

Checkliste: Die Umstrukturierung eines (Einzel-)Betriebs in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft liegt in den folgenden Fällen vor:

	Geprüft	
	Ja	Nein
Der Einzelunternehmer (aus dem Inland oder ausländischen EU-/EWR-Gebiet) bringt seinen gesamten inländischen Betrieb in eine neu gegründete oder bereits bestehende Kapitalgesellschaft (z.B. GmbH, UG (haftungsbeschränkt) oder vergleichbare ausländische „GmbH oder AG“) oder Genossenschaft durch Einzelübertragung des zivilrechtlichen und/oder wirtschaftlichen Eigentums an den Wirtschaftsgütern ein (im Rahmen der Sachgründung, Sachkapitalerhöhung oder Bargründung/-kapitalerhöhung mit Sacheinlageagio; BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 01.44; dazu s. auch Patt, GmbH-StB 2017, 148).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Der in einem Drittland (d.h. außerhalb der EU/EWR) ansässige Einzelunternehmer bringt seinen inländischen Betrieb in eine inländische (oder vergleichbare ausländische) Kapitalgesellschaft gegen neue Anteile ein und das Besteuerungsrecht der stillen Reserven in den erworbenen Anteilen liegt im Inland (z.B. wegen Zugehörigkeit der Anteile zu einer inländischen Betriebsstätte des Einbringenden).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Der Einzelunternehmer bringt seine gesamte freiberufliche Praxis durch Übertragung des zivilrechtlichen und/oder wirtschaftlichen Eigentums in eine bestehende oder neu gegründete GmbH oder in eine optierende Personenhandelsgesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaft i.S.d. § 1a KStG ein (die optierende Personengesellschaft kann aufnehmende Gesellschaft i.S.d. § 20 Abs. 1 UmwStG sein; Patt, EStB 2021, 391; ebenso BMF-Schreiben vom 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 unter Rn. 100 Buchst. e).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

	Geprüft	
	Ja	Nein
Der Einzelkaufmann überträgt durch handelsrechtliche Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 UmwG) das gesamte Vermögen seines Einzelunternehmens in eine neu gegründete GmbH (dazu Gröne, RNotZ 2022, 293) oder eine optierende Personengesellschaft i.S.d. § 1a KStG (die optierende Personengesellschaft kann aufnehmende Gesellschaft i.S.d. § 20 Abs. 1 UmwStG sein; Patt, EStB 2021, 391; ebenso BMF-Schreiben vom 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 unter Rn. 100 Buchst. e).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Einzelübertragung oder handelsrechtliche Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 UmwG) des Vermögens eines Betriebs gewerblicher Art durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts auf eine GmbH oder AG.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Das im Rahmen einer Betriebsaufspaltung überlassene Vermögen (Besitzunternehmen) wird unter Zurückbehaltung der Anteile an der Betriebs-Kapitalgesellschaft in die Betriebsgesellschaft im Rahmen einer Sachkapitalerhöhung (oder Barkapitalerhöhung mit Sacheinlageagio) übertragen (Ott, Ubg 2019, 129).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Checkliste: Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft

Dazu s. HDS-Verlag, Patt, Checkliste Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft (§§ 20, 25 UmwStG).

Checkliste: Errichtung oder Erweiterung von Tochtergesellschaften, Erweiterung von Beteiligungsketten

	Geprüft	
	Ja	Nein
Einbringung des Betriebsvermögens eines/r Teilbetriebs/ Teilpraxis einer Personen(handels)gesellschaft oder einer Kapitalgesellschaft auf eine bestehende oder neu gegründete Tochter-Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft durch Einzelübertragung gegen neue Anteile oder durch handelsrechtliche Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 UmwG). Auch die Ausgliederung auf eine optierende Personengesellschaft i.S.d. § 1a KStG ist nach § 20 UmwStG begünstigt (die optierende Personengesellschaft kann aufnehmende Gesellschaft i.S.d. § 20 Abs. 1 UmwStG sein; Patt, EStB 2021, 391; ebenso BMF-Schreiben vom 10.11.2021, BStBl I 2021, 2212 unter Rn. 100 Buchst. e).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Der Betrieb oder Teilbetrieb einer inländischen Personengesellschaft/Kapitalgesellschaft wird gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine ausländische (nach deutschem Steuerrecht vergleichbare) „Kapitalgesellschaft“ (des EU-/ EWR-Raums) eingebracht.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Eine Personen- oder Kapitalgesellschaft bringt ihre Beteiligung an einer inländischen (Unter-)Personengesellschaft (Mitunternehmeranteil) in eine neu gegründete inländische oder ausländische (nach deutschem Steuerrecht vergleichbare) Kapitalgesellschaft ein.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

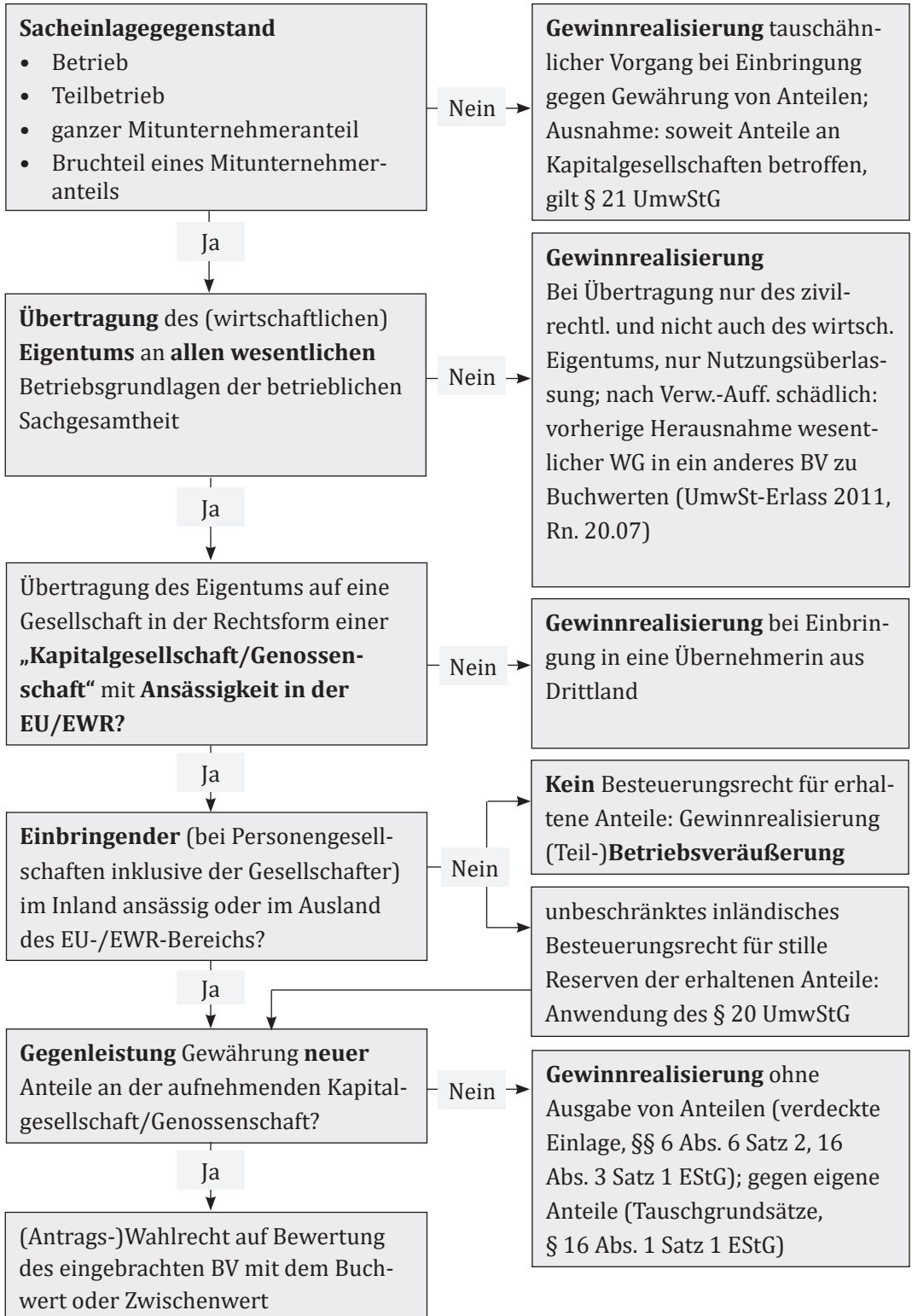
Checkliste: Errichtung oder Erweiterung von Schwesterunternehmen

	Geprüft	
	Ja	Nein
Einzelübertragung oder handelsrechtliche Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 UmwG) eines Teilbetriebs (der Teilpraxis) einer natürlichen Person auf eine Kapitalgesellschaft.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

	Geprüft	
	Ja	Nein
Einbringung des Betriebsvermögens eines/r Teilbetriebs/ Teilpraxis einer Personengesellschaft auf eine bestehende oder neu gegründete Schwester-Kapitalgesellschaft durch Einzelübertragung.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Einbringung des Betriebsvermögens eines/r Teilbetriebs/ Teilpraxis oder der Beteiligung an einer Personengesellschaft (steuerlich: Mitunternehmeranteil) eine Personenhandels-gesellschaft oder einer Partnerschaftsgesellschaft auf eine bestehende oder neu gegründete Schwester-Kapitalgesell-schaft (oder Schwester-optierende Personengesellschaft i.S.d. § 1a KStG) durch handelsrechtliche Auf- oder Abspal-tung (§ 123 Abs. 1 und 2 UmwG; BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 01.44).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

1.3 Schaubild zum Einbringungstatbestand (Sacheinlage)

Das nachfolgende Schaubild gibt einen Überblick über die Tatbestandsmäßigkeit der Einbringung i.S.d. § 20 Abs. 1 UmwStG. Nur in diesem Fall sind die besonderen (Bewertungs-)Regeln der Absätze 2 bis 9 sowie der §§ 22 und 23 UmwStG anwendbar.



2. Einbringungstatbestand gemäß § 20 Abs. 1 UmwStG

2.1 Nur betriebliche Sachgesamtheiten begünstigt

Gegenstand einer nach § 20 Abs. 1 UmwStG begünstigten Einbringung (Sacheinlage) können nur betriebliche Sachgesamtheiten sein. Dies sind Organisationseinheiten, die als Betrieb, Teilbetrieb/Teilpraxis oder Mitunternehmeranteil anzusehen sind. Davon abzugrenzen ist die Übertragung bloß eines einzelnen Wirtschaftsguts oder einer Vielzahl einzelner Wirtschaftsgüter, denen z.B. aufgrund fehlender Abgrenzung vom Restunternehmen (beim Teilbetrieb) oder zurückbehaltener funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen eine (Teil-)Betriebs- oder Mitunternehmeranteilsqualität nicht zukommt. Die Teilbetriebsfiktion für die 100 %ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft des Betriebsvermögens gem. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gilt für Zwecke des § 20 UmwStG nicht; die isolierte Einbringung einer derartigen Beteiligung ist nach § 21 UmwStG zu beurteilen. Welcher (Gewinn-)Einkunftsart die Sachgesamtheit angehört, spielt für die Anwendung des § 20 Abs. 1 UmwStG keine Rolle. Prägend für den (Teil-)Betrieb oder Mitunternehmeranteil i.S.d. § 20 Abs. 1 UmwStG ist die Summe seiner wesentlichen Betriebsgrundlagen nach funktionaler Betrachtungsweise (dies ist unabhängig davon, ob das eingebrachte Vermögen zum gemeinen Wert oder mit einem Minderansatz bewertet wird, BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 20.06). Die unterlassene Einbringung nur einer einzigen funktional wesentlichen Betriebsgrundlage verhindert die Steuervergünstigungen des § 20 UmwStG.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll der gewerbliche Teilbetrieb in allen Fällen der Sacheinlage (d.h. auch bei rein inländischen Vorgängen) nach der Definition der EU-Fusionsrichtlinie (Art. 2 Buchst. j.) ausgelegt werden (BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 20.06 i.V.m. 15.02; Micker/Uphues, Ubg 2021, 320; kritisch dazu Graw, DB 2013, 1011). Hieraus ergebe sich die Notwendigkeit, neben den funktional wesentlichen Wirtschaftsgütern auch solche unwesentlichen (aktiven und passiven) Wirtschaftsgüter mitzuübertragen, die dem Teilbetrieb »wirtschaftlich zuordenbar« sind (BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 20.06 i.V.m. 15.02 und 15.07-15.10).

3.4 Mittelbare Rechtsfolgen der Vermögenseinbringung

Erfolgt die Einbringung in eine bestehende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, liegt aus Sicht der Übernehmerin eine Zuführung neuen Betriebsvermögens und ggf. Aufnahme einer neuen/erweiterten betrieblichen Betätigung vor. Dies kann unter bestimmten Bedingungen nach der Einbringung zu einer geänderten steuerlichen Beurteilung von Vorgängen bei der Übernehmerin führen (vgl. nachfolgende Checkliste).

