; Hörtagl in Schmitt/Hörtagl, UmwG/UmwStG, 10. Aufl. 2024, § 1 UmwStG Rz. 116; Mückl in BeckOK UmwStG, 33. Edition 2025, § 1 Rz. 791).

3 Vgl. H 16 Abs. 8 Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage EStH.

Mitunternehmeranteil von ME gehört neben ihrem Anteil am Gesamthandsvermögen der H-OHG auch ihr **Sonderbetriebsvermögen** in Form des **Geschäftsgrundstücks**.⁴ [|1,0]

Das **Geschäftsgrundstück** stellt eine **funktional wesentliche Betriebsgrundlage** dar, weil es sich um das einzige Geschäftsgrundstück der H-OHG handelt.⁵ Damit werden nicht sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen, die zum Mitunternehmeranteil von ME gehören, auf die H-GmbH übertragen. Das Geschäftsgrundstück wird nach **§ 6 Abs. 5 Satz 2 EStG i. V. mit Satz 1 EStG zu Buchwerten** in das Betriebsvermögen des Besitzunternehmens von ME übertragen (hierzu sogleich unter Kap. IV.2.b)). Somit liegt **keine Betriebsaufgabe, sondern** die (nicht nach §§ 16, 34 EStG begünstigte) **Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter** vor.⁶

[|1,5]

Die Einbringung ihres Mitunternehmeranteils durch ME in die H-GmbH **erfüllt** damit auch **nicht die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 UmwStG**, da der Mitunternehmeranteil zwar

- in eine Kapitalgesellschaft (die H-GmbH) eingebbracht wird und
- ME als Einbringende hierfür neue Anteile in Form des Stammkapitals der H-GmbH von 360.000 € durch die Neugründung der H-GmbH erhält⁷,

aber **nicht sämtliche funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen**, die zum Mitunternehmeranteil von ME gehören, **in die H-GmbH eingebbracht** werden.⁸ Folglich kann die Bewertungsvorschrift des § 20 Abs. 2 UmwStG, die eine Einbringung zu Buchwerten erlaubt, keine Anwendung finden.

[|1,5]

Vielmehr ist das in die H-GmbH eingebaute Betriebsvermögen nach **Tausch-Grundsätzen (vgl. § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG analog)** mit den **gemeinen Werten** anzusetzen, denn der Formwechsel steht aus steuerlicher Sicht einer entgeltlichen Veräußerung gleich.⁹

[|1,0]

Der **gemeine Wert des eingebrachten Betriebsvermögens**, d. h. der Anteil von ME am Gesamthandsvermögen der H-OHG, ermittelt sich wie folgt:

Anlagevermögen (1.000.000 € Buchwert + 600.000 € stille Reserven =)	1.600.000 €
+ Umlaufvermögen (600.000 € Buchwert + 400.000 € stille Reserven =)	1.000.000 €
+ Bankkonto	400.000 €
./. Rückstellungen	600.000 €
./. Verbindlichkeiten	800.000 €
Gemeiner Wert des eingebrachten Betriebsvermögens insgesamt	1.600.000 €
Anteil von ME am Gesamthandsvermögen der H-OHG: 1.600.000 € x 60 % =	960.000 €

[|1,0]

Aus der Veräußerung bzw. dem Tausch des eingebrachten Betriebsvermögens („Tausche Betriebsvermögen der H-OHG gegen neue Anteile an der H-GmbH“) ergibt sich damit folgender **Veräußerungsgewinn für ME**:

Gemeiner Wert des eingebrachten Betriebsvermögens	960.000 €
./. Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens (Kapitalkonto von ME bei der H-OHG)	360.000 €
Veräußerungsgewinn	600.000 €

[|1,0]

Auch wenn ME das 55. Lebensjahr bereits vollendet hat, finden weder der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG¹⁰ noch die Tarifbegünstigung des § 34 EStG¹¹ Anwendung. Denn aufgrund

