

FG Niedersachsen v. 02.04.2025 - 9 K 147/22, BeckRS 2025, 37309

Teleologische Reduktion des § 22 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz UmwStG bei Sperrfristverstößen innerhalb des ersten Zeitjahres

10.06.2026

Leitsatz

1. Der siebenjährige Zeitraum nach § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG ist gemäß §§ 187 Abs. 1, 188 Abs. 2 BGB taggenau zu berechnen.
2. Der Einbringungsgewinn I ist bei Sperrfristverstößen im ersten Zeitjahr begünstigt zu besteuern. Die Vorschrift des § 22 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz UmwStG ist aus teleologischen Gründen dahingehend zu reduzieren, dass die Begünstigungen nach § 16 Abs. 4 und § 34 EStG Anwendung finden, wenn das sperrfristschädliche Ereignis bereits innerhalb des ersten Zeitjahres eintritt.

Sachverhalt

Die ABC Partnerschaftsgesellschaft (ABC PartG) wurde mit dem Zweck gegründet, die gemeinsame Ausübung vertragsärztlicher und privatärztlicher Tätigkeiten zu ermöglichen. Gesellschafter der Partnerschaft waren Ärzte verschiedener Fachrichtungen. Diese Ärzte (die Kläger) waren auch im Streitjahr 2019 Partner der Gesellschaft.

Am 28.08.2019 beschlossen die Gesellschafter, die ABC PartG von einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft umzuwandeln, nämlich in die ABC GmbH. Die Umwandlung erfolgte durch Formwechsel nach §§ 190 ff., 225a ff. UmwG.

Die neu gegründete ABC GmbH erhielt ein Stammkapital. Das Vermögen der bisherigen Partnerschaftsgesellschaft, das über das Stammkapital hinausging, sollte in die freie Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 4 HGB eingestellt werden.

Am selben Tag schlossen die bisherigen Gesellschafter der ABC PartG als künftige Gesellschafter der ABC GmbH einen Kaufvertrag über ihre Geschäftsanteile, wobei die XY GmbH die Käuferin sein sollte. Wichtige Bestandteile dieses Kaufvertrags waren der Gesamtkaufpreis für die Geschäftsanteile, der Übergang der Geschäftsanteile zum 01.01.2020 (0 Uhr) sowie die Regelung, dass der Gewinn bzw. Verlust der ABC GmbH für das Jahr 2019 ausschließlich den bisherigen Gesellschaftern zustehen sollte.

Der Vollzug des Vertrags stand unter aufschiebenden Bedingungen, insbesondere der Zustimmung des zuständigen Zulassungsausschusses sowie der Sicherstellung, dass die bisherigen Vertragsarztsitze und Anstellungsgenehmigungen von der GmbH weitergeführt werden dürfen.

Zusätzlich vereinbarten die Parteien, dass die bisherigen Gesellschafter ihre Anteile bis zum Vollzug treuhänderisch für die Käuferin halten sollten und dass das Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung nur mit Zustimmung der Käuferin ausgeübt werden durfte.

Für das Jahr 2019 reichte die ABC PartG ihre steuerliche Feststellungserklärung ein, unter anderem eine Überleitungsrechnung zur Bilanzierung zum 01.01.2019 sowie eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung (EÜR).

Prof. Dr. Heribert Heckschen
Dr. Pascal Salomon

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

Das zuständige Finanzamt stellte fest, dass die ABC GmbH die Buchwertfortführung beantragt hatte.

Zusätzlich wurden eBilanzen der ABC GmbH zum 01.01.2019 und zum 31.12.2019, Angaben der Gesellschafter zur Körperschaftsteuer sowie ein Schreiben der Prozessbevollmächtigten übermittelt, das bestätigte, dass der Formwechsel rückwirkend zum 01.01.2019 erfolgt sei.

Im Feststellungsverfahren erklärten die Kläger einen zeitanteiligen Veräußerungsgewinn. Die Berechnung ergab sich im Wesentlichen daraus, dass vom Kaufpreis für die GmbH-Anteile laut Kaufvertrag die Buchwerte des Gesellschaftsvermögens zum 01.01.2019 abgezogen wurden. Zusätzlich wurden pauschale Veräußerungsnebenkosten berücksichtigt. Das Ergebnis stellte den erklärten Veräußerungsgewinn dar, der anschließend um ein Siebtel reduziert wurde.

Das Finanzamt erließ im Jahr 2021 einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen. Darin wurde insbesondere ein laufender Gewinn aus der Gesamthandsbilanz festgestellt, der den Klägern entsprechend ihrer Beteiligung zugerechnet wurde. Dieser Bescheid stand unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 AO.