Checkliste: Auswirkungen der Einbringung gem. § 20 UmwStG auf die weitere Besteuerung der Übernehmerin und der Anteilseigner (Beispiele)

Prüfungspunkt	Hinweise	Geprüft	
		Ja	Nein
Einbringung von Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft mit Verlustvorträgen	<p>Die Einbringung gegen Ausgabe neuer Anteile kann zu einem schädlichen Beteiligungserwerb i.S.d. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG führen (s. BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl I 2017, 1645 unter Rn. 7). Dies führt zum Untergang von Verlusten bei der KSt (wenn und soweit nicht die Ausnahmen des § 8c KStG greifen oder § 8d KStG Anwendung findet).</p> <p>Das eingebrachte BV ist für Zwecke der sog. Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Abs. 1 Satz 5 KStG) einzubeziehen (allerdings bei rückwirkender Einbringung schon nicht zum rückbezogenen Übertragungstichtag, s. § 8c Abs. 1 Satz 9 KStG).</p>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Prüfungspunkt	Hinweise	Geprüft	
		Ja	Nein
	<p>Das eingebrachte BV ist für Zwecke der sog. Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG) zu berücksichtigen und kann dazu führen, dass ein bisher bei der Übernehmerin nach § 8c KStG gesperrter Verlustvortrag verwertbar wird. Das neue BV ist allerdings erst im Zeitpunkt der zivilrechtlichen Wirksamkeit als Zuführung von BV durch Einlagen i.S.d. § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 KStG mit dem von der Übernehmerin gem. § 20 Abs. 2 UmwStG angesetzten Wert zu behandeln (s. Vfg. der OFD NRW vom 20.12.2018, DB 2019, 26 unter Rn. 21 und 25). Die vorstehenden Grundsätze gelten auch für den vortragsfähigen Fehlbetrag bei der GewSt (s. § 10a Satz 10 GewStG i.V.m. § 8c KStG).</p>		

Prüfungspunkt	Hinweise	Geprüft	
		Ja	Nein
Einbringung von Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft mit einem fortführungsgebundenem Verlustvortrag (§ 8d KStG)	Die Einbringung zum Buchwert oder Zwischenwert ist ein »schädlicher Vorgang« i.S.d. § 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 KStG.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Einbringung von Betriebsvermögen in eine Grundstücksverwaltungsgesellschaft	Hatte die Übernehmerin bisher nur eigenen Grundbesitz verwaltet, steht ihr ab dem steuerlichen Übertragungstichtag eine (erweiterte) Kürzung beim Gewerbeertrag nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht mehr zu, wenn sie mit dem übernommenen Vermögen nunmehr auch gewerblich tätig wird.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Einbringung von Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft und unentgeltliche Übertragung der Anteile an der Übernehmerin innerhalb von zwei Jahren	Die Einbringung des Betriebsvermögens begründet sog. junges Verwaltungsvermögen und junge Finanzmittel (s. § 13b Abs. 7 Satz 2 ErbStG), die bei der ErbSt/SchenkSt nicht zum begünstigungsfähigen Vermögen gehören (Niedersächsisches FG vom 1.11.2018, EFG 2019, 125, rkr.;	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Prüfungspunkt	Hinweise	Geprüft	
		Ja	Nein
	s. Binnewies, GmbH-StB 2020, 123; s. Erlasse der Bundesländer vom 13.10.2022, BStBl I 2022, 1517). Zur Bildung von jungem Verwaltungsvermögen bei der Option einer Personengesellschaft s. Erlasse der Bundesländer vom 5.10.2022, BStBl I 2022, 1494 unter Rn 7-9.		

4. Rechtsfolgen der Einbringung i.S.d. § 20 Abs. 1 UmwStG für den Einbringenden

4.1 Unmittelbare Folgen der Einbringung (Einbringungsgewinn, Erwerb der neuen Anteile)

Siehe Schaubilder unter Kapitel 3.3.

4.2 Mittelbare Folgen der Einbringung auf andere Vorgänge

Jeder Einbringungstatbestand gem. § 20 Abs. 1 UmwStG bedeutet die Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens im Wege eines tauschähnlichen Vorgangs (vgl. Kapitel 1.1). Gerade Veräußerungsvorgänge können zu »Nachsteuertatbeständen« führen, wenn Steuervergünstigungen Sperr-, Behalte- oder Verbleibensfristen enthalten. Daher sind Gestaltungen im Vorfeld der Einbringung daraufhin zu untersuchen, ob die Übertragung von Betriebsvermögen nach § 20 Abs. 1 UmwStG nachträgliche Steuerbelastungen auslösen könnte (vgl. nachfolgende Checkliste; ausführlicher s. Patt, in D/P/M, § 20 UmwStG Tz. 242-244c und § 25 UmwStG Tz. 85).