4 Vgl. R 4.2 Abs. 2 Satz 2 EStR.

5 Vgl. H 16 Abs. 8 Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage EStH.

6 Vgl. Wacker in Schmidt, EStG, 44. Aufl. 2025, § 16 Rz. 77.

7 Vgl. Rz. E 20.10 UmwStE.

8 Vgl. Rz. 25.01 i. V. mit Rz. 20.05 UmwStE.

9 Vgl. Rz. 00.02 UmwStE.

10 Vgl. H 16 Abs. 4 Buchwertübertragung von wesentlichen Betriebsgrundlagen EStH.

11 Vgl. H 16 Abs. 4 Buchwertübertragung von wesentlichen Betriebsgrundlagen EStH; R 34.1 Abs. 2 EStR.

der Buchwertüberführung des Geschäftsgrundstücks nach § 6 Abs. 5 Satz 2 i. V. mit Satz 1 EStG (hierzu sogleich unter Kap IV.2.b)) liegt keine begünstigte Betriebsaufgabe, sondern die **nicht begünstigte Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter** vor¹². Damit werden nicht sämtliche stille Reserven in den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des Mitunternehmeranteils von ME aufgedeckt. [|1,0]

b) Betriebsaufspaltung

Das Geschäftsgrundstück wird nicht in die H-GmbH eingebracht, so dass es grundsätzlich als entnommen zu behandeln ist.¹³ Daher sind **grundsätzlich** sämtliche stille Reserven im Geschäftsgrundstück aufzudecken (vgl. § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG). Eine Ausnahme hiervon besteht nur, wenn das **Geschäftsgrundstück weiterhin Betriebsvermögen** darstellt.¹⁴ [|1,0]

Ab dem 1.1.2025 liegen zwischen ME als Besitzunternehmen und der H-GmbH als Betriebsunternehmen die Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung vor.¹⁵ Die erforderliche **sachliche Verflechtung** ist gegeben, da das Geschäftsgrundstück eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage für die H-GmbH darstellt.¹⁶ Die verbilligte Überlassung des Grundstücks an die H-GmbH steht dem Vorliegen einer Betriebsaufspaltung nicht entgegen.¹⁷ Die erforderliche **personelle Verflechtung** ist ebenfalls gegeben, weil ME sowohl das Besitzunternehmen als Alleineigentümerin des Geschäftsgrundstücks als auch das Betriebsunternehmen als Mehrheitsgesellschafterin beherrscht.¹⁸ [|2,0]

Als wesentliche Rechtsfolge der Betriebsaufspaltung stellt die **Vermietung des Geschäftsgrundstücks von ME an die H-GmbH** keine private Vermögensverwaltung, sondern einen eigenständigen Gewerbebetrieb i. S. des § 15 Abs. 2 EStG dar.¹⁹ ME erzielt daher mit ihrem Besitzunternehmen Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i. V. mit § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Einkünfte des Besitzunternehmens sind gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG der Gewinn. [|1,0]

Das **Betriebsvermögen des Besitzunternehmens von ME** umfasst zunächst das vermietete Geschäftsgrundstück. Dieses ist nach § 6 Abs. 5 Satz 2 i. V. mit Satz 1 EStG zu **Buchwerten** vom Sonderbetriebsvermögen von ME bei der H-OHG in das Betriebsvermögen des Besitzunternehmens zu überführen. Somit kommt es im Zuge des Formwechsels der H-OHG in die H-GmbH **nicht zur Aufdeckung von stillen Reserven im Geschäftsgrundstück**, da das Geschäftsgrundstück ununterbrochen Betriebsvermögen darstellt. [|1,0]

Der **Buchwert des Grund und Bodens** beträgt mangels Abschreibung **300.000 € (= 1.000.000 € Kaufpreis x 30 % Anteil Grund und Boden)**.

Die **Anschaffungskosten des Gebäudes** haben **700.000 € (= 1.000.000 € Kaufpreis x 70 % Anteil Gebäude)** betragen. Sie sind um die Abschreibung in den Jahren 2022–2024 zu mindern. Da das Gebäude im Jahr 1965 errichtet wurde, beträgt die jährliche Abschreibung nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG 2 %, d. h. **14.000 € (= 700.000 € x 2 %)**. Der **Buchwert des Gebäudes zum 31.12.2024 bzw. 1.1.2025, 0 Uhr** beträgt daher **658.000 € (= 700.000 € ./ 3 x 14.000 €)**. [|1,5]

Ebenfalls zum Betriebsvermögen des Besitzunternehmens gehört das für den Erwerb des Geschäftsgrundstücks aufgenommene **Darlehen** bei der Hausbank von **600.000 €**.²⁰ [|1,0]

Zuletzt ist auch die **Beteiligung von ME an der H-GmbH** notwendiges Betriebsvermögen des Besitzunternehmens von ME. Die Anschaffungskosten der Beteiligung von ME an der H-GmbH ergeben sich nach § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG analog aus dem gemeinen Wert des in die H-GmbH eingebrachten Betriebsvermögens von **960.000 €**. [|1,0]

12 Vgl. Wacker in Schmidt, EStG, 44. Aufl. 2025, § 16 Rz. 77.

13 Vgl. Rz. 25.01 i. V. mit Rz. 20.08. UmwStE.

14 Vgl. Rz. 25.01 i. V. mit Rz. 20.08. UmwStE.

15 Vgl. H 15.7 Abs. 4 Allgemeines EStH.

16 Vgl. H 15.7 Abs. 5 Wesentliche Betriebsgrundlage EStH.

17 Vgl. H 15.7 Abs. 5 Beginn der sachlichen Verflechtung EStH.

18 Vgl. H 15.7 Abs. 6 Allgemeines EStH.

19 Vgl. H 15.7 Abs. 4 Allgemeines EStH.

20 Vgl. H 4.2 Abs. 15 Betriebsschuld EStH.

Die **offene Gewinnausschüttung der H-GmbH am 17.8.2025** führt bei ME grundsätzlich zu Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG i. V. mit § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG. Da sich die Anteile der H-GmbH jedoch im Betriebsvermögen des Besitzunternehmens von ME befinden, zählt die Gewinnausschüttung nach **§ 20 Abs. 8 Satz 1 EStG** zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. **§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG** i. V. mit **§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG**. [|1,0]

Gemäß **§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG** unterliegt die offene Gewinnausschüttung der H-GmbH der Kapitalertragsteuer von 25 %. Der Steuerabzug ist nach **§ 43 Abs. 4 EStG** trotz der Umqualifikation der Gewinnausschüttung in Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorzunehmen. Die Kapitalertragsteuer hat gem. **§ 43 Abs. 5 Satz 2 EStG** keine Abgeltungswirkung. [|1,0]

Die **Einnahmen von ME aus der Gewinnausschüttung der H-GmbH** belaufen sich auf **90.000 €** (= 150.000 € x 60 %), weil die einbehaltene Kapitalertragsteuer die Einnahmen gem. **§ 12 Nr. 3 EStG** nicht mindern darf. [|0,5]

Da sich die Anteile an der H-GmbH im Betriebsvermögen des Besitzunternehmens befinden, sind **40 %** der offenen Gewinnausschüttung, also **36.000 €** (= 90.000 € x 40 %), nach **§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d, Satz 2 EStG** steuerfrei. Die **steuerpflichtigen Einnahmen** betragen damit **54.000 €** (= 90.000 € x 60 %). [|1,0]

ME kann die von der H-GmbH einbehaltene Kapitalertragsteuer nach **§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG** auf ihre Einkommensteuer anrechnen. [|0,5]

Die **verbilligte Überlassung des Geschäftsgrundstücks** an die H-GmbH führt nicht zu einer verdeckten Einlage i. S. des § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG, denn es handelt sich mangels eines eingelegfähigen Vermögensvorteils lediglich um einen **bloßen Nutzungsvorteil**.²¹ [|1,0]

Allerdings sind die **Einkünfte aus der Vermietung des Geschäftsgrundstücks** in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Anteil aufzuteilen, weil die **Betriebsausgaben im Zusammenhang mit dem unentgeltlichen Teil der Vermietung** gem. **§ 3c Abs. 2 Satz 6 EStG** nur zu 60 % abziehbar sind. Der **entgeltliche Teil** der Vermietung beträgt **80 %** (= tatsächliche monatliche Miete 8.000 € / fremdübliche Miete 10.000 €). [|1,0]

Einkünfteermittlung entgeltlicher Teil (80 %)

Einnahmen: 12 x 8.000 € =	96.000 €
./. AfA Gebäude (§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG; die AfA ist aufgrund der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 Satz 2 i. V. mit Satz 1 EStG wie im Sonderbetriebsvermögen von ME vorzunehmen): 700.000 € x 2 % x 80 % =	11.200 €
./. Laufende Kosten (§ 4 Abs. 4 EStG): 1.200 € x 12 x 80 % =	11.520 €
./. Zinsen (§ 4 Abs. 4 EStG): 1.500 € x 12 x 80 % =	14.400 €
Einkünfte entgeltlicher Teil	58.880 €

[|1,5]

Einkünfteermittlung unentgeltlicher Teil (20 %)

Einnahmen =	0 €
(Einnahmen sind vollständig dem entgeltlichen Teil zuzuordnen)	
./. AfA Gebäude (§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG; die AfA ist aufgrund der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 Satz 2 i. V. mit Satz 1 EStG wie im Sonderbetriebsvermögen von ME vorzunehmen): 700.000 € x 2 % x 20 % x 60 % (§ 3c Abs. 2 Satz 6 EStG) =	1.680 €
./. Laufende Kosten (§ 4 Abs. 4 EStG): 1.200 € x 12 x 20 % x 60 % (§ 3c Abs. 2 Satz 6 EStG) =	1.728 €
./. Zinsen (§ 4 Abs. 4 EStG): 1.500 € x 12 x 20 % x 60 % (§ 3c Abs. 2 Satz 6 EStG) =	2.160 €
Einkünfte unentgeltlicher Teil	./. 5.568 €

Die **Einkünfte aus der Vermietung des Geschäftsgrundstücks** betragen damit **insgesamt 53.312 €**. [|1,5]

²¹ Vgl. H 8.9 Einlagefähiger Vermögensvorteil EStH.

3. Steuerliche Folgen für die Z-AG im Jahr 2025

a) Einbringung des Mitunternehmeranteils

Die Einbringung des Mitunternehmeranteils durch die Z-AG in die H-GmbH **erfüllt die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 UmwStG**, da

- ein Mitunternehmeranteil i. S. des § 20 Abs. 1 UmwStG mit sämtlichen funktionalen Betriebsgrundlagen²²
- in eine Kapitalgesellschaft (die H-GmbH) eingebracht wird **und**
- die Z-AG als Einbringende hierfür neue Anteile in Form des Stammkapitals der H-GmbH von 240.000 € durch die Neugründung der H-GmbH erhält.²³

Ausreichend ist, dass die Z-AG z. T. **neue Anteile** an der H-GmbH im Zuge der Einbringung erhält; die sonstige Gegenleistung in Form der **Darlehensforderung gegenüber der H-GmbH steht** der Eröffnung des Anwendungsbereichs des § 20 Abs. 1 UmwStG nicht entgegen.²⁴ [|1,0]

Grundsätzlich ist das übertragene Betriebsvermögen von der H-GmbH gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG mit den **gemeinen Werten** anzusetzen. [|0,5]

Da ein **möglichst niedriges steuerliches Ergebnis** im Zusammenhang mit der Einbringung gewünscht ist, ist ein **Buchwertansatz** zu prüfen. Alle Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1–3 UmwStG liegen im vorliegenden Fall unstrittig vor:

- **Nr. 1:** Die H-GmbH unterliegt der Körperschaftsteuer und ist nicht von der Körperschaftsteuer befreit.
- **Nr. 2:** Die Passiva des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigen nicht die Aktiva (das Eigenkapital in der Bilanz der H-OHG für den Mitunternehmeranteil der Z-AG ist positiv).
- **Nr. 3:** Da es sich um einen reinen Inlandsfall handelt, kommt es zu keinem Ausschluss und zu keiner Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts für das eingebrachte Betriebsvermögen. [|1,0]

Allerdings erhält die Z-AG neben den neuen Anteilen an der H-GmbH auch eine **sonstige Gegenleistung** in Form der **Darlehensforderung i. H. von 300.000 €**. Daher ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG erfüllt sind. Die **maßgeblichen Wertgrenzen** für die unschädliche sonstige Gegenleistung ermitteln sich wie folgt:

- a) 25 % des Buchwerts (= Eigenkapital) des eingebrachten Betriebsvermögens 240.000 € = 60.000 € **oder**
- b) 500.000 €, max. Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens 240.000 € = 240.000 €.

Maßgeblich ist jeweils die **höhere Wertgrenze**, d. h. vorliegend **240.000 €**. Damit liegt eine **schädliche Gegenleistung i. S. des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG i. H. von 60.000 €** (= 300.000 € ./ 240.000 €) vor. [|1,0]

Die schädliche Gegenleistung von 60.000 € ist ins Verhältnis zum gemeinen Wert des eingebrachten Betriebsvermögens (gemeiner Wert H-OHG insgesamt 1.600.000 €, vgl. Kap IV.2.a), hiervon 40 % = 640.000 €) zu setzen. Damit ist eine **Buchwertfortführung nur zu 90,63 %** (= [640.000 € ./ 60.000 €] / 640.000 €) **möglich**; hinsichtlich der restlichen 9,37 % (= 60.000 € / 640.000 €) kommt es zu einer Aufdeckung der stillen Reserven.²⁵

Das von der Z-AG eingebrachte Betriebsvermögen ist folglich von der H-GmbH grundsätzlich mit **277.512 €** (= Buchwert 240.000 € x 90,63 % = 217.512 € + schädliche Gegenleistung 60.000 €) anzusetzen.²⁶ [|1,5]

Allerdings sind der **Mindestwertansatz nach § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG** zu beachten und das eingebrachte Betriebsvermögen mind. mit dem gemeinen Wert der sonstigen Gegenleistung von 300.000 € anzusetzen. Hier übersteigt der Mindestwertansatz nach § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG (300.000 €) den Wertansatz nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG (277.512 €). Somit ist das eingebrachte Betriebsvermögen mit **300.000 €** anzusetzen. [|1,0]

22 Vgl. Rz. 25.01 i. V. mit Rz. 20.06 UmwStE.

23 Vgl. Rz. E 20.10 UmwStE.

24 Vgl. Rz. E 20.09 UmwStE.

25 Vgl. zur Berechnung des Wertansatzes Rz. 20.19a UmwStE.

26 Vgl. zur Berechnung des Wertansatzes Rz. 20.19a UmwStE.

Damit entsteht bei der Z-AG nach § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG ein Einbringungsgewinn von 60.000 € (= Wertansatz 300.000 € ./ Kapitalkonto des Mitunternehmeranteils 240.000 €). [|0,5]

Die Anschaffungskosten der Z-AG für die neuen Anteile an der H-GmbH betragen nach § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG grundsätzlich 300.000 €. Jedoch ist nach § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistung von 300.000 € abzuziehen. Daher betragen die Anschaffungskosten der neuen Anteile 0 €. [|1,0]

b) Offene Gewinnausschüttung

Die offene Gewinnausschüttung der H-GmbH unterliegt gem. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG der Kapitalertragsteuer von 25 %. Der Steuerabzug ist gem. § 43 Abs. 4 EStG trotz der Umqualifikation der Gewinnausschüttung in Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorzunehmen. [|1,0]

Die Kapitalertragsteuer von 15.000 € (= 150.000 € x 40 % = 60.000 € x 25 % = 15.000 €) ist gem. § 10 Nr. 2 KStG dem Einkommen der Z-AG außerbilanziell hinzuzurechnen. [|0,5]

Da die Beteiligung der Z-AG an der H-GmbH am 1.1.2025, 0 Uhr zu mind. 10 % (hier: 40 %) besteht, ist die offene Gewinnausschüttung nach § 8b Abs. 1 Satz 1, Abs. 4 Satz 1 KStG in voller Höhe (60.000 €) außerbilanziell zu kürzen. Allerdings gelten nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG 5 % der offenen Gewinnausschüttung, d. h. 3.000 € (= 60.000 € x 5 %), als nichtabziehbare Betriebsausgaben, die dem Einkommen der Z-AG außerbilanziell hinzuzurechnen sind. [|1,0]

c) Fremdunübliche Darlehenszinsen

Die fremdunüblichen Darlehenszinsen von 2.000 € (= 9.000 € tatsächliche Darlehenszinsen ./ 7.000 € fremdübliche Darlehenszinsen) stellen eine verdeckte Gewinnausschüttung i. S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG dar, da auf Ebene der H-GmbH

- eine Vermögensminderung vorliegt,
- die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist (einem fremden Dritten hätte die H-GmbH die zu hohen Zinsen nicht gezahlt),
- sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags i. S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ausgewirkt hat (die H-GmbH hat „zu hohe“ Betriebsausgaben i. S. des § 4 Abs. 4 EStG) und
- keine offene Gewinnausschüttung darstellt.²⁷ [|1,0]

Nach dem Wortlaut des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG unterliegt eine verdeckte Gewinnausschüttung, genau wie eine offene Gewinnausschüttung, der Kapitalertragsteuer. Allerdings wird für eine verdeckte Gewinnausschüttung aus tatsächlichen Gründen keine Kapitalertragsteuer einbehalten. [|1,0]

Da die Körperschaftsteuerveranlagung 2025 der H-GmbH nach den Hinweisen verfahrensrechtlich noch änderbar ist, wird die verdeckte Gewinnausschüttung dem Einkommen der H-GmbH nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG außerbilanziell hinzugerechnet. Damit liegt kein Fall des materiellen Korrespondenzprinzips nach § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG vor, weil die verdeckte Gewinnausschüttung nicht das Einkommen der H-GmbH gemindert hat. Somit ist die verdeckte Gewinnausschüttung bei der Z-AG nach § 8b Abs. 1 Satz 1, Abs. 4 Satz 1 KStG in voller Höhe (2.000 €) außerbilanziell zu kürzen. Allerdings gelten nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG 5 % der verdeckten Gewinnausschüttung, d. h. 100 € (= 2.000 € x 5 %), als nichtabziehbare Betriebsausgaben, die dem Einkommen der Z-AG außerbilanziell hinzuzurechnen sind. [|1,5]

d) Fremdübliche Darlehenszinsen

Die fremdüblichen Darlehenszinsen von 7.000 € unterliegen nicht der Kapitalertragsteuer nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG; insbesondere handelt es sich bei der H-GmbH nicht um ein inländisches Kreditinstitut i. S. des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. b EStG. [|1,0]

Die fremdüblichen Darlehenszinsen sind nach § 4 Abs. 4 EStG i. U. Betriebseinnahmen der Z-AG. Es ergeben sich keine Besonderheiten für die Besteuerung der Zinsen. [|0,5]

²⁷ Vgl. R 8.5 Abs. 1 KStR.

e) Veräußerung der H-GmbH

Die Veräußerung der Beteiligung der H-GmbH am 30.12.2025 führt zu einem **Sperrfristverstoß nach § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG**, denn die Z-AG hat ihren Mitunternehmeranteil unter dem gemeinen Wert eingebracht, und die Veräußerung erfolgte innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist (1.1.2025–31.12.2031). Daher ist rückwirkend ein **Einbringungsgewinn I nach § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG** zu versteuern. Die Veräußerung der Beteiligung an der H-GmbH gilt insoweit nach § 22 Abs. 1 Satz 2 UmwStG als rückwirkendes Ereignis i. S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.

[|1,0]

Der **Einbringungsgewinn I** ermittelt sich nach § 22 Abs. 1 Satz 3 UmwStG wie folgt:

Gemeiner Wert des eingebrachten Betriebsvermögens 1.1.2025 (vgl. Kap. IV.3.a))	640.000 €
./. Bereits von der H-GmbH angesetzter Wert	300.000 €
Zwischenergebnis	340.000 €
./. $\frac{1}{7}$ (im Zeitpunkt der Veräußerung am 30.12.2025 ist noch kein ganzes Kj. verstrichen!)	
Einbringungsgewinn I	340.000 €

[|1,0]

Der **Einbringungsgewinn I** von **340.000 €** gilt als **nachträgliche Anschaffungskosten** der Anteile der Z-AG an der H-GmbH. Die **Anschaffungskosten** der Z-AG an der H-GmbH betragen **insgesamt 340.000 €** ($= 0 \text{ €} [\S 20 \text{ Abs. 3 Satz 3 UmwStG}] + 340.000 \text{ €}$). [|1,0]

Aus der **Veräußerung der Beteiligung an der H-GmbH** erzielt die Z-AG nach § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG einen **Veräußerungsgewinn** von **560.000 €** ($= 900.000 \text{ € Veräußerungspreis ./ 340.000 \text{ € Anschaffungskosten}$). Der Veräußerungsgewinn ist nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG bei der Z-AG in voller Höhe (560.000 €) außerbilanziell zu kürzen; allerdings gelten 5 % des Veräußerungsgewinns, d. h. 28.000 € ($= 560.000 \text{ €} \cdot 5\%$), nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG als nichtabziehbare Betriebsausgaben, die dem Einkommen der Z-AG außerbilanziell hinzuzurechnen sind.

[|1,0]

Summe der Punkte

[|50,0]

V. Punkteschlüssel

Von	Bis	Note
47,5	50,0	1,0
44,0	47,0	1,5
40,5	43,5	2,0
37,0	40,0	2,5
33,5	36,5	3,0
29,5	33,0	3,5
25,0	29,0	4,0
20,0	24,5	4,5
15,0	19,5	5,0
10,0	14,5	5,5
0,0	9,5	6,0

AUTOREN**Jan-Hendrik Hillers,**

Dipl.-Finanzwirt (FH) und Steuerberater, ist in der Praxisgruppe Internationales Steuerrecht bei Flick Gocke Schaumburg in Frankfurt am Main sowie als Dozent in der Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung tätig.

Stefanie Kahnke,

Rechtsreferendarin am Landgericht Darmstadt, ist wissenschaftliche Mitarbeiterin bei Flick Gocke Schaumburg in Frankfurt am Main.