Die Kläger legten gegen diesen Bescheid Einspruch ein. Sie vertraten die Auffassung, dass der Einbringungs- bzw. Veräußerungsgewinn ohne Kürzung um ein Siebtel besteuert werden müsse. Der Gewinn sei steuerlich begünstigt zu behandeln, entweder nach §§ 16, 34 EStG (Tarifbegünstigung) oder nach dem Teileinkünfteverfahren gemäß § 3 Nr. 40 EStG.

Das Finanzamt wies den Einspruch jedoch im Jahr 2022 mit Einspruchsentscheidung als unbegründet zurück und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf.

Die Kläger erhoben daraufhin Klage vor dem Finanzgericht mit dem Ziel der Feststellung eines nach §§ 16, 34 EStG begünstigten Einbringungsgewinns I. Ihrer Auffassung nach stelle ein Formwechsel keine Einbringung dar, da sich lediglich die Rechtsform ändere, nicht jedoch der Rechtsträger; auch die Gesellschafterstruktur bleibe gleich.

Außerdem sei das Umwandlungssteuerrecht nicht direkt anwendbar, da § 25 UmwStG lediglich eine Rechtsgrundverweisung enthalte. Zudem erfasse der Umwandlungssteuererlass die Partnerschaftsgesellschaft nicht.

Der Formwechsel und der anschließende Verkauf der Anteile seien Teil eines einheitlichen Gesamtplans gewesen, dessen Ziel es gewesen sei, die Arztstühle als Wirtschaftsgüter zu erhalten und diese anschließend an die Käuferin zu übertragen.

Insbesondere liege kein Verstoß gegen die siebenjährige Sperrfrist vor.

Weiterhin seien die Kläger ihrer Ansicht nach gar nicht erst wirtschaftliche Eigentümer der GmbH-Anteile geworden. Aufgrund der Treuhandvereinbarung habe die Käuferin bereits ab Vertragsschluss wirtschaftliche Verfügungsmacht gehabt, weshalb die Veräußerung bereits im Jahr 2019 erfolgt sei.

Schließlich bringen sie vor, dass in den Wirtschaftsgütern der Praxis kein aktivierungsfähiger Geschäftswert bestanden habe. Die eigentlichen Werte lägen in den Arztzulassungen, die einen originären Firmenwert darstellten; für diesen bestehe ein Aktivierungsverbot. Sollte dennoch ein Einbringungsgewinn nach § 22 UmwStG bejaht werden, müsse zumindest die Tarifbegünstigung nach §§ 16, 34 EStG gelten. Andernfalls liege eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung sowie ein Verstoß gegen Art. 3 GG vor.

Das Finanzamt widerspricht der Klage und argumentiert, dass der Formwechsel steuerlich als Einbringung zu klassifizieren sei. Nach § 25 UmwStG gelten beim Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft die Vorschriften der §§ 20-23 UmwStG entsprechend.

Zudem liege ein Verstoß gegen die Sperrfrist nach § 6 Abs. 5 S. 6 EStG vor. Da die Buchwertfortführung beantragt wurde, gelten die Anteile als sieben Jahre sperrfristverhaftet. Der Verkauf der Anteile zum 01.01.2020 stelle daher einen Sperrfristverstoß dar.

Infolge dieses Verstoßes sei ein Einbringungsgewinn I nach § 22 UmwStG festzustellen. Der Gewinn sei gemäß §

Prof. Dr. Heribert Heckschen
Dr. Pascal Salomon

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

22 Abs. 1 S. 3 UmwStG um ein Siebtel zu mindern, da der Verkauf erst nach Ablauf eines Jahres seit der Einbringung erfolgt sei.

Außerdem sei das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen erst am 01.01.2020 übergegangen, da die Kläger bis dahin insbesondere den Gewinnanspruch für das Jahr 2019 behalten hätten.

Auch das Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG sei nicht anwendbar, da die ABC PartG Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielte.

Während des Klageverfahrens erließ das Finanzamt im Jahr 2024 einen geänderten Feststellungsbescheid nach einer Außenprüfung, der automatisch Gegenstand des Klageverfahrens wurde. Dabei wurden die festgestellten Einkünfte aus selbständiger Arbeit neu berechnet.

Entscheidung

Die Klage ist zulässig und begründet. Die Revision wird zugelassen.

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen ist rechtswidrig; die Kläger werden dadurch in ihren Rechten im Sinne des § 100 Abs. 1 S. 1 FGO verletzt. Insbesondere wurde der Einbringungsgewinn I steuerlich falsch behandelt.

Ein Formwechsel der Partnerschaftsgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft liegt vor. Der Formwechsel wurde steuerlich rückwirkend zum 01.01.2019 durchgeführt. Denn § 25 UmwStG verweist auf § 9 UmwStG, wonach Umwandlungsbilanzen auf einen Stichtag bis zu acht Monate vor Anmeldung des Formwechsels erstellt werden können.

Die ABC PartG stellte eine steuerliche Übertragungsbilanz zum 01.01.2019 auf. Die ABC GmbH erstellte ebenfalls eine Eröffnungsbilanz zu diesem Stichtag. Die Eintragung der GmbH im Handelsregister erfolgte am 21.11.2019, womit der Formwechsel gemäß § 202 UmwG wirksam wurde.

Außerdem setzte die ABC GmbH das übernommene Betriebsvermögen zu Buchwerten an.

Der Einbringungsgewinn I müsste auch entstanden sein.

Zunächst muss der Formwechsel steuerlich wie eine Einbringung behandelt werden, denn nach § 25 UmwStG gelten beim Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft die Regeln der §§ 20 - 23 UmwStG entsprechend.

Außerdem muss die Sperrfristregelung beachtet werden. Werden die im Rahmen der Einbringung erhaltenen Anteile innerhalb von sieben Jahren veräußert, entsteht ein Einbringungsgewinn I im Sinne des § 22 Abs. 1 UmwStG. Dieser wird dann rückwirkend im Jahr der Einbringung versteuert und als Gewinn nach § 16 EStG qualifiziert.

Schließlich muss eine Veräußerung erfolgt sein. Eine Veräußerung liegt vor, wenn Anteile entgeltlich auf ein anderes Rechtssubjekt übertragen werden. Dabei gilt, dass das Einkommensteuerrecht sowohl die Übertragung des rechtlichen als auch des wirtschaftlichen Eigentums erfasst.

Das Gericht bejaht alle Voraussetzungen. Die Kläger brachten ihre Beteiligungen an der ABC PartG gegen Anteile an der ABC GmbH ein. Die GmbH beantragte die Fortführung der Buchwerte. Die Anteile wurden veräußert, indem die Kläger ihre gesamten GmbH-Anteile mit Vertrag vom 28.08. 2019 an die XY GmbH verkauften.

Die Sperrfrist wurde ebenfalls gewahrt: Einbringungszeitpunkt war der 01.01.2019. Die Sperrfrist erstreckte sich vom 02.01.2019 bis zum 01.01.2025. Die Veräußerung erfolgte zum 01.01.2020 und damit innerhalb der Sperrfrist.

Die Höhe des Einbringungsgewinns I ergibt sich aus der Differenz zwischen dem gemeinen Wert des eingebrachten Betriebsvermögens und dem Buchwertansatz bei der übernehmenden Gesellschaft gemäß § 22



Prof. Dr. Heribert Heckschen
Dr. Pascal Salomon

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

Abs. 1 S. 3 UmwStG. Maßgeblich ist der Wert zum steuerlichen Übertragungsstichtag, hier der 01.01.2019.

Der gemeine Wert entspricht dem Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielt werden kann (§ 9 BewG). Im Streitfall wird der tatsächlich vereinbarte Kaufpreis für die GmbH-Anteile als geeigneter Maßstab angesehen. Der Kaufvertrag wurde nur acht Monate nach dem Bewertungsstichtag geschlossen, ohne dass erkennbare Wertänderungen eingetreten wären.

Im Rahmen der Kosten des Vermögensübergangs ist zudem zu beachten, dass die Kläger Veräußerungsnebenkosten geltend machten. Das Gericht berücksichtigt diese jedoch nicht, da keine ausreichenden Nachweise vorgelegt wurden. Die Feststellungslast liegt insoweit bei den Klägern.

Der Einbringungsgewinn wird auch nicht um ein Siebtel gekürzt. Entsprechend § 22 Abs. 1 S. 3 UmwStG muss mindestens ein Zeitjahr seit der Einbringung vergangen sein. Im vorliegenden Fall begann die Sperrfrist am 02.01.2019 und endete am 01.01.2020. Da die Veräußerung spätestens am 01.01.2020 erfolgte, war noch kein volles Zeitjahr abgelaufen. Somit erfolgt keine Kürzung des Einbringungsgewinns.

Fraglich ist, ob eine Steuerbegünstigung nach §§ 16, 34 EStG anwendbar ist. Nach dem Wortlaut des § 22 Abs. 1 S. 1 UmwStG sind die Begünstigungen der §§ 16 Abs. 4 und 34 EStG grundsätzlich ausgeschlossen. Jedoch ist dies umstritten. Dabei werden zwei Auffassungen vertreten.

Zum einen die der Finanzverwaltung, nach der Begünstigungen beim Einbringungsgewinn I grundsätzlich nicht gelten, auch nicht im ersten Jahr.

Zum anderen die differenzierende Ansicht in der Literatur. Danach sollen die Begünstigungen gelten, wenn der Sperrfristverstoß bereