

Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft nach § 25 UmwStG und § 1a KStG

Grundlagen sowie Besonderheiten in zehn prüfungs- und praxisrelevanten Fällen zzgl. Mini-Klausur

Jan-Hendrik Hillers und Stefanie Kahnke*

Die Grundlagen zu Einbringungen nach § 20 UmwStG sowie der entsprechenden Sperrfrist nach § 22 Abs. 1 UmwStG wurden bereits eingehend erläutert (vgl. Hillers, SteuerStud 11/2025 S. 736 NWB JAAAJ-98987). Die nachfolgende Fallstudie baut hierauf auf und thematisiert den echten Formwechsel (§ 25 UmwStG) sowie den fiktiven Formwechsel (§ 1a KStG) einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft. Beides fällt ebenfalls in den Anwendungsbereich von § 20 UmwStG. Nach den Informationen der Autoren wurde der fiktive Formwechsel nach § 1a KStG in der diesjährigen schriftlichen Steuerberaterprüfung 2025 abgeprüft.¹ Auch künftige Teilnehmende sind gut beraten, sich mit diesem Themengebiet auseinanderzusetzen.

I. Echter Formwechsel nach § 25 UmwStG

1. Begriffsdefinition und Hintergrund

Der Begriff des „Formwechsels“ ist gesetzlich nicht definiert, sondern wird vielmehr im UmwG und UmwStG vorausgesetzt. Unter Zugrundelegung von § 190 Abs. 1 UmwG² beschreibt der Formwechsel die Möglichkeit, die Rechtsform eines Rechtsträgers unter Wahrung seiner rechtlichen und wirtschaftlichen Identität zu ändern (**Identitätsgrundsatz**).³ Im Unterschied zu den anderen Umwandlungsarten nach dem UmwG ist beim Formwechsel allerdings **nur ein einziger Rechtsträger beteiligt, der fortbesteht und lediglich seine „rechtliche Hülle“ wechselt**.⁴ Ein Rechtsträgerwechsel findet also nicht statt. Man spricht in diesem Zusammenhang auch von einer bloßen „Häutung der Gesellschaftsform“⁵ bzw. von einem „bloßen Wechsel des Rechtskleids“⁶.

Aufgrund dieses identitätswahrenden Charakters findet beim Formwechsel keine Vermögensübertragung – weder im Wege der Gesamtrechtsnachfolge noch im Wege der Einzelrechtsübertragung – statt (**wirtschaftliche Identität**).⁷ Auch die bisherigen Mitgliedschaftsrechte werden grundsätzlich beibehalten.⁸ Allerdings hat der Formwechsel gleichermaßen zur Folge, dass die rechtlichen Vorschriften für die Zielrechtsform zu beachten sind (**Diskontinuität der Rechtsordnung**).⁹ Zusammenfassend lässt sich somit sagen, dass der Formwechsel durch die Identität des Rechtsträgers, die wirtschaftliche Identität als auch die Diskontinuität der Rechtsordnung geprägt wird.¹⁰

2. Zivilrechtliche Grundlagen

Der Formwechsel ist im fünften Buch des UmwG normiert und sieht systematisch ein eigenes Regelwerk vor. Allgemeine Vorschriften finden sich in den §§ 190–213 UmwG; rechtsformspezifische Vorschriften sind in den §§ 214–304 UmwG geregelt.

Das **Formwechselverfahren** lässt sich, ähnlich wie die übrigen Umwandlungsarten des UmwG, grundsätzlich in **drei Phasen**¹¹ unterteilen: die Vorbereitungsphase, die Beschlussphase sowie die Vollzugsphase.

Im Rahmen der **Vorbereitungsphase** bedarf es zunächst der Überprüfung, ob der Rechtsträger, dessen Rechtsform gewechselt werden soll, formwechselfähig ist und ob die Zielrechtsform nach dem UmwG erlaubt ist.¹² Maßgeblich dafür ist die Norm des **§ 191 UmwG**.

FALL 1 Die natürliche Person A ist bislang als Einzelunternehmer gewerblich tätig. Perspektivisch möchte A sein Unternehmen in einer anderen Rechtsform weiterführen.

Aufgabe: Kann A als natürliche Person formwechselnder Rechtsträger nach § 191 UmwG sein?

LÖSUNG Nein, als natürliche Person kann A **nicht** formwechselnder Rechtsträger sein. **Natürliche Personen werden in der abschließenden Aufzählung des § 191 Abs. 1 UmwG nicht genannt.**

* Jan-Hendrik Hillers, Dipl.-Finanzwirt (FH) und Steuerberater, ist in der Praxisgruppe Internationales Steuerrecht bei Flick Gocke Schaumburg in Frankfurt am Main und Düsseldorf und 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.

1 Zur Auswertung der Prüfungsschwerpunkte der einzelnen Klausuren der letzten Jahre (bis 2024) vgl. auch SteuerStud 3/2025.

2 § 190 Abs. 1 UmwG bestimmt, dass „ein Rechtsträger [...] durch Formwechsel eine andere Rechtsform erhalten [kann]“.

3 Vgl. Zessel/Schwanna in Semler/Stengel/Leonard, UmwG, 6. Aufl. 2025, § 190 Rz. 3.

4 Dieser Gedanke tritt bereits i. R. von § 190 Abs. 1 UmwG deutlich hervor. Hier heißt es „ein Rechtsträger“.

5 Vgl. Winter in Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 10. Aufl. 2024, § 190 UmwG Rz. 1.

6 Vgl. Stangl in Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, § 4 Rz. 522.

7 Vgl. BFH, Urteil v. 21.2.2022 – I R 13/19 NWB CAAJ-21625, Rn. 20.

8 Vgl. Hoyer in Lutter, UmwG, 7. Aufl. 2024, § 202 Rz. 10; Leonard in Semler/Stengel/Leonard, UmwG 6. Aufl. 2025, § 202 Rz. 18.

9 Vgl. Nitzschke in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 177. Erg.-Lfg. (Stand: 6/2025), § 25 UmwStG Rz. 14.

10 Vgl. Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 10. Aufl. 2024, § 25 UmwStG Rz. 2.

11 Ebenso Zessel/Schwanna in Semler/Stengel/Leonard, UmwG, 6. Aufl. 2025, § 190 Rz. 12.

12 Vgl. Sagasser in Sagasser/Bula, Umwandlungen, 6. Aufl. 2024, § 2 Rz. 2.

FALL 2 Ihr Mandant, die AB-KG mit Sitz im Inland, möchte einen Formwechsel in die AB-GmbH durchführen.

Aufgabe: Kann die AB-KG formwechselnder Rechtsträger nach § 191 UmwG sein? Kann die AB-GmbH Rechtsträger neuer Rechtsform nach § 191 UmwG sein?

LÖSUNG Als Personenhandelsgesellschaft kann die **AB-KG** nach § 191 Abs. 1 Nr. 1 UmwG formwechselnder Rechtsträger sein. Als Kapitalgesellschaft kann die **AB-GmbH** nach § 191 Abs. 2 Nr. 2 UmwG Rechtsträger neuer Rechtsform sein.

Die Möglichkeit des Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft ergibt sich ausdrücklich aus § 214 Abs. 1 UmwG. Grundsätzlich hat das Vertretungsorgan des formwechselnden Rechtsträgers gem. § 192 Abs. 1 Satz 1 UmwG einen ausführlichen schriftlichen Bericht zu erstellen, in dem der Formwechsel – und insbesondere die künftige Beteiligung der Anteilseigner an dem Rechtsträger – rechtlich und wirtschaftlich erläutert und begründet werden (**Formwechselbericht**). Dieser Formwechselbericht muss auch einen **Entwurf des Formwechselbeschlusses** enthalten. § 192 Abs. 2 Satz 1 UmwG sieht Konstellationen vor, in denen eine **Berichterstellung entbehrlich** ist.¹³

Sofern ein **Betriebsrat** besteht, ist diesem der Entwurf des Formwechselbeschlusses zuzuleiten (§ 194 Abs. 2 UmwG). Erfolgt der **Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft**, ist überdies ein **Sachgründungsbericht** zu erstellen (§ 197 UmwG i. V. mit § 5 Abs. 4 GmbHG).

FALL 2A Fortführung von Fall 2: Die AB-KG hat Rückfragen zu den zu beachtenden Formalien des Formwechsels.

Aufgabe: Die AB-KG möchte von Ihnen wissen, ob und wenn ja, welche Berichte im Zusammenhang mit dem beabsichtigten Formwechsel in die AB-GmbH zu erstellen sind.

LÖSUNG Nach § 192 Abs. 1 Satz 1 UmwG ist grundsätzlich ein **Formwechselbericht** zu erstellen. Gegebenenfalls sind die Ausnahmen von der Pflicht zur Erstellung eines Formwechselberichts nach § 192 Abs. 2 Satz 1 UmwG zu prüfen. Zu beachten ist weiterhin, dass ein **Sachgründungsbericht** zu erstellen ist, da die AB-GmbH als Rechtsträger neuer Rechtsform eine Kapitalgesellschaft ist (§ 197 Satz 1 UmwG i. V. mit § 5 Abs. 4 UmwG).

In der **Beschlussphase** ist der Formwechsel nach § 193 Abs. 1 Satz 1 UmwG durch die Anteilseigner des formwechselnden Rechtsträgers zu beschließen (**Formwechselbeschluss**). Hierzu schreibt das Gesetz zwingend vor, dass der Beschluss in einer Versammlung der Anteilseigner zu fassen ist (§ 193 Abs. 1 Satz 2 UmwG). Der Mindestinhalt des Formwechselbeschlusses richtet sich nach § 194 Abs. 1 UmwG. Weiterhin bedürfen der Formwechselbeschluss sowie ggf. einzelne erforderliche Zustimmungserklärungen gem. § 193 Abs. 3 UmwG der notariellen Beurkundung.

Schließlich ist die neue Rechtsform des formwechselnden Rechtsträgers nach § 198 Abs. 1 UmwG zur Eintragung in das maßgebliche Register anzumelden (**Vollzugsphase**). Mit der Eintragung wird der Formwechsel wirksam (§ 202 Abs. 1 UmwG). Die Eintragung wirkt damit **konstitutiv**.¹⁴

FALL 2B Fortführung von Fall 2: Die AB-KG möchte sich einen Überblick über den Ablauf des Formwechselverfahrens verschaffen.

Aufgabe: Informieren Sie Ihren Mandanten, in welche drei Phasen sich das Formwechselverfahren nach dem UmwG gliedert.

LÖSUNG Das Formwechselverfahren nach dem UmwG gliedert sich in die **Vorbereitungs-, Beschluss- und Vollzugsphase**.

MERKE

Die Vorschriften zum Formwechsel nach §§ 190 ff. UmwG verweisen **nicht** auf die Regelungen der §§ 17 Abs. 2, 24 UmwG, die die **Aufstellung einer Schlussbilanz** erfordern. Hintergrund ist, dass es – anders als bei den übrigen Umwandlungsarten – beim Formwechsel **nicht** zu einer **Vermögensübertragung** kommt. Folglich ist handelsrechtlich weder der rechtsformwechselnde Rechtsträger zur Erstellung einer Schlussbilanz i. S. des § 17 Abs. 2 UmwG verpflichtet noch der Rechtsträger der neuen Rechtsform zur Aufstellung einer Übertragungs- bzw. Übernahmebilanz!¹⁵

FALL 2C Fortführung von Fall 2: Die Buchhaltung der AB-KG hat zwei Rückfragen zum Formwechsel.

Aufgabe: Ist die AB-KG im Zuge des Formwechsels handelsrechtlich zur Aufstellung einer Schlussbilanz verpflichtet? Ist die AB-GmbH handelsrechtlich zur Aufstellung einer Übertragungs- bzw. Übernahmebilanz verpflichtet?

LÖSUNG Da es im Zuge des Formwechsels zivil- bzw. handelsrechtlich **nicht** zu einer **Vermögensübertragung** kommt, ist weder die AB-KG noch die AB-GmbH zur Aufstellung einer handelsrechtlichen Bilanz im Zusammenhang mit dem Formwechsel verpflichtet.

3. Sachlicher und persönlicher Anwendungsbereich des UmwStG

Die Anwendung von § 25 UmwStG für den Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft setzt wiederum voraus, dass sowohl der sachliche („**Was**“)¹⁶ als auch der persönliche („**Wer**“)¹⁷ Anwendungsbereich des UmwStG eröffnet ist.

In **sachlicher Hinsicht** bestimmt § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG, dass für den Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft i. S. des § 190 Abs. 1 UmwG oder aufgrund vergleichbarer ausländischer Vorgänge der sechste bis achte Teil des UmwStG gilt.

FALL 2D Fortführung von Fall 2: Die AB-KG hat erfahren, dass der Formwechsel in die AB-KG u. U. unter das UmwStG fällt.

Aufgabe: Nun möchte die AB-KG von Ihnen wissen, ob der Formwechsel in den sachlichen Anwendungsbereich des UmwStG fällt.

¹³ Vgl. auch Winter in Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 10. Aufl. 2024, § 192 UmwG Rz. 2.

¹⁴ Vgl. Leonard in Semler/Stengel/Leonard, UmwG, 6. Aufl. 2025, § 202 Rz. 5.

¹⁵ Vgl. Budde in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, 223. Erg.-Lfg. (Stand: 9/2025), § 24 UmwG Rz. 352; Bula/Thees in Sagasser/Bula Umwandlungen, 6. Aufl. 2024, § 31 Rz. 4; Hohenfels/Klinzing in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 8, 6. Aufl. 2025, § 60 Rz. 4; Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 10. Aufl. 2024, § 17 UmwG Rz. 84.

¹⁶ Vgl. Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 10. Aufl. 2024, § 1 UmwStG Rz. 2.

¹⁷ Vgl. Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 10. Aufl. 2024, § 1 UmwStG Rz. 113.

LÖSUNG Der Formwechsel der AB-KG in die AB-GmbH fällt nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG in den sachlichen Anwendungsbereich des UmwStG.

Der **persönliche Anwendungsbereich** von § 25 UmwStG ergibt sich aus § 1 Abs. 4 Satz 1 UmwStG. Die Vorschrift differenziert zunächst in ihren Voraussetzungen zwischen dem übernehmenden und dem umwandelnden (hier: formwechselnden) Rechtsträger.

Danach muss grundsätzlich der **übernehmende Rechtsträger** eine der in § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UmwStG genannten Rechtsformen mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung innerhalb der EU oder des EWR aufweisen und der **formwechselnde Rechtsträger** die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UmwStG erfüllen.

Da dem Formwechsel allerdings immanent ist, dass ein Rechtsträgerwechsel nicht stattfindet, **fehlt es an einem übernehmenden Rechtsträger**. Folglich findet die Regelung des § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UmwStG nach h. M. im Fachschrifttum für den Formwechsel in dieser Hinsicht **keine Anwendung**. Damit bleibt es bei der Prüfung der Voraussetzungen an den umwandelnden (formwechselnden) Rechtsträger.¹⁸ Im Folgenden wird hinsichtlich des Anwendungsbereichs und der Bewertung nach § 20 UmwStG aus Vereinfachungsgründen vom „übernehmenden Rechtsträger“ bzw. „übernehmender Gesellschaft“ gesprochen.

MERKE

Für den **Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft** ist bzgl. des **persönlichen Anwendungsbereichs** ausschließlich Folgendes zu prüfen:

- Ist der **formwechselnde Rechtsträger** eine Gesellschaft i. S. von § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UmwStG?
- Soweit an der Personengesellschaft Körperschaften, Personenvereinigungen, Vermögensmassen oder natürliche Personen unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligt sind: Erfüllen diese selbst die Voraussetzungen i. S. von § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 UmwStG (vgl. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb UmwStG)?¹⁹

FALL 2E Fortführung von Fall 2: Sie haben die AB-KG darüber informiert, dass der Formwechsel in die AB-GmbH in den sachlichen Anwendungsbereich des UmwStG fällt. Folgende weitere Informationen liegen Ihnen bzgl. der AB-KG vor:

- **Variante 1:** Gesellschafter der AB-KG sind die natürlichen Personen A und B mit Wohnsitz im Inland.
- **Variante 2:** Gesellschafter der AB-KG sind die A-GmbH und die B-GmbH mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Inland.
- **Variante 3:** Gesellschafter der AB-KG sind die A-GmbH mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Inland und die B-GmbH mit Sitz im Inland und Ort der Geschäftsleitung in den USA.

Aufgabe: Die AB-KG möchte von Ihnen nun jeweils erfahren, ob auch die Voraussetzungen des persönlichen Anwendungsbereichs des UmwStG erfüllt sind.

LÖSUNG In sämtlichen Varianten ist die Voraussetzung des § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb Halbsatz 1 UmwStG erfüllt, denn die AB-KG ist als **formwechselnder Rechtsträger** eine **Gesellschaft i. S. des § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UmwStG**.

- **Variante 1:** Die Voraussetzungen des persönlichen Anwendungsbereichs gem. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb Halbsatz 2 UmwStG sind für den Formwechsel erfüllt, da A und B als Gesellschafter der AB-KG jeweils ihren Wohnsitz im Inland haben und damit die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa UmwStG erfüllen.
- **Variante 2:** Auch in diesem Fall ist der persönliche Anwendungsbereich des UmwStG gem. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb Halbsatz 2 UmwStG für den Formwechsel eröffnet, denn die A-GmbH und die B-GmbH sind als Gesellschafter der AB-KG jeweils Gesellschaften i. S. des § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UmwStG mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Inland.
- **Variante 3:** Hinsichtlich der **A-GmbH** ist der persönliche Anwendungsbereich des UmwStG gem. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb Halbsatz 2 UmwStG wie in Variante 2 eröffnet. Hinsichtlich der **B-GmbH** ist der persönliche Anwendungsbereich des UmwStG gem. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb Halbsatz 2 UmwStG **nicht** eröffnet, weil sich gem. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UmwStG sowohl der Sitz als auch der Ort der Geschäftsleitung der B-GmbH innerhalb der EU bzw. des EWR befinden müssten. Da es sich bei den USA jedoch um einen **Drittstaat** handelt, ist diese Anforderung nicht erfüllt.

Zu den **Einzelheiten bei der Prüfung des persönlichen Anwendungsbereichs** s. auch bereits die Ausführungen in der Fallstudie zu § 20 UmwStG in **SteuerStud 11/2025**²⁰.

4. Steuerliche Rückwirkung des Formwechsels

Umwandlungen, die vom Anwendungsbereich des UmwStG erfasst sind, können grundsätzlich steuerlich rückwirkend erfolgen.²¹ Dies verdeutlicht die gesetzliche Fiktion des § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG.²² § 2 UmwStG ist allerdings nur auf die Verschmelzung, Auf- und Abspaltung und Vermögensübertragung i. S. des UmwG anzuwenden.²³ Für Einbringungsvorgänge nach § 20 Abs. 1 UmwStG ist in § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG eine eigenständige Rückwirkungsfiktion geregelt.²⁴

Auch der Formwechsel folgt einem eigenen Regelungswerk: Für den **Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft** sieht § 25 Satz 2 UmwStG i. V. mit § 9 Satz 2, 3 UmwStG eine eigenständige steuerliche Rückwirkungsregelung losgelöst von § 2 UmwStG vor;²⁵ die Regelungen des § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG werden damit verdrängt.²⁶

¹⁸ 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; Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 10. Aufl. 2024, § 1 UmwStG Rz. 116; Mückl in BeckOK UmwStG, 33. Edition 2025, § 1 Rz. 791.

¹⁹ Vgl. Mückl in BeckOK UmwStG, 33. Edition 2025, § 1 Rz. 793.

²⁰ Vgl. Hillers, SteuerStud 11/2025 S. 736, 737 f. NWB JAAJ-98987.

²¹ Vgl. Loose in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 177 Erg.-Lfg. (Stand: 6/2025), Vorbemerkungen zum UmwStG 2006 Rz. 39.

²² Vgl. Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 10. Aufl. 2024, § 2 UmwStG Rz. 8; Slabon in Haritz/Menner/Bililewski, UmwStG, 6. Aufl. 2024, § 2 Rz. 3. Vgl. auch die Überschrift des § 2 UmwStG („Steuerliche Rückwirkung“).

²³ Vgl. Loose in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 177 Erg.-Lfg. (Stand: 6/2025), § 2 UmwStG Rz. 10; Slabon in Haritz/Menner/Bililewski, UmwStG, 6. Aufl. 2024, § 2 Rz. 15.

²⁴ Vgl. hierzu Hillers, SteuerStud 11/2025 S. 736, 738 f.

²⁵ Vgl. Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 10. Aufl. 2024, § 25 UmwStG Rz. 1.

²⁶ Vgl. Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 10. Aufl. 2024, § 25 UmwStG Rz. 41.

- **§ 9 Satz 2 UmwStG** bestimmt für steuerliche Zwecke die Aufstellung einer Übertragungs- und Eröffnungsbilanz auf den Zeitpunkt, in dem der Formwechsel wirksam wird, d. h. auf den Zeitpunkt der Eintragung des Formwechsels.²⁷
- Gemäß **§ 9 Satz 3 UmwStG** können die Bilanzen nach § 9 Satz 2 UmwStG allerdings auch für einen Stichtag aufgestellt werden, der höchstens acht Monate vor der Anmeldung des Formwechsels zur Eintragung in ein öffentliches Register liegt (Übertragungsstichtag). Insofern gestattet § 9 Satz 3 UmwStG also die gleiche Rückwirkungsmöglichkeit wie § 2 UmwStG.²⁸

FALL 2F ► **Fortführung von Fall 2:** Gehen Sie davon aus, dass sowohl der sachliche Anwendungsbereich nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG als auch der persönliche Anwendungsbereich gem. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 UmwStG für den Formwechsel der AB-KG in die AB-GmbH eröffnet sind. Der zivilrechtliche Vertrag über den Formwechsel datiert auf den 23.6.2025, die Anmeldung des Formwechsels zum Handelsregister erfolgt am 25.6.2025, und die Eintragung des Formwechsels ins Handelsregister erfolgt am 4.9.2025.

Aufgabe: Die AB-KG wünscht eine steuerliche Rückwirkung des Formwechsels auf den 31.12.2024. Ist dies möglich?

LÖSUNG ► Grundsätzlich tritt die steuerliche Wirkung des Formwechsels mit **Eintragung des Formwechsels am 4.9.2025** ein. Auf diesen Zeitpunkt sind nach **§ 25 Satz 2 UmwStG i. V. mit § 9 Satz 2 UmwStG** die steuerliche Schlussbilanz der AB-KG und die steuerliche Eröffnungsbilanz der AB-GmbH zu erstellen.

Allerdings kann der Formwechsel nach **§ 25 Satz 2 UmwStG i. V. mit § 9 Satz 3 UmwStG** vorliegend mit steuerlicher Rückwirkung zum **31.12.2024** erfolgen. Die Anmeldung zum Handelsregister erfolgt am 25.6.2025. Sie liegt damit innerhalb von acht Monaten nach dem gewünschten steuerlichen Übertragungsstichtag am 31.12.2024.

MERKE

Wird der Formwechsel erst **nach Ablauf der acht Monate ins Handelsregister eingetragen**, ist dies **für die steuerliche Rückwirkung des Formwechsels ohne Bedeutung!**

5. Tatbestandsmerkmale

§ 25 Satz 1 UmwStG erklärt die **§§ 20–23 UmwStG** für **entsprechend anwendbar**. Die Verweisung stellt nach der h. M. im Schrifttum²⁹ einen **Rechtsgrundverweis** dar. Dies hat zur Konsequenz, dass stets die einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen des § 20 Abs. 1 UmwStG zu prüfen sind.

a) Einbringungsgegenstand

§ 20 Abs. 1 UmwStG verlangt, dass ein Betrieb, Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft (übernehmende Gesellschaft) eingebracht wird. Die Einbringung eines Teilbetriebs scheidet beim Formwechsel aufgrund des zivilrechtlichen Identitätsgedankens denknotwendig aus.³⁰ Und auch der Betrieb als solcher ist beim Formwechsel nicht Einbringungsgegenstand.³¹ Maßgeblich ist das dem Formwechsel zugrunde liegende Rechtsgeschäft, das auf den Tausch von

Anteilen/Mitgliedschaften gerichtet ist. Einbringungsgegenstand sind also die **jeweiligen Mitunternehmeranteile der Einbringenden**.³²

FALL 2G ► **Fortführung von Fall 2:** Gehen Sie davon aus, dass Gesellschafter der AB-KG die beiden natürlichen Personen A und B sind.

Aufgabe: Die beiden Gesellschafter A und B möchten von Ihnen dahingehend steuerlich beraten werden, was als Einbringungsgegenstand beim Formwechsel in die AB-GmbH qualifiziert und welche Folgen sich hieraus ergeben.

LÖSUNG ► **Einbringungsgegenstand** beim Formwechsel der AB-KG sind die **beiden Mitunternehmeranteile von A und B**. Damit liegen **zwei getrennte und voneinander unabhängige Einbringungsvorgänge** vor. Diese sind jeweils auf das Vorliegen der Anforderungen des **§ 20 Abs. 1 UmwStG** und hinsichtlich der Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens nach **§ 20 Abs. 2 UmwStG** zu beurteilen.

Zu beachten ist jedoch, dass der Mitunternehmeranteil nicht nur das Gesellschaftsvermögen umfasst, sondern **auch funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen**.³³ Dieses geht gerade nicht automatisch über, so dass es insoweit eines **gesonderten Übertragungsakts** bedarf.³⁴

FALL 3 ► A ist Gesellschafter der AB-OHG, die in die AB-AG formgewechselt werden soll. Er ist Alleineigentümer des Geschäftsgrundstücks, auf dem die AB-OHG ihren Betrieb ausübt. Ein anderes Geschäftsgrundstück steht der AB-OHG nicht zur Verfügung.

Aufgabe: Muss das Geschäftsgrundstück i. R. des Formwechsels von A auf die AB-AG übertragen werden, damit A die Vorschrift des § 20 UmwStG anwenden kann?

LÖSUNG ► Zum Mitunternehmeranteil von A gehören sowohl seine Beteiligung am Gesamthandsvermögen der AB-OHG als auch sein Sonderbetriebsvermögen.

Das **Geschäftsgrundstück** stellt **notwendiges Sonderbetriebsvermögen I des A** bei der AB-OHG dar, denn das Geschäftsgrundstück dient dem Betrieb der AB-OHG und wird an diese überlassen.³⁵ Zudem ist das Geschäftsgrundstück funktional wesentliche Betriebsgrundlage, da es sich um das einzige Geschäftsgrundstück der AB-OHG handelt.³⁶ Damit ein ganzer Mitunternehmeranteil von A eingebracht wird, so dass der Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 UmwStG eröffnet ist, **muss auch das Geschäftsgrundstück im Sonderbetriebsvermögen in die AB-AG eingebracht werden**.

27 Vgl. Loose in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 177 Erg.-Lfg. (Stand: 6/2025), § 9 UmwStG Rz. 22.

28 Vgl. Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 10. Aufl. 2024, § 9 UmwStG Rz. 16.

29 Vgl. Schmitt/Hörtnagl/Schmitt, UmwG/UmwStG, 10. Aufl. 2024, § 25 UmwStG Rz. 4; Nitzschke in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 177 Erg.-Lfg. (Stand: 6/2025), § 25 UmwStG Rz. 26; Bilitewski in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 6. Aufl. 2024, § 25 Rz. 8; Rabback in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 25 Rz. 39.

30 Vgl. Rabback in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 25 Rz. 40; Weggenmann in BeckOK UmwStG, 33. Edition 2025, § 25 Rz. 218.

31 Vgl. Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 10. Aufl. 2024, § 25 UmwStG Rz. 19.

32 Vgl. BFH, Urteil v. 21.2.2022 - I R 13/19, NWB CAAAJ-21625, Rn. 21; UmwStE lt. BMF, Schreiben v. 2.1.2025 - IV C 2 - S 1978/00035/020/040, BStBl 2025 I S. 92 NWB WAAAJ-97603, hier Rz. 25.01 i. V. mit 20.05 UmwStE; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 10. Aufl. 2024, § 25 UmwStG Rz. 19.

33 Vgl. Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 10. Aufl. 2024, § 20 UmwStG Rz. 148.

34 Vgl. Nitzschke in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 177 Erg.-Lfg. (Stand: 6/2025), § 25 UmwStG Rz. 27.

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

36 Vgl. H 16 Abs. 8 Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage, Gebäude/Gebäudeteile EStH.

MERKE

Ein **Problem** kann in diesem Zusammenhang die **Beteiligung des Kommanditisten an einer Komplementär-GmbH** darstellen. So ist **umstritten**, unter welchen Voraussetzungen die Beteiligung an einer Komplementär-GmbH eine **funktional wesentliche Betriebsgrundlage** darstellt.³⁷ Sowohl die Rspr.³⁸ als auch die Verwaltungsauffassung³⁹ gehen davon aus, dass die Beteiligung an einer „typischen“ Komplementär GmbH einer formwechselnden GmbH & Co. KG (also keine vermögensmäßige Beteiligung an der KG und bloße Geschäftsführungs- und Haftungsfunktion) allenfalls dann eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage des Mitunternehmeranteils des Kommanditisten darstellt und daher eingebracht werden muss, wenn sie den **Einfluss des Mitunternehmers auf die Geschäftsführung der KG grundlegend erweitert**.⁴⁰

Im Übrigen kann hier auf die **Ausführungen zum Mitunternehmeranteil i. R. der allgemeinen Darstellung von § 20 UmwStG in SteuerStud 11/2025**⁴¹ verwiesen werden.

b) Einbringender

Einbringende sind beim Formwechsel konsequenterweise stets die **einzelnen Mitunternehmer**.⁴² Insofern kann auch hier auf die Ausführungen zu § 20 UmwStG in **SteuerStud 11/2025**⁴³ verwiesen werden.

c) Zielrechtsträger bzw. übernehmende Gesellschaft

Zielrechtsträger des Formwechsels i. S. von § 25 Satz 1 UmwStG i. V. mit § 20 Abs. 1 UmwStG (bzw. die übernehmende Gesellschaft im Kontext von Einbringungen nach § 20 UmwStG) muss eine **Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft** sein.⁴⁴ Zu den Einzelheiten s. wiederum die Ausführungen in der Fallstudie zu § 20 UmwStG in **SteuerStud 11/2025**⁴⁵.

d) Gewährung neuer Anteile

Schließlich verlangt § 20 Abs. 1 UmwStG, dass an den Einbringenden als Gegenleistung für die Einbringung „neue“ Anteile gewährt werden.⁴⁶ Beim Formwechsel ist die Voraussetzung i. d. R. gegeben.⁴⁷ Die **Kapitalgesellschaft entsteht durch den Formwechsel**, so dass anlässlich des Formwechsels neue Anteile ausgegeben werden.⁴⁸ Folglich kann auch an dieser Stelle auf die Ausführungen zu § 20 UmwStG in der Fallstudie in **SteuerStud 11/2025**⁴⁹ verwiesen werden.

FALL 4 Die AB-OHG wird in die AB-GmbH formgewechselt. Gesellschafter der AB-OHG sind die natürlichen Personen A und B.

Aufgabe: Werden im Zuge des Formwechsels neue Anteile i. S. des § 20 Abs. 1 UmwStG als Gegenleistung gewährt?

LÖSUNG Einbringungsgegenstand beim Formwechsel der AB-OHG sind die beiden Mitunternehmeranteile von A und B. Beide Gesellschafter **erhalten im Zuge des Formwechsels neue Anteile i. S. des § 20 Abs. 1 UmwStG an der AB-GmbH**, weil die AB-GmbH im Zuge des Formwechsels neu gegründet wird.

6. Wertansatz bei der übernehmenden Gesellschaft

a) Grundsatz: gemeiner Wert

Sind die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 UmwStG erfüllt, ist das eingebrachte Betriebsvermögen nach § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG grundsätzlich mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Hieraus folgt die **Aufdeckung sämtlicher im eingebrachten Betriebsvermögen erhaltener stiller Reserven**, denn es liegt ein entgeltlicher Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang vor.⁵⁰ Zur Ermittlung des gemeinen Werts und der Bewertung im Einzelnen s. die Ausführungen in **SteuerStud 11/2025**⁵¹.

FALL 5 Die AB-OHG wird im Zuge eines Formwechsels i. S. des § 25 UmwStG in die AB-GmbH formgewechselt. Gesellschafter der AB-OHG sind zu jeweils 50 % die beiden natürlichen Personen A und B. Zum letzten Bilanzstichtag betrug der gemeine Wert der Mitunternehmeranteile von A und B an der AB-OHG jeweils 600.000 €. Am Tag, an dem der Notarvertrag über den Formwechsel der AB-OHG abgeschlossen wird, beträgt der gemeine Wert der Mitunternehmeranteile von A und B jeweils 650.000 €. Jedoch ist am Tag der Eintragung des Formwechsels der AB-OHG in das Handelsregister der gemeine Wert der Mitunternehmeranteile von A und B auf jeweils 620.000 € gesunken.

Aufgabe: Wie hoch ist der Wertansatz i. S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG, mit dem das eingebrachte Betriebsvermögen der Mitunternehmeranteile von A und B bei der AB-GmbH grundsätzlich zu bewerten ist?

LÖSUNG Maßgeblich für die Einbringung i. S. des § 20 Abs. 1 UmwStG ist der **gemeine Wert**, der sich **bei Eintragung des Formwechsels** ergibt. Das eingebrachte Betriebsvermögen der Mitunternehmeranteile von A und B ist bei der AB-GmbH daher gem. **§ 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG** grundsätzlich mit **jeweils 620.000 €** zu bewerten.

Abweichend hiervon wäre z. B. der gemeine Wert zum letzten Bilanzstichtag von jeweils 600.000 € maßgeblich, wenn von der Möglichkeit zur steuerlichen Rückwirkung nach **§ 25 Satz 2 UmwStG i. V. mit § 9 Satz 3 UmwStG** Gebrauch gemacht würde.

b) Ausnahme: Buch- oder Zwischenwertansatz

Gemäß **§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG** besteht die Möglichkeit, unter bestimmten Voraussetzungen das eingebrachte Betriebsvermögen abweichend von § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG zum Buchwert oder Zwischenwert⁵² anzusetzen.

37 Vgl. Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 10. Aufl. 2024, § 20 UmwStG Rz. 35.

38 BFH, Urteil v. 16.12.2009 - I R 97/08, BStBl 2010 II S. 808 NWB EAAAD-41347.

39 Vgl. OFD Frankfurt, Vfg. v. 13.2.2014 - S 2134 A - 14 - St 213 NWB EAAAE-57227, Tz. 1.1.4.

40 Zu weiteren Einzelheiten vgl. Bilitewski in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 6. Aufl. 2024, § 25 Rz. 55; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 10. Aufl. 2024, § 20 UmwStG Rz. 70.

41 Vgl. Hillers, SteuerStud 11/2025 S. 736, 739 f. NWB JAAAJ-98987.

42 Vgl. Bilitewski in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 6. Aufl. 2024, § 25 Rz. 47.

43 Vgl. hierzu Hillers, SteuerStud 11/2025 S. 736, 740 NWB JAAAJ-98987.

44 Vgl. Bilitewski in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 6. Aufl. 2024, § 25 Rz. 39; Nitzschke in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 177. Erg.-Lfg. (Stand: 6/2025), § 20 UmwStG Rz. 67.

45 Vgl. Hillers, SteuerStud 11/2025 S. 736, 740 f. NWB JAAAJ-98987.

46 Vgl. Förster/Wendland, BB 2007 S. 631, 632 f.; Nitzschke in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 177. Erg.-Lfg. (Stand: 6/2025), § 20 UmwStG Rz. 73.

47 Vgl. Bilitewski in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 6. Aufl. 2024, § 25 Rz. 92.

48 Vgl. Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 10. Aufl. 2024, § 25 UmwStG Rz. 25.

49 Vgl. Hillers, SteuerStud 11/2025 S. 736, 741 f. NWB JAAAJ-98987.

50 Vgl. Dürschmidt in BeckOK UmwStG, 33. Edition 2025, § 20 Rz. 1158; Menner in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 6. Aufl. 2024, § 20 Rz. 306; Rz. 25.01 i. V. mit 20.01 UmwStG.

51 Vgl. Hillers, SteuerStud 11/2025 S. 736, 742 NWB JAAAJ-98987.

52 Der Zwischenwert ist der Wert, der zwischen dem Buchwert und dem gemeinen Wert des eingebrachten Betriebsvermögens liegt.

Das bedeutet, die übernehmende Gesellschaft hat in diesen Fällen ein **Bewertungswahlrecht**.⁵³ Zur Ausübung des Bewertungswahlrechts muss die übernehmende Gesellschaft allerdings nach **§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG** zwingend einen **Antrag** stellen (s. hierzu auch die Ausführungen in **SteuerStud 11/2025**⁵⁴).

Die Ausübung des Bewertungswahlrechts ist indes nur zulässig, soweit die nachfolgend darzustellenden **Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1–4 UmwStG** kumulativ erfüllt sind.

aa) Besteuerung bei der übernehmenden Gesellschaft

Nach **§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 UmwStG** ist zunächst sicherzustellen, dass das eingebrachte Betriebsvermögen später bei der übernehmenden Gesellschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegt (auch eine der deutschen Körperschaftsteuer entsprechende Steuer genügt⁵⁵). Während eine persönliche Steuerbefreiung von der Körperschaftsteuer schädlich ist⁵⁶, bleiben sachliche Steuerbefreiungen unbeachtlich⁵⁷.

FALL 6 Die AB-OHG wird in die AB-GmbH formgewechselt. Die AB-GmbH ist nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG als gemeinnützige Gesellschaft von der Körperschaftsteuer befreit.

Aufgabe: Steht die Körperschaftsteuerbefreiung der AB-GmbH einem Buchwertansatz nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG entgegen?

LÖSUNG Aufgrund der **persönlichen Körperschaftsteuerbefreiung der AB-GmbH** ist ein **Buchwertansatz** nach § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 UmwStG für den Formwechsel der AB-OHG **ausgeschlossen**.

bb) Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens nicht höher als die Aktivposten

Gemäß **§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG** ist ein Buchwertansatz ausgeschlossen, soweit die Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens die Aktivposten übersteigen. Maßgeblich sind die Wertansätze in der Steuerbilanz zum **steuerlichen Übertragungsstichtag**; das **Eigenkapital** bleibt ausdrücklich **unberücksichtigt**.⁵⁸ Übersteigen die Passivposten die Aktivposten, sind stille Reserven im eingebrachten Betriebsvermögen so aufzudecken, dass sich Aktiv- und Passivposten ausgleichen, d. h. sich **mind. ein Eigenkapital von Null** ergibt.⁵⁹

cc) Kein Ausschluss/keine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts

§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 UmwStG verlangt ferner, dass das **Recht der Bundesrepublik Deutschland** hinsichtlich der **Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung** des eingebrachten Betriebsvermögens bei der übernehmenden Gesellschaft **nicht ausgeschlossen oder beschränkt** wird. Ein Ausschluss liegt vor, wenn das eingebrachte Betriebsvermögen in einen ausländischen Staat überführt wird und nur dieser ausländische Staat die zukünftige Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens auf Grundlage eines DBA besteuern darf, während Deutschland nach der Freistellungsmethode zur Freistellung verpflichtet ist.⁶⁰ Wann eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts i. S. der Norm gegeben ist, ist in **einigen Einzelfällen umstritten**.⁶¹

Nach der **h. M. im Schrifttum** ist sie jedenfalls dann anzunehmen, wenn vor der Einbringung ein uneingeschränktes deutsches Besteuerungsrecht bestand und dieses nach der Einbringung durch eine Anrechnungsverpflichtung effektiv eingeschränkt wird.⁶² Zu weiteren Einzelheiten s. die Fallstudie in **SteuerStud 11/2025**⁶³.

dd) Begrenzung sonstiger Gegenleistungen

Schließlich dürfen nach **§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG** die den Einbringenden (neben den neuen Gesellschaftsanteilen) gewährten **sonstigen Gegenleistungen bestimmte Höchstgrenzen nicht überschreiten**.⁶⁴ Konkret darf der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistung nicht mehr als 25 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a UmwStG) oder nicht mehr als 500 000 €, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b UmwStG), betragen. Maßgeblich ist jeweils der höhere der beiden Werte.⁶⁵ Werden beide Höchstgrenzen überschritten, liegt eine **schädliche Gegenleistung** in der Höhe vor, in der der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistung die größere Höchstbetragsgrenze überschreitet.⁶⁶ Kommt es zu einer Überschreitung, führt dies jedoch nicht zum vollständigen **Ausschluss der Steuerneutralität** des Formwechsels, sondern **nur zu einem gewissen Teil**.⁶⁷ Zudem ist der **Mindestwertansatz** des § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG zu beachten; danach ist als Wertansatz mind. der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistung zu berücksichtigen.

FALL 7 Die AB-OHG wird in die AB-GmbH formgewechselt. Der Mitunternehmeranteil des Gesellschafters A hat einen Buchwert (= Eigenkapital in der Gesamthandsbilanz der AB-OHG) von 100.000 €. Das Betriebsvermögen der AB-OHG ist vollständig im Inland belegen. Der gemeine Wert des Mitunternehmeranteils von A beträgt 800.000 €. Im Zuge des Formwechsels erhält A neue Anteile an der AB-GmbH im Wert von 100.000 €. Des Weiteren

53 Vgl. Nitzsche in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 177. Erg.-Lfg. (Stand: 6/2025), § 20 UmwStG Rz. 79.

54 Vgl. Hillers, SteuerStud 11/2025 S. 736, 742 NWB JAAJ-98987.

55 Vgl. Rz. 20.19 i. V. mit Rz. 03.19 UmwStG; h. M. im Schrifttum: Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 20 Rz. 286; Menner in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 6. Aufl. 2024, § 20 Rz. 320; Nitzsche in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 177. Erg.-Lfg. (Stand: 6/2025), § 20 UmwStG Rz. 81; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 10. Aufl. 2024, § 20 UmwStG Rz. 327.

56 Vgl. Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 20 Rz. 288; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 10. Aufl. 2024, § 20 UmwStG Rz. 328.

57 Vgl. Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 20 Rz. 287; Nitzsche in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 177. Erg.-Lfg. (Stand: 6/2025), § 20 UmwStG Rz. 81.

58 Vgl. BFH, Urteil v. 7.3.2018 - I R 12/16, BStBl 2024 II S. 613 NWB ZAAAG-88860; Menner in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 6. Aufl. 2024, § 20 Rz. 334; Nitzsche in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 177. Erg.-Lfg. (Stand: 6/2025), § 20 UmwStG Rz. 82.

59 Vgl. Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 20 Rz. 289.

60 Vgl. Menner in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 6. Aufl. 2024, § 20 Rz. 345. Beachte: Ein Ausschluss setzt zudem zwingend voraus, dass ein deutsches Besteuerungsrecht auch **vor** der Einbringung bestand, vgl. Rz. 20.19 i. V. mit Rz. 03.19 UmwStG; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 20 Rz. 342; Nitzsche in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 177. Erg.-Lfg. (Stand: 6/2025), § 20 UmwStG Rz. 83.

61 Vgl. zur Diskussion und jeweils m. w. N. Nitzsche in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 177. Erg.-Lfg. (Stand: 6/2025), § 20 UmwStG Rz. 83.

62 So etwa Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 20 Rz. 307; Menner in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 6. Aufl. 2024, § 20 Rz. 346; Nitzsche in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 177. Erg.-Lfg. (Stand: 6/2025), § 20 UmwStG Rz. 83.

63 Vgl. Hillers, SteuerStud 11/2025 S. 736, 743 NWB JAAJ-98987.

64 Vgl. Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 20 Rz. 318.

65 Vgl. Menner in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 6. Aufl. 2024, § 20 Rz. 363.

66 Vgl. Nitzsche in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 177. Erg.-Lfg. (Stand: 6/2025), § 20 UmwStG Rz. 84g.

67 Vgl. Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 10. Aufl. 2024, § 20 UmwStG Rz. 323.

gewährt die AB-GmbH dem A eine Darlehensforderung i. H. von 340.000 €.

Aufgabe: Liegen die Voraussetzungen für eine Einbringung des Mitunternehmeranteils von A i. S. des § 20 Abs. 1 UmwStG vor? Mit welchem Wert ist das eingebrachte Betriebsvermögen des Mitunternehmeranteils von A zu bewerten, wenn die Einbringung möglichst steuerneutral erfolgen soll?

LÖSUNG ▶ Die Voraussetzungen für eine Einbringung i. S. des § 20 Abs. 1 UmwStG liegen für die Einbringung des Mitunternehmeranteils von A in die AB-GmbH vor: A bringt im Zuge des Formwechsels einen Mitunternehmeranteil in eine Kapitalgesellschaft (AB-GmbH) ein und erhält hierfür neue Anteile an der übernehmenden Gesellschaft (AB-GmbH). Die Tatsache, dass die AB-GmbH dem A für die Einbringung zusätzlich zu den neuen Anteilen auch noch eine sonstige Gegenleistung in Form der **Darlehensforderung** gewährt, **steht** der Anwendung des **§ 20 Abs. 1 UmwStG nicht entgegen**.

Nach **§ 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG** ist das eingebrachte Betriebsvermögen des Mitunternehmeranteils von A grundsätzlich mit dem gemeinen Wert von 800.000 € zu bewerten. Da dies jedoch eine vollständige Realisation der stillen Reserven im Mitunternehmeranteil von A von 700.000 € (= 800.000 € gemeiner Wert ./ Buchwert 100.000 €) zur Folge hätte, ist die Ausnahmeregelung des **§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG** zu prüfen.

Die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Einbringung i. S. des **§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1–3 UmwStG** liegen hier vor, da

- ▶ die AB-GmbH der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegt,
- ▶ die Aktivposten die Passivposten des Einzelunternehmens übersteigen (das Eigenkapital für den Mitunternehmeranteil von A in der Gesamthandsbilanz der AB-OHG ist positiv) **und**
- ▶ es nicht zu einem Ausschluss oder einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts des eingebrachten Betriebsvermögens kommt, weil es sich um einen reinen Inlandsfall handelt.

Da die AB-GmbH dem A jedoch eine **sonstige Gegenleistung i. H. von 340.000 €** gewährt, ist zu prüfen, ob und wenn ja in welcher Höhe eine **schädliche Gegenleistung i. S. des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG** vorliegt:

- ▶ Die Höchstbetragsbegrenzung nach **§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a UmwStG** wird deutlich überschritten; diese beträgt lediglich 25.000 € (= 25 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens von 100.000 €).
- ▶ Die Höchstbetragsbegrenzung nach **§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b UmwStG** wird ebenfalls überschritten. Diese beträgt zwar grundsätzlich 500.000 €, ist jedoch max. auf den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens beschränkt, also vorliegend 100.000 €.

Die schädliche Gegenleistung beträgt damit **240.000 €** (= 340.000 € sonstige Gegenleistung ./ 100.000 € unschädliche sonstige Gegenleistung). Aufgrund des Wortlauts des **§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG („soweit“)** ist die schädliche Gegenleistung ins Verhältnis zum gemeinen Wert des eingebrachten Betriebsvermögens i. H. von 800.000 € zu setzen: Zu **30 %** (= 240.000 € / 800.000 €) ist ein Buchwertansatz nicht möglich, und die stillen Reserven sind aufzudecken; für die übrigen **70 %** kann der **Buchwertansatz** hingegen gewählt werden.

Der **Wertansatz des eingebrachten Betriebsvermögens des Mitunternehmeranteils von A bei der AB-GmbH** kann auf zwei unterschiedliche Arten ermittelt werden:

- ▶ **Möglichkeit 1:** 70 % des Buchwerts von 100.000 € (70.000 €) + gemeiner Wert der schädlichen Gegenleistung von 240.000 € = 310.000 €; **oder**
- ▶ **Möglichkeit 2:** Buchwert von 100.000 € + 30 % der stillen Reserven (700.000 € × 30 % = 210.000 €) = 310.000 €.

Der Wertansatz des eingebrachten Betriebsvermögens bei der AB-GmbH beträgt damit **310.000 € (§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG)**.

Allerdings ist der **Mindestwertansatz des § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG** zu beachten, so dass das eingebrachte Betriebsvermögen des Mitunternehmeranteils von A bei der AB-GmbH mind. mit dem gemeinen Wert der sonstigen Gegenleistung i. H. von 340.000 € zu bewerten ist. Hier übersteigt der Mindestwertansatz nach **§ 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG** den Wertansatz nach **§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG**, so dass der Mindestwertansatz maßgeblich ist. Daher ist das eingebrachte Betriebsvermögen des Mitunternehmeranteils von A bei der AB-GmbH mit **340.000 €** zu bewerten.

Folglich kommt es effektiv zu einem **Zwischenwertansatz**. Die stillen Reserven im eingebrachten Betriebsvermögen sind nach einem einheitlichen Prozentsatz gleichmäßig in den einzelnen Wirtschaftsgütern des eingebrachten Betriebsvermögens des Mitunternehmeranteils von A aufzustocken.⁶⁸

ee) Ausübung des Wahlrechts

Das Bewertungswahlrecht steht ausschließlich der **übernehmenden Gesellschaft** zu.⁶⁹ Der Wertansatz ist zudem steuerlich nicht an den Wertansatz in der Handelsbilanz gebunden.⁷⁰ Der **Antrag bedarf grundsätzlich keiner besonderen Form**⁷¹; allerdings empfiehlt sich im Regelfall ein ausdrücklicher Antrag an das zuständige FA.⁷² In **zeitlicher Hinsicht** ist der Antrag nach **§ 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG** spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der Steuererklärung für das Wj., in welchem die Einbringung steuerlich wirksam wird und das eingebrachte Betriebsvermögen damit erstmalig anzusetzen ist, beim zuständigen FA zu stellen.⁷³

FALL 7A ▶ **Fortsetzung von Fall 7:** Die AB-GmbH beabsichtigt, den Antrag für den Zwischenwertansatz für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens bei der AB-GmbH i. H. von 340.000 € zu stellen.

Aufgabe: Ist dies korrekt und ist eine bestimmte Form für den Antrag zu beachten?

LÖSUNG ▶ Ja, der Antrag für den Zwischenwertansatz ist von der AB-GmbH zu stellen. Eine **bestimmte Form** für den Antrag ist **nicht vorgeschrieben**.

7. Folgen beim Einbringenden

Aus Sicht der einbringenden Mitunternehmer liegt eine **entgeltliche Veräußerung ihrer jeweiligen Mitunternehmeranteile** vor.⁷⁴ Gemäß **§ 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG** gilt

68 Vgl. Rz. 20.18 i. V. mit Rz. 03.25 UmwStE.

69 Vgl. Nitzschke in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 177. Erg.-Lfg. (Stand: 6/2025), § 20 UmwStG Rz. 91.

70 Vgl. Rz. 20.20 UmwStE.

71 Vgl. Menner in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 6. Aufl. 2024, § 20 Rz. 368; Nitzschke in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 177. Erg.-Lfg. (Stand: 6/2025), § 20 UmwStG Rz. 91.

72 Der Antrag i. S. des § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ist unwiderruflich und von der Finanzverwaltung nach den allgemeinen zivilrechtlichen Grundsätzen zur Auslegung von Willenserklärungen auszulegen, vgl. Rz. 20.21 i. V. mit Rz. 03.29 UmwStE. Eine Änderung oder der Widerruf eines einmal gestellten Antrags ist nicht möglich, vgl. Rz. 20.24 UmwStE.

73 Vgl. Rz. 20.21 UmwStE.

74 Vgl. Bäumli in Kraft/Edelmann/Bron, UmwStG, 2. Aufl. 2019, § 20 Rz. 360; Nitzschke in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 177. Erg.-Lfg. (Stand: 6/2025), § 20 UmwStG Rz. 96.

der Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen der Mitunternehmeranteile ansetzt, für den jeweiligen Einbringenden als Veräußerungspreis und als Anschaffungskosten der neuen Anteile an der übernehmenden Gesellschaft. Dies bedeutet, der Wertansatz bei der übernehmenden Gesellschaft entscheidet über die steuerliche Behandlung der Einbringung des Mitunternehmeranteils beim Einbringenden.⁷⁵ Die Ermittlung des **Einbringungsgewinns**⁷⁶ folgt dabei grundsätzlich den regulären Vorschriften für die Veräußerung von Betriebsvermögen.⁷⁷ Allerdings hat § 20 UmwStG als *lex specialis* Vorrang vor der allgemeinen Vorschrift des § 16 EStG.⁷⁸ Zu den weiteren Einzelheiten s. die Fallstudie in **SteuerStud 11/2025**⁷⁹.

FALL 7B ➤ **Fortsetzung von Fall 7:** Beim Formwechsel der AB-OHG in die AB-GmbH beraten Sie A.

Aufgabe: A möchte von Ihnen wissen, welche steuerlichen Folgen sich für ihn hieraus ergeben.

LÖSUNG ➤ Aus Sicht des A stellt die Einbringung seines Mitunternehmeranteils in die AB-GmbH im Zuge des Formwechsels eine **entgeltliche Veräußerung im Wege eines Tauschs** dar.

Der **Veräußerungsgewinn** für A i. S. des § 16 Abs. 2 EStG ermittelt sich wie folgt:

Veräußerungspreis (§ 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG)	340.000 €
./. Buchwert	100.000 €
Veräußerungsgewinn	240.000 €

Der Freibetrag i. S. des § 16 Abs. 4 EStG kann gem. § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG nicht angewendet werden, weil die Einbringung des Mitunternehmeranteils von A **nicht zum gemeinen Wert** erfolgt. Ebenso findet gem. § 20 Abs. 4 Satz 2 UmwStG die Steuerbegünstigung des § 34 EStG keine Anwendung.

Die **Anschaffungskosten für die neuen Anteile an der AB-GmbH**, die A als Gegenleistung für die Einbringung des Mitunternehmeranteils erhält, betragen gem. § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG grundsätzlich 340.000 €. Allerdings ist gem. § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistung von 340.000 € von den Anschaffungskosten abzuziehen, so dass die Anschaffungskosten für die neuen Anteile an der AB-GmbH **0 €** betragen.

8. Sperrfrist nach § 22 Abs. 1 UmwStG

§ 22 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 UmwStG sieht eine siebenjährige Sperrfrist vor. Damit sollen steuerliche Statusverbesserungen für die Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens vermieden werden.⁸⁰ Folglich handelt es sich um eine **typisierte unwiderlegbare Missbrauchsvorschrift**.⁸¹

Die Sperrfrist greift, wenn

- das eingebrachte Betriebsvermögen zum Buch- oder Zwischenwert, d. h. unterhalb des gemeinen Werts, eingebracht wurde **und**
- die für die Einbringung erhaltenen neuen Anteile innerhalb von sieben Jahren seit der Einbringung durch den Einbringenden veräußert werden **oder** ein Ersatzrealisationsstatbestand⁸² des § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1–6 UmwStG innerhalb von sieben Jahren seit dem Einbringungszeitpunkt verwirklicht wird.

Liegen die Voraussetzungen der Sperrfrist nach § 22 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 UmwStG vor⁸³, ist nach § 22 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 UmwStG für den Einbringenden rückwirkend für das Jahr der Einbringung ein **Einbringungsgewinn I** zu ermitteln. Auf den Einbringungsgewinn I sind nach § 22 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 UmwStG sowohl der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG als auch die Steuerbegünstigung nach § 34 EStG nicht anzuwenden. Nach § 22 Abs. 1 Satz 4 UmwStG stellt der Einbringungsgewinn I **nachträgliche Anschaffungskosten** für die im Zuge der Einbringung erhaltenen neuen Anteile an der übernehmenden Gesellschaft dar.⁸⁴ Zur Vertiefung s. die Fallstudie in **SteuerStud 11/2025**⁸⁵.

FALL 7C ➤ **Fortsetzung von Fall 7:** Zweieinhalb Jahre nach dem Formwechsel der AB-OHG in die AB-GmbH veräußert A sämtliche Anteile an der AB-GmbH.

Aufgabe: Welche steuerlichen Folgen ergeben sich hieraus für A?

LÖSUNG ➤ Die Veräußerung der Anteile an der AB-GmbH durch A führt zu einem **Verstoß gegen die Sperrfrist nach § 22 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 UmwStG**, weil

- der Mitunternehmeranteil von A an der AB-OHG zum Zwischenwert – und damit unter dem gemeinen Wert – in die AB-GmbH eingebracht wurde und
- A die Anteile an der AB-GmbH innerhalb von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt veräußert hat.

Der **Einbringungsgewinn I** i. S. des § 22 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2, Satz 3 UmwStG ermittelt sich wie folgt:

Gemeiner Wert des eingebrachten BV im Zeitpunkt der Einbringung	800.000 €
./. Bisheriger Wertansatz bei der AB-GmbH als übernehmende Gesellschaft	340.000 €
Zwischenergebnis	460.000 €
./. $\frac{2}{3}$, da zwei volle Jahre seit der Einbringung verstrichen sind	
Einbringungsgewinn I	328.571 €

Etwaige Begünstigungen nach § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG sind nach § 22 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 UmwStG nicht anzuwenden.

Der Einbringungsgewinn I stellt gem. § 22 Abs. 1 Satz 4 UmwStG **nachträgliche Anschaffungskosten** für die erhaltenen neuen Anteile an der AB-GmbH dar, so dass die Anschaffungskosten der neuen Anteile des A insgesamt 328.571 € (= 0 € bisheriger Ansatz wegen § 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG + 328.571 € nachträgliche Anschaffungskosten) betragen.

⁷⁵ Vgl. Dürrschmidt in BeckOK UmwStG, 33. Edition 2025, § 20 Rz. 1542.

⁷⁶ Natürlich kann sich nicht nur ein Einbringungsgewinn, sondern auch ein Einbringungsverlust ergeben, vgl. Menner in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 6. Aufl. 2024, § 20 Rz. 478.

⁷⁷ Vgl. Rz. 20.25 UmwStG; Menner in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 6. Aufl. 2024, § 20 Rz. 474; Stangl in Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, § 4 Rz. 412.

⁷⁸ Vgl. Bäuml in Kraft/Edelmann/Bron, UmwStG, 2. Aufl. 2019, § 20 Rz. 95; Wacker in Schmidt, EStG, 44. Aufl. 2025, § 16 Rz. 29.

⁷⁹ Vgl. Hillers, SteuerStud 11/2025 S. 736, 745 f. NWB JAAA-98987.

⁸⁰ Vgl. Kessler, Ubg 2011 S. 34; Wochinger in Kraft/Edelmann/Bron, UmwStG, 2. Aufl. 2019, § 22 Rz. 2.

⁸¹ Vgl. BT-Drucks. 16/2710 S. 46; BFH, Urteile v. 15.4.2015 - I R 54/13, BStBl 2017 II S. 136 NWB AAAAF-00974; v. 17.11.2020 - I R 2/18, BStBl 2021 II S. 580 NWB RAAAH-80465; Nitzschke in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 177. Erg.-Lfg. (Stand: 6/2025), § 22 UmwStG Rz. 13; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, UmwStG, 10. Aufl. 2024, § 22 Rz. 9; Stangl in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 22 Rz. 27.

⁸² Vgl. Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, UmwStG, 10. Aufl. 2024, § 22 Rz. 74.

⁸³ Beide Tatbestandsvoraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein.

⁸⁴ Vgl. Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, UmwStG, 10. Aufl. 2024, § 22 UmwStG Rz. 58.

⁸⁵ Vgl. Hillers, SteuerStud 11/2025 S. 736, 746 f. NWB JAAA-98987.



Formwechsel nach § 25 UmwStG i. V. mit § 20 UmwStG: Voraussetzungen und Rechtsfolgen

Anwendungsbereich des UmwStG

- ▶ **Sachlicher Anwendungsbereich:** § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG
- ▶ **Persönlicher Anwendungsbereich:** § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 UmwStG



Anwendungsbereich von § 25 Satz 1 UmwStG i. V. mit § 20 Abs. 1 UmwStG

- ▶ Einbringung des **Mitunternehmeranteils** an der formwechselnden Personengesellschaft („Einbringungsgegenstand“; maßgeblich sind funktional wesentliche Betriebsgrundlagen)
- ▶ In eine **Kapitalgesellschaft** („übernehmende Gesellschaft“)
- ▶ Gegen **Gewährung neuer Anteile** an der übernehmenden Gesellschaft („neue Anteile“)



Wertansatz bei der übernehmenden Gesellschaft

- ▶ **Grundsatz:** Ansatz mit dem **gemeinen Wert** § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG
- ▶ **Ausnahme:** Auf Antrag Ansatz mit dem **Buch- oder Zwischenwert**, soweit die Besteuerung sichergestellt ist (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 UmwStG), die Passivposten die Aktivposten nicht übersteigen (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG), kein deutsches Besteuerungsrecht verloren geht (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 UmwStG) und keine schädliche Gegenleistung gewährt wird (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG)
 - **Beachte:** Mindestwertansatz nach § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG



Rechtsfolgen beim Einbringenden

- ▶ Einbringung führt zu **Veräußerung bzw. Aufgabe** des Einbringungsgegenstands (§ 16 EStG) und **Anschaffung** der neuen Anteile
 - **Beachte:** eingeschränkte Anwendung von § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG (§ 20 Abs. 4 UmwStG)
- ▶ **Wertverknüpfung** beim Einbringenden zum Wertansatz bei der übernehmenden Gesellschaft (§ 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG)
 - **Beachte:** Minderung der Anschaffungskosten der neuen Anteile um gewährte sonstige Gegenleistungen (§ 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG)



Sperrfrist nach § 22 Abs. 1 UmwStG

- ▶ **Voraussetzungen nach § 22 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 UmwStG**
 - Einbringung des Einbringungsgegenstands **unter dem gemeinen Wert**
 - **Veräußerung der neuen Anteile** durch den Einbringenden (oder **Ersatzrealisationstatbestand**, § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG) innerhalb von sieben Jahren nach Einbringungszeitpunkt
- ▶ **Rechtsfolgen**
 - Ermittlung und Versteuerung **Einbringungsgewinn I** (§ 22 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2, Satz 3 UmwStG)
 - **Nachträgliche Anschaffungskosten** für neue Anteile (§ 22 Abs. 1 Satz 4 UmwStG)
 - **Beachte:** Anwendung von § 22 Abs. 2 UmwStG, falls **Anteile an Kapitalgesellschaften** mit eingebracht wurden (§ 22 Abs. 1 Satz 5 UmwStG)

II. Fiktiver Formwechsel nach § 1a KStG

1. Hintergrund

Im Jahr 2021 hat der Gesetzgeber die „Option zur Körperschaftsbesteuerung“ nach § 1a KStG eingeführt.⁸⁶ Danach können sich Personengesellschaften, Partnerschaftsgesellschaften und eingetragene Gesellschaften (eGmbH) auf Antrag wie eine Kapitalgesellschaft besteuern lassen, ohne zivilrechtlich einen Rechtsformwechsel zu vollziehen.⁸⁷

Hintergrund der Einführung von § 1a KStG ist die in Deutschland an die zivilrechtliche Rechtsform anknüpfende, **dualistisch ausgestaltete Unternehmensbesteuerung**.⁸⁸ Personen- und Kapitalgesellschaften unterliegen einem unterschiedlichen ertragsteuerlichen Besteuerungskonzept, was im Einzelfall zu teils erheblichen Abweichungen bei Steuerbelastung und Bürokratieaufwand führen kann.⁸⁹ **Zielsetzung** von § 1a KStG ist es deshalb, Personengesellschaften die Inanspruchnahme derselben steuerlichen Regelungen wie Kapitalgesellschaften zu ermöglichen.⁹⁰

HINWEIS

Die Idee hinter diesem Konzept ist nicht neu, sondern hat eine rechtshistorische Vorgeschichte. Der Gesetzgeber hatte zuletzt vor 25 Jahren schon einmal ein entsprechendes „Optionsmodell“ diskutiert, wobei letztlich eine Umsetzung scheiterte.⁹¹ Nunmehr ist die Körperschaftsteueroption seit vier Jahren im KStG kodifiziert. **In der Praxis** hat die Norm **bislang jedoch nur geringe Relevanz**.⁹² **Viele steuerliche Folgen** der Körperschaftsteueroption sind bislang **noch ungeklärt**, was insbesondere auf die hybride Stellung der optierenden Gesellschaft zurückzuführen ist.⁹³

2. Zivilrechtliche Grundlagen

Das in § 1a KStG verankerte „Optionsmodell“ hat **keine Auswirkungen auf den zivilrechtlichen Fortbestand der Personengesellschaft**. Personengesellschaften, die nach § 1a KStG zur Körperschaftsbesteuerung optieren (das Gesetz spricht hier von „optierenden Gesellschaften“) bleiben damit zivilrechtlich Personengesellschaften, so dass auch weiterhin dieselben zivilrechtlichen Regelungen Anwendung finden.⁹⁴

Was sich ändert, ist allein das steuerliche Regelungskonzept:

Nach § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG sind für ertragsteuerliche Zwecke optionsberechtigzte Personengesellschaften wie Kapitalgesellschaften zu behandeln und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter von Kapitalgesellschaften. § 1a KStG fingiert für optierende Gesellschaften einen (heterogenen) Formwechsel nach § 25 UmwStG.⁹⁵ Dies zeigt sich deutlich anhand der Regelungen in § 1a Abs. 2 Sätze 1 und 2 KStG:

Gemäß § 1a Abs. 2 Satz 1 KStG **gilt** der Übergang zur Körperschaftsbesteuerung **als Formwechsel i. S. des § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG**. Die **§§ 1 und 25 UmwStG sind entsprechend anzuwenden**. Allerdings bedarf es zur Optionsausübung eines **Beschlusses einer Gesellschafterversammlung**.

§ 1a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 KStG verweist hierzu auf § 217 Abs. 1 UmwG. § 217 Abs. 1 UmwG regelt die Mehrheitsverhältnisse, die für einen Formwechselbeschluss notwendig sind. Insofern ist auch hier ein Beschluss über § 1a KStG grundsätzlich einstimmig zu fassen; eine Mehrheitsentscheidung ist zwar zulässig, bedarf aber **mind. einer Dreiviertelmehrheit**.⁹⁶

FALL 8 Die AB-OHG mit Sitz im Inland wünscht perspektivisch, wie eine Kapitalgesellschaft besteuert zu werden. Ein echter Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft ist jedoch keine Option für die AB-OHG.

Aufgabe: Welche zivilrechtlichen Folgen ergeben sich für die AB-OHG, wenn sie von der Option nach § 1a KStG Gebrauch macht?

LÖSUNG Die Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG hat für die AB-OHG in zivilrechtlicher Hinsicht keine unmittelbaren Folgen. **Zivilrechtlich liegt weiter eine Personengesellschaft vor**. Für den **Beschluss der Gesellschafterversammlung**, der nach **§ 1a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 KStG** erforderlich ist, ist **§ 217 Abs. 1 UmwG sinngemäß** anzuwenden.

3. Antrag auf Option

Die Ausübung der Option ist antragsgebunden. Dies folgt aus dem Wortlaut des **§ 1a Abs. 1 Satz 1 KStG** („Auf unwiderprüflichen Antrag sind [...]“). Der Antrag ist **von der antragsberechtigten Gesellschaft**⁹⁷ **unwiderruflich nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz** über die amtlich bestimmte Schnittstelle **elektronisch** bei dem für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte nach **§ 180 AO zuständigen FA** zu stellen.

In **zeitlicher Hinsicht** ist der Antrag spätestens einen Monat vor Beginn des Wj. zu stellen, ab dem die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft gelten soll (**§ 1a Abs. 1 Satz 2 KStG**). Entspricht das Wj. der antragsberechtigten Gesellschaft dem Kj., ist der Antrag damit spätestens bis zum 30.11. des vorangegangenen Jahres zu stellen.⁹⁸

⁸⁶ Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) v. 25.6.2021, BGBl 2021 I S. 2050.

⁸⁷ Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 49.

⁸⁸ Vgl. Wackerbeck in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 177. Erg.-Lfg. (Stand: 6/2025), § 1a KStG Rz. 5 f.

⁸⁹ Vgl. BT-Drucks. 19/28656 S. 1; Tiede in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 334. Erg.-Lfg. (Stand: 8/2025), § 1a KStG Anm. 1, 3.

⁹⁰ Vgl. BT-Drucks. 19/28656 S. 1 f.

⁹¹ Vgl. Tiede in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 334. Erg.-Lfg. (Stand: 8/2025), § 1a KStG Anm. 2.

⁹² Vgl. Bilitewski in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 6. Aufl. 2024, § 1a KStG Rz. 3.

⁹³ Vgl. etwa Berg/Schnabelrauch in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, 223. Erg.-Lfg. (Stand: 9/2025), § 1a KStG Rz. 14, sowie Winterer, WpG 2024 S. 1343, 1348.

⁹⁴ Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 49; Berg/Schnabelrauch in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, 223. Erg.-Lfg. (Stand: 9/2025), § 1a KStG Rz. 2. Gegebenenfalls können jedoch Änderungen im Hinblick auf den Gesellschaftsvertrag erforderlich werden, vgl. Bilitewski in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 6. Aufl. 2024, § 1a KStG Rz. 106.

⁹⁵ Vgl. Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR-Beih. 2021 S. 3, 7; Brühl/Weiss, DStR 2021 S. 889, 892; Berg/Schnabelrauch in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, 223. Erg.-Lfg. (Stand: 9/2025), § 1a KStG Rz. 150.

⁹⁶ Vgl. Tigges-Knüttmann/Scheerer in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl. 2023, § 1a Rz. 41; Feldgen in Bott/Walter, KStG, 186. Erg.-Lfg. (Stand: 9/2025), § 1a Rz. 47; Bilitewski in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 6. Aufl. 2024, § 1a KStG Rz. 94.

⁹⁷ Hierzu zählen Personenhandelsgesellschaften, Partnerschaftsgesellschaften oder eGmbH. Explizit ausgeschlossen von der Optionsausübung sind nach dem Wortlaut des § 1a Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 und Nr. 2 KStG sowohl Investmentfonds i. S. des InvStG (Nr. 1) als auch Gesellschaften, die nach Ausübung der Option in dem Staat, in dem sich ihre Geschäftsleitung befindet, keiner der deutschen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegen (Nr. 2).

⁹⁸ Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 16.

Ein verspäteter Antrag ist unwirksam und gilt nicht automatisch als Antrag für das nächste Wj.⁹⁹ Vielmehr ist für eine wirksame Ausübung der Option für ein Wj., dessen Beginn von dem im unwirksamen Antrag bezeichneten Datum abweicht, ein neuer Antrag zu stellen.¹⁰⁰ Abweichend hiervon sieht § 1a Abs. 1 Satz 7 KStG zudem zwei Fallkonstellationen vor, in denen eine Antragstellung bereits mit Wirkung für das bereits laufende Wj. gestellt werden kann:

- nach Nr. 1 im Fall einer Neugründung bis zum Ablauf eines Monats nach Abschluss des Gesellschaftsvertrags und
- nach Nr. 2 im Fall eines Formwechsels einer Körperschaft in eine Personengesellschaft bis zum Ablauf eines Monats nach Anmeldung des Formwechsels beim zuständigen Register von der Körperschaft oder der Personengesellschaft.

FALL 8A Fortsetzung von Fall 8: Die AB-OHG möchte von der Option nach § 1a KStG Gebrauch machen.

Aufgabe: Welche Maßnahmen müssen von der AB-OHG ergriffen werden? Welche zeitlichen Grenzen sind zu beachten, wenn die AB-OHG ab dem Beginn des Wj. 2025 (entspricht dem Kj.) wie eine Körperschaft besteuert werden möchte?

LÖSUNG Die AB-OHG muss nach § 1a Abs. 1 Sätze 1 und 2 KStG einen unwiderruflichen Antrag auf Nutzung der Option zur Körperschaftsbesteuerung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle elektronisch bei dem für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte nach § 180 AO zuständigen FA stellen. Zu beachten ist, dass der Antrag für das Wj. 2025 spätestens bis zum 30.11.2024 zu stellen ist.¹⁰¹ Ein nach diesem Datum gestellter Antrag wäre unwirksam.¹⁰²

4. Sachlicher und persönlicher Anwendungsbereich des UmwStG

Im nächsten Schritt ist die Eröffnung des sachlichen und persönlichen Anwendungsbereichs des UmwStG zu prüfen.

Gemäß § 1a Abs. 2 Satz 1 KStG gilt der Übergang zur Körperschaftsbesteuerung als Formwechsel i. S. des § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG. Dadurch wird der sachliche Anwendungsbereich des UmwStG fingiert.

FALL 8B Fortsetzung von Fall 8: Die AB-OHG hat erfahren, dass der fiktive Formwechsel im Zuge der Ausübung der Option zur Körperschaftsbesteuerung u. U. unter das UmwStG fällt.

Aufgabe: Nun möchte die AB-OHG von Ihnen wissen, ob der fiktive Formwechsel in den sachlichen Anwendungsbereich des UmwStG fällt.

LÖSUNG Ja, der fiktive Formwechsel der AB-OHG fällt nach § 1a Abs. 2 Satz 1 KStG i. V. mit § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG in den sachlichen Anwendungsbereich des UmwStG.

Da § 1a Abs. 2 Satz 2 KStG nicht nur auf § 25 UmwStG, sondern auch auf § 1 UmwStG verweist, ist die Eröffnung des persönlichen Anwendungsbereichs nach § 1 Abs. 4 UmwStG allerdings stets zu prüfen.¹⁰³ Die Prüfung folgt den gleichen Vorgaben wie beim echten Formwechsel (s. hierzu Kap. I.3.).¹⁰⁴

FALL 8C Fortsetzung von Fall 8: Sie haben die AB-OHG darüber informiert, dass der fiktive Formwechsel in den sachlichen Anwendungsbereich des UmwStG fällt. Gesellschafter der AB-OHG sind die natürliche Person A mit Wohnsitz im Inland und die A-GmbH mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Inland.

Aufgabe: Die AB-OHG möchte von Ihnen wissen, ob jeweils auch die Voraussetzungen des persönlichen Anwendungsbereichs des UmwStG erfüllt sind.

LÖSUNG Ja, die Voraussetzung des § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb Halbsatz 1 UmwStG ist erfüllt, da die AB-OHG als formwechselnder Rechtsträger eine Gesellschaft i. S. des § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UmwStG ist. Zudem liegen die Voraussetzungen des persönlichen Anwendungsbereichs gem. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb Halbsatz 2 UmwStG für den fiktiven Formwechsel vor, denn A hat seinen Wohnsitz im Inland (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa UmwStG).

Auch hinsichtlich der A-GmbH sind die Voraussetzungen des persönlichen Anwendungsbereichs gem. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb Halbsatz 2 UmwStG erfüllt, weil sie eine Gesellschaft i. S. des § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UmwStG mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Inland ist.

MERKE

Ist der Anwendungsbereich des UmwStG nicht eröffnet, bedeutet das nicht, dass eine Ausübung der Körperschaftsteueroption nicht mehr möglich ist. In diesem Fall sind auf den Übergang zur Körperschaftsbesteuerung jedoch das UmwStG und seine Privilegien zur evtl. Steuerneutralität des fiktiven Formwechsels nicht anzuwenden!¹⁰⁵

5. Steuerliche Rückwirkung?

Einbringungszeitpunkt für den fiktiven Formwechsel ist nach § 1a Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 KStG das Ende des Wj. vor Wirksamkeit der Option.¹⁰⁶ Eine steuerliche Rückbeziehungs-möglichkeit, wie sie in § 25 Satz 2 i. V. mit § 9 Satz 3 UmwStG normiert ist, gibt es i. R. von § 1a KStG nicht.¹⁰⁷ Die Anwendung von § 9 Satz 3 UmwStG ist nach § 1a Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 2 KStG ausdrücklich ausgeschlossen. Eine Optionsausübung ist damit grundsätzlich nur mit Wirkung für die Zukunft möglich.¹⁰⁸

Abweichend hiervon lässt § 1a Abs. 1 Satz 7 KStG allerdings zumindest in zeitlicher Hinsicht eine gewisse Art der Rückbeziehung zu. In den in § 1a Abs. 1 Satz 7 Nr. 1 und 2 KStG genannten Fällen kann somit ein Antrag auf Optionsausübung mit Wirkung für das bereits laufende Wj. gestellt werden.

FALL 9 Das Wj. der im Jahr 2015 gegründeten AB-KG entspricht dem Kj. Die AB-KG möchte im Mai 2025 mit Wirkung für das Wj. 2025 zur Körperschaftsbesteuerung optieren.

99 Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 19.

100 Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 19.

101 Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 16.

102 Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 19.

103 Vgl. Brühl in BeckOK KStG, 26. Edition 2025, § 1a Rz. 299.

104 Vgl. Tiede in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 334. Erg.-Lfg. (Stand: 8/2025), § 1a KStG, Anm. 53.

105 Vgl. Brühl in BeckOK KStG, 26. Edition 2025, § 1a Rz. 299.

106 Vgl. Tiede in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 334. Erg.-Lfg. (Stand: 8/2025), § 1a KStG, Anm. 84.

107 Vgl. Tiede in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 334. Erg.-Lfg. (Stand: 8/2025), § 1a KStG, Anm. 84.

108 Vgl. Tigges-Knüttmann/Scheerer in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl. 2023, § 1a Rz. 172.

Aufgabe: Ist eine rückwirkende Anwendung der Option zur Körperschaftsbesteuerung für das Wj. 2025 im Mai 2025 möglich?

LÖSUNG ➤ Eine rückwirkende Anwendung der Option zur Körperschaftsbesteuerung ist **nicht möglich**, da § 9 Satz 3 UmwStG nach § 1a Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 2 UmwStG ausdrücklich keine Anwendung findet.

6. Tatbestandsmerkmale

§ 1a Abs. 2 Satz 2 KStG ordnet die entsprechende Anwendung von § 25 UmwStG an. Da § 25 Satz 1 UmwStG seinerseits als **Rechtsgrundverweis auf die §§ 20 ff. UmwStG** zu verstehen ist (vgl. hierzu die Ausführungen unter Kap. I.5.), bedarf es im Folgenden ebenfalls einer Prüfung der einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen von § 20 Abs. 1 UmwStG.¹⁰⁹

Einbringungsgegenstand sind, wie beim echten Formwechsel, die Mitunternehmeranteile¹¹⁰, die durch die Mitunternehmer der optierenden Personengesellschaft (als Einbringende) einzubringen sind. Der **Mitunternehmeranteil** erstreckt sich wiederum auch auf **funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen**, das separat zu übertragen ist (s. hierzu bereits die Ausführungen in Kap. I.5.a)). Zusätzlich bestimmt § 1a KStG in § 1a Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 2 KStG ausdrücklich, dass die Zurückbehaltung der Beteiligung an einer Komplementärin der optierenden Gesellschaft unschädlich ist.¹¹¹

FALL 10 ➤ A ist zu 100 % als Kommanditist an der A-GmbH & Co. KG beteiligt. Daneben ist A auch Alleingesellschafter der A-GmbH, die als Komplementärin der A-GmbH & Co. KG fungiert. Die A-GmbH ist vermögensmäßig nicht an der A-GmbH & Co. KG beteiligt. Abseits von ihrer Stellung als Komplementärin der A-GmbH & Co. KG übt die A-GmbH keine eigene Geschäftstätigkeit aus.

Aufgabe: Müsste A seine Beteiligung an der A-GmbH ebenfalls i. R. eines fiktiven Formwechsels einbringen, wenn die A-GmbH & Co. KG von der Option zur Körperschaftsbesteuerung Gebrauch macht, um den Anwendungsbereich von § 20 UmwStG zu eröffnen?

LÖSUNG ➤ Die Beteiligung von A an der A-GmbH stellt für diesen **notwendiges Sonderbetriebsvermögen II bei der A-GmbH & Co. KG** dar.¹¹² Wird lediglich die Beteiligung von A an der A-GmbH zurückbehalten und nicht im Zuge des fiktiven Formwechsels eingebracht, steht dies nach § 1a Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 2 UmwStG der Anwendung von § 20 Abs. 2 UmwStG nicht entgegen. Damit ist dies unschädlich.

Das Merkmal „Gewährung neuer Anteile“ wird durch § 1a Abs. 3 Satz 1 KStG als erfüllt angesehen. Danach gilt die Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen als Beteiligung eines nicht persönlich haftenden Gesellschafters an einer Kapitalgesellschaft.¹¹³

7. Wertansatz

Im Hinblick auf das Ansatzwahlrecht nach § 20 Abs. 2 UmwStG kann auf die Ausführungen zum echten Formwechsel in Kap. I.6. dieser Fallstudie verwiesen werden. Liegen die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 UmwStG vor, ist das eingebrachte Betriebsvermögen nach § 1a Abs. 2 Satz 2 KStG i. V. mit § 25 Satz 1 i. V. mit § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG grundsätzlich mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

Allerdings besteht auch hier nach § 1a Abs. 2 Satz 2 KStG i. V. mit § 25 Satz 1 i. V. mit § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG die Möglichkeit, soweit die Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1–4 UmwStG kumulativ erfüllt sind, das eingebrachte Betriebsvermögen abweichend zum **Buchwert oder Zwischenwert** anzusetzen (vgl. hierzu Kap. I.6. dieser Fallstudie).

8. Folgen beim Einbringenden

Im Hinblick auf die grundsätzlichen steuerlichen Folgen beim Einbringenden ist auf die Ausführungen in Kap. I.7. dieser Fallstudie sowie auf die ausführlichen Darstellungen zu § 20 UmwStG in SteuerStud 11/2025¹¹⁴ zu verweisen. Auf die optierende Gesellschaft sind grundsätzlich alle Regelungen insbesondere des KStG, EStG, GewStG, SolZG, AStG und des UmwStG, die für alle Kapitalgesellschaften unabhängig von ihrer spezifischen Rechtsform gelten, anzuwenden.¹¹⁵

§ 1a Abs. 3 KStG normiert die steuerlichen Folgen für die einbringenden Gesellschafter der optierenden Gesellschaft. Dabei stellt § 1a Abs. 3 Satz 1 KStG ergänzend klar, dass die Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen als Beteiligung eines nicht persönlich haftenden Gesellschafters an einer Kapitalgesellschaft gilt.¹¹⁶

Hierbei sind v. a. die **Besonderheiten** im Hinblick auf die **Besteuerung bei den Gesellschaftern der optierenden Gesellschaft** zu beachten.¹¹⁷ So führen beim Gesellschafter nach § 1a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 KStG durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Einnahmen aufgrund des Besteuerungswechsels (weg von der transparenten Mitunternehmerbesteuerung hin zur Besteuerung nach dem Trennungsprinzip) zu Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Tätigkeitsvergütungen ziehen nach § 1a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 KStG nicht mehr Sondervergütungen i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG nach sich, sondern führen zu Einkünften i. S. des von § 19 EStG (Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit).¹¹⁸ In den Fällen des § 1a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 KStG gilt die optierende Gesellschaft als lohnsteuerlicher Arbeitgeber, so dass entsprechende Lohnsteuerabzugsverpflichtungen zu beachten sind.¹¹⁹

§ 1a Abs. 3 Satz 6 KStG bestimmt ferner, dass unabhängig vom Bestehen einer handels- oder gesellschaftsrechtlichen Buchführungspflicht, zwingend eine Gewinnermittlung

¹⁰⁹ Vgl. Bilitewski in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 6. Aufl. 2024, § 1a KStG Rz. 26.

¹¹⁰ Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 28.

¹¹¹ Beim echten Formwechsel gehen zwar die h. M. im Fachschrifttum und die Rspr. davon aus, dass zumindest die Zurückbehaltung der Beteiligung an einer „typischen“ Komplementär GmbH einer GmbH & Co. KG unschädlich ist, eine gesetzliche Grundlage existiert hier jedoch nicht.

¹¹² Vgl. H 4.2 Abs. 2 Anteile an Kapitalgesellschaften, Allgemeines (1. SpStr.) und Anderer eigener Geschäftsbetrieb (1. SpStr.) EStH.

¹¹³ Ebenso Berg/Schnabelrauch in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, 223. Erg.-Lfg. (Stand: 9/2025), § 1a KStG Rz. 161.

¹¹⁴ Vgl. hierzu Hillers, SteuerStud 11/2025 S. 736, 745 f. NWB JAAJ-98987

¹¹⁵ Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 50.

¹¹⁶ Vgl. Wackerbeck in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 177. Erg.-Lfg. (Stand: 6/2025), § 1a KStG Rz. 71.

¹¹⁷ Eingehend hierzu Brühl/Weiss, DStR 2021 S. 945, 946 ff.

¹¹⁸ Vgl. Grashoff/Mach in Grashoff/Mach, Grundzüge des Steuerrechts, 16. Aufl. 2023, Rz. 231a.

¹¹⁹ Vgl. Grashoff/Mach in Grashoff/Mach, Grundzüge des Steuerrechts, 16. Aufl. 2023, Rz. 231a.

durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG zu erfolgen hat.¹²⁰

9. Sperrfrist nach § 22 Abs. 1 UmwStG

Wie auch beim echten Formwechsel ist im Zuge der Optionsausübung **§ 22 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 UmwStG** zu beachten, der eine **siebenjährige Sperrfrist** beinhaltet. Eine Sperrfristverletzung kann dabei sowohl **bei Ausübung** der Option als auch bei **Beendigung der Option** ausgelöst werden.¹²¹ Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Ausführungen in Kap. I.8. dieser Fallstudie verwiesen.

10. Rückoption nach § 1a Abs. 4 KStG

Die Beendigung der Körperschaftsbesteuerung – und damit die **Rückkehr zur transparenten Besteuerung** (Rückoption) – regelt § 1a Abs. 4 KStG.¹²² Sie kann entweder **im Wege eines Antrags** erfolgen oder **kraft Gesetzes** eintreten.¹²³

§ 1a Abs. 4 Satz 3 KStG bestimmt, dass für die Antragstellung im Hinblick auf eine Beendigung dieselben Grundsätze wie bei der erstmaligen Ausübung der Option gelten. Per Gesetz kann die Option zunächst nach **§ 1a Abs. 4 Satz 4 KStG** ausgelöst werden, wenn die Voraussetzungen zur Optionsausübung nach § 1a Abs. 1 KStG wegfallen. Zudem kommt es zu einer Rückoption kraft Gesetzes nach **§ 1a Abs. 4 Sätze 5 und 6 KStG**, wenn die optierende Gesellschaft infolge des Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters als aufgelöst gilt. Schließlich löst die Umwandlung einer optierenden Gesellschaft in eine Körperschaft eine Beendigung der Option kraft Gesetzes nach **§ 1a Abs. 4 Satz 7 KStG** aus.¹²⁴

Die Rückoption gilt wiederum als **Formwechsel** nach **§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UmwStG**.¹²⁵

11. Auswirkungen der Option auf andere Steuerarten

Die Option nach § 1a KStG gilt **ausschließlich** für die **Besteuerung nach dem Einkommen**.¹²⁶ Damit ergeben sich durch die Ausübung der Option nach § 1a KStG grundsätzlich keine Auswirkungen auf die Grunderwerbsteuerliche sowie die erb- und schenkungsteuerliche Behandlung der optierenden Gesellschaft.¹²⁷

Grunderwerbsteuerlich gelten damit die **Nichterhebungstatbestände der §§ 5 und 6 GrEStG**¹²⁸ für die optierende Gesellschaft grundsätzlich unverändert. Das Grunderwerbsteuerrecht knüpft an das Zivilrecht an, und die optierende Gesellschaft stellt ungeachtet der Option nach § 1a KStG weiterhin eine Personengesellschaft dar.¹²⁹ Allerdings hat der Gesetzgeber **bestimmte Anpassungen an den §§ 5 und 6 GrEStG** vorgenommen, so dass sich bei der Anwendung der Vorschriften auf optierende Gesellschaften **Besonderheiten** ergeben können.¹³⁰

III. Mini-Klausur

Die nachfolgende Mini-Klausur führt das zuvor Erlernte in einem Übungsfall zusammen. Die **Bearbeitungszeit** beträgt **40 Minuten**.

SACHVERHALT Die Gemüse-KG (G-KG) mit Sitz in Magdeburg betreibt einen Einzelhandel. Das Wj. der G-KG entspricht dem Kj.; die Gewinnermittlung erfolgt nach § 4 Abs. 1 EStG i. V. mit § 5 EStG. An der G-KG sind Richard Erbse (RE) zu 40 % als Kommanditist und Paula Kohl (PK) zu 60 % als Komplementärin (beide mit Wohnsitz in Magdeburg und beide 45 Jahre alt) beteiligt.

Am 30.11.2024 wird beim für die G-KG zuständigen FA in Magdeburg ein Antrag auf steuerrechtliche Behandlung der G-KG als Körperschaft mit Wirkung ab dem Wj. 2025 gestellt.

Die Bilanz der G-KG zum 31.12.2024 zeigt folgendes Bild:

Aktiva	Bilanz G-KG zum 31.12.2024		Passiva
Anlagevermögen	600.000 €	Kapital RE	200.000 €
Umlaufvermögen	300.000 €	Kapital PK	300.000 €
Bank	100.000 €	Verbindlichkeiten	400.000 €
		Rückstellungen	100.000 €
	1.000.000 €		1.000.000 €

Der gemeine Wert des Anlagevermögens beträgt 800.000 € (stille Reserven 200.000 €) und der gemeine Wert des Umlaufvermögens 400.000 € (stille Reserven 100.000 €).

Mit Wirkung zum 30.6.2026 veräußert RE seine gesamte Beteiligung an der G-KG für 550.000 € an einen fremden Dritten. Die Veräußerungskosten trägt der Erwerber. Ab dem 1.1.2026 gewährt PK der G-KG ein Darlehen über 100.000 € zu einem fremdüblichen jährlichen Zinssatz von 5 %. Die Zinsen für das Jahr 2026 werden dem privaten Bankkonto von PK am 30.12.2026 gutgeschrieben. Die G-KG hat die Zinsen in voller Höhe als Betriebsausgaben in ihrer Gewinnermittlung berücksichtigt.

AUFGABENSTELLUNG Beurteilen Sie den vorstehenden Sachverhalt aus ertragsteuerlicher Sicht für RE und PK.

BEARBEITUNGSHINWEISE Eine Beurteilung der G-KG vor und nach Ausübung der Option zur Körperschaftsbesteuerung ist nicht erforderlich. Eine Aufdeckung von stillen Reserven soll möglichst vermieden werden. Unterstellen Sie in Ihrer Lösung, dass die Rechtslage im Jahr 2026 der aktuellen Rechtslage entspricht.

LÖSUNG¹³¹

1. Veranlagungszeitraum 2024

Schritt 1: Zivilrechtliche Würdigung

Die Nutzung der Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG durch die G-KG hat zivilrechtlich **keine Implikationen**, da die G-KG zivilrechtlich auch nach der Optionsausübung eine Personengesellschaft darstellt.

¹²⁰ Vgl. Wackerbeck in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 177. Erg.-Lfg. (Stand: 6/2025), § 1a KStG Rz.75.

¹²¹ Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 46, 98.

¹²² Ausführlich zur Rückoption und deren Folgen Brühl/Weiss, DStR 2021 S. 945, 950 ff.

¹²³ Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 90 ff.

¹²⁴ Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 92.

¹²⁵ Auch i. R. der Rückoption ist die Rückwirkungsmöglichkeit des § 9 Satz 3 UmwStG explizit ausgeschlossen (vgl. § 1a Abs. 4 Satz 2 KStG).

¹²⁶ Vgl. Tiede in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 334. Erg.-Lfg. (Stand: 8/2025), § 1a KStG Anm. 8.

¹²⁷ Vgl. Wackerbeck in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 177. Erg.-Lfg. (Stand: 6/2025), § 1a KStG Rz. 26. Näher zu erb- und schenkungsteuerlichen Gestaltungsüberlegungen im Zusammenhang mit der Option nach § 1a KStG Wackerbeck in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 177. Erg.-Lfg. (Stand: 6/2025), § 1a KStG Rz. 35 f.

¹²⁸ Eingehend zur Nichterhebung der Grunderwerbsteuer nach §§ 5 und 6 GrEStG Riedel/Hilliers, SteuerStud 8/2024 S. 498, 503 ff. NWB GAAJ-68178.

¹²⁹ Vgl. Schiffers/Jacobsen, DStZ 2021 S. 348, 356.

¹³⁰ Vgl. Wackerbeck in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 177. Erg.-Lfg. (Stand: 6/2025), § 1a KStG Rz. 28.

¹³¹ Die Lösung folgt einem Prüfungsschema, das vom erst genannten Verfasser auch im Unterricht zur Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung verwendet wird. Insbesondere bei Aufgaben aus dem Umwandlungssteuerrecht ist ein systematischer Aufbau der Lösung von entscheidender Bedeutung, um sicherzustellen, alle relevanten Aspekte in der Lösung anzusprechen und zum zutreffenden Ergebnis zu gelangen.

Schritt 2.1.: Einleitung der Option nach § 1a KStG

Als Personenhandelsgesellschaft ist die G-KG nach § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG antragsberechtigt. Ein Ausschlussgrund nach § 1a Abs. 1 Satz 6 KStG liegt nicht vor. Der Antrag wurde von der G-KG lt. Sachverhalt beim zuständigen FA gestellt (§ 1a Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 1 KStG). Außerdem war er fristgerecht nach § 1a Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 1 KStG, denn der Antrag soll für das Wj. 2025 gelten und wurde am 30.11.2024, d. h. spätestens einen Monat vor Beginn des Wj. 2025, gestellt.¹³² Die Option nach § 1a KStG ist damit für die G-KG ab dem Wj. 2025 zulässig. Als Folge wird die G-KG für Körperschaft- (§ 1a Abs. 1 Satz 1 KStG) und Gewerbesteuerzwecke (§ 2 Abs. 8 GewStG) wie eine Körperschaft behandelt.

Schritt 2.2.: Einleitung ins Umwandlungssteuerrecht

Nach § 1a Abs. 2 Satz 1 KStG gilt die Option zur Körperschaftsbesteuerung als Formwechsel i. S. des § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG. Der sachliche Anwendungsbereich des UmwStG ist damit eröffnet.

Der persönliche Anwendungsbereich ist weiterhin nach § 1 Abs. 4 UmwStG zu prüfen, da § 1 UmwStG nach § 1a Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 KStG in Gänze entsprechend gilt.¹³³ Die Voraussetzungen liegen hier vor: Die G-KG ist eine Gesellschaft i. S. des § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UmwStG mit Sitz im Inland (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb UmwStG), und an der G-KG sind mit RE und PK nur natürliche Personen beteiligt, die ihren Wohnsitz im Inland haben (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa UmwStG).

Als Einbringungszeitpunkt gilt nach § 1a Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 KStG der 31.12.2024, 24 Uhr als Ende des Wj., das dem Wj., ab dem die Option zur Körperschaftsbesteuerung gilt (2025), vorangeht.¹³⁴

Schritt 3: Bewertung des Einbringungsgegenstands (Mitunternehmeranteile von RE und PK)

Nach § 1a Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 KStG ist § 25 UmwStG auf den fiktiven Formwechsel entsprechend anzuwenden. Einbringungsgegenstand des fiktiven Formwechsels sind die Mitunternehmeranteile von RE und PK¹³⁵, d. h. es liegen grundsätzlich zwei getrennte und voneinander unabhängige Einbringungsvorgänge vor. Nachfolgend wird die Lösung jedoch für beide Mitunternehmeranteile gemeinsam dargestellt, weil sich keine inhaltlichen Differenzen ergeben.

Nach § 25 Satz 1 UmwStG ist § 20 UmwStG entsprechend anzuwenden. Die Einbringungen der beiden Mitunternehmeranteile von RE und PK in die für steuerliche Zwecke entstehende fiktive Kapitalgesellschaft erfüllen jeweils die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 UmwStG, da

- jeweils ein Mitunternehmeranteil i. S. des § 20 Abs. 1 UmwStG mit sämtlichen funktionalen Betriebsgrundlagen
- in eine Kapitalgesellschaft (die fiktiv entstehende Kapitalgesellschaft) eingebracht wird und
- RE und PK als Einbringende hierfür jeweils neue Anteile an der übernehmenden Gesellschaft erhalten (die Beteiligungen von RE und PK gelten nach § 1a Abs. 3 Satz 1 KStG als Beteiligungen eines nicht persönlich haftenden Gesellschafters an einer Kapitalgesellschaft).

Grundsätzlich ist das übertragene Betriebsvermögen von der fiktiven Körperschaft gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG mit den gemeinen Werten anzusetzen.

Da die Einbringungen ohne Aufdeckung von stillen Reserven erfolgen sollen, ist jeweils¹³⁶ ein Buchwertansatz nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG zu prüfen. Folgende Voraussetzungen liegen hierfür kumulativ (!) vor:

- **Nr. 1:** Die fiktiv entstehende Kapitalgesellschaft unterliegt der Körperschaftsteuer und ist hiervon auch befreit.
- **Nr. 2:** Die Passiva des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigen jeweils nicht die Aktiva (sowohl das Eigenkapital von RE als auch von PK in der Gesamthandsbilanz der G-KG sind 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.
- **Nr. 4:** RE und PK erhalten neben den neuen Anteilen an der fiktiv entstehenden Kapitalgesellschaft keine sonstige Gegenleistung.

Die Voraussetzungen für einen Buchwertansatz liegen damit jeweils für die Mitunternehmeranteile von RE und PK vor.

Schritt 4: Folgen beim Einbringenden (RE und PK)

Der Wert des eingebrachten Betriebsvermögens (d. h. für den Mitunternehmeranteil von RE 200.000 € und für den Mitunternehmeranteil von PK 300.000 €) gilt gem. § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG als Veräußerungspreis für das eingebrachte Betriebsvermögen für Zwecke des § 16 Abs. 2 EStG sowie als Anschaffungskosten für die neuen Anteile an der fiktiv entstehenden Kapitalgesellschaft.

Für RE ermittelt sich der Gewinn aus der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils („Tausche Mitunternehmeranteil gegen Beteiligung an der fiktiv entstehenden Kapitalgesellschaft“) i. S. des § 16 Abs. 2 EStG wie folgt:

Veräußerungspreis (§ 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG)	200.000 €
./. Buchwert (Kapitalkonto Mitunternehmeranteil)	200.000 €
Veräußerungsgewinn	0 €

Für PK ermittelt sich der Gewinn aus der Veräußerung ihres Mitunternehmeranteils („Tausche Mitunternehmeranteil gegen Beteiligung an der fiktiv entstehenden Kapitalgesellschaft“) i. S. des § 16 Abs. 2 EStG wie folgt:

Veräußerungspreis (§ 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG)	300.000 €
./. Buchwert (Kapitalkonto Mitunternehmeranteil)	300.000 €
Veräußerungsgewinn	0 €

Sperrfristverstoß nach § 22 Abs. 1 UmwStG

Nach § 25 Satz 1 UmwStG gilt neben § 20 UmwStG auch die Sperrfristregelung des § 22 UmwStG entsprechend. Da RE seinen Mitunternehmeranteil unter dem gemeinen Wert eingebracht hat und die neu erhaltenen Anteile an der fiktiven Kapitalgesellschaft mit Wirkung zum 30.6.2026 – und damit innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist (1.1.2025–31.12.2031) nach § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG – veräußert, ist rückwirkend ein Einbringungsgewinn I nach § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG zu versteuern.

Die Veräußerung der neuen Anteile durch RE gilt als rückwirkendes Ereignis i. S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (§ 22 Abs. 1 Satz 2 UmwStG).

¹³² Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 16.

¹³³ Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 26.

¹³⁴ Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 41.

¹³⁵ Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 28.

¹³⁶ Das Bewertungswahlrecht des § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG kann für jeden eingebrachten Mitunternehmeranteil gesondert ausgeübt werden, vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 32.

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

Gemeiner Wert des MitU-Anteils am 31.12.2024 (Kapitalkonto 200.000 € + stille Reserven Anlagevermögen [200.000 € x 40 % =] 80.000 € + stille Reserven Umlaufvermögen [100.000 € x 40 % =] 40.000 €) =	320.000 €
./. Bereits von der fiktiven Kapitalgesellschaft angesetzt	200.000 €
Zwischenergebnis	120.000 €
./. 1/7, da 2025 zum 30.6.2026 bereits voll verstrichen ist	
Einbringungsgewinn I	102.857 €

Der Einbringungsgewinn I ist nicht nach **§ 16 Abs. 4 EStG** oder **§ 34 EStG** begünstigt (**§ 22 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 UmwStG**).

Der Einbringungsgewinn I i. H. von 102.857 € gilt als **nachträgliche Anschaffungskosten** der Anteile von RE an der fiktiven Kapitalgesellschaft. Die **Anschaffungskosten** für die Beteiligung von RE an der fiktiven Kapitalgesellschaft belaufen sich damit auf **insgesamt 302.857 €** (= 200.000 € bisherige Anschaffungskosten + 102.857 € Einbringungsgewinn I).

2. Veranlagungszeitraum 2026

a) Folgen bei RE

Die Veräußerung der Anteile von RE an der fiktiven Kapitalgesellschaft führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. **§ 17 Abs. 1 Sätze 1 und 3 EStG i. V. mit § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG**, weil RE zu mind. 1 % an der fiktiven Kapitalgesellschaft beteiligt ist.¹³⁷ Die Beteiligung von RE gilt nach **§ 1a Abs. 3 Satz 1 KStG** als Beteiligung eines nicht persönlich haftenden Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft.

Der **Veräußerungsgewinn** ermittelt sich gem. **§ 17 Abs. 2 EStG** wie folgt:

Veräußerungspreis: 550.000 € x 60 % (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG)	330.000 €
./. Anschaffungskosten: 302.857 € x 60 % (§ 3c Abs. 2 Satz 1 EStG)	181.714 €
Veräußerungsgewinn	148.286 €

Der **Freibetrag** nach **§ 17 Abs. 3 EStG** ist aufgrund der Höhe des Veräußerungsgewinns offensichtlich **nicht** zu gewähren.

b) Folgen bei PK

Aus der **Gewährung des Darlehens** erzielt GK i. H. von 5.000 € (= 100.000 € x 5 %) Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. **§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG i. V. mit § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG (§ 1a Abs. 3 Satz 2 Nr. 3 KStG)**. Einkünfte sind gem. **§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, Satz 2 EStG** der Überschuss der Einnahmen i. S. des **§ 8 EStG** über den Sparer-Pauschbetrag i. S. des **§ 20 Abs. 9 EStG**. Es gilt das Zu- und Abflussprinzip i. S. des **§ 11 EStG**.

Die Darlehenszinsen unterliegen **nicht** der **Kapitalertragsteuer nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG**; insbesondere handelt es sich bei der fiktiven Kapitalgesellschaft **nicht** um ein **inländisches Kreditinstitut i. S. des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. b EStG**.

Daher hat PK die Darlehenszinsen nach **§ 32d Abs. 3 Satz 1 EStG** in ihrer **Einkommensteuererklärung** zu deklarieren; die Besteuerung erfolgt nach **§ 2 Abs. 5b EStG** in einer Nebenrechnung. Grundsätzlich gilt nach **§ 32d Abs. 1 Satz 1 EStG** der gesonderte Steuertarif von 25 %.

Allerdings ist auch für nach **§ 1a KStG** optierende Gesellschaften die Vorschrift des **§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG** zu beachten.¹³⁸ Da PK zu mind. 10 % an der fiktiven Kapitalgesellschaft beteiligt ist und die Zinsen in voller Höhe als Betriebsausgaben erfasst wurden, ist der **persönliche Steuersatz von PK anzuwenden**.

L Jetzt direkt vertiefen: Die nachfolgende **Übungsklausur aus dem Umwandlungs-, Körperschaft- und Einkommensteuerrecht** wartet auf Sie (vgl. Hillers/Kahnke, SteuerStud 12/2025 S. 832, NWB KAAAK-02353)!

AUTOREN



Jan-Hendrik Hillers,
Dipl.-Finanzwirt (FH) und Steuerberater, ist in der Praxisgruppe Internationales Steuerrecht bei Flick Gocke Schaumburg in Frankfurt am Main und 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.

¹³⁷ Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 61 f.; Wackerbeck in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 177. Erg.-Lfg. (Stand: 6/2025), § 1a KStG Rz. 78.

¹³⁸ Vgl. Levedag in Schmidt, EStG, 44. Aufl. 2025, § 32d Rz. 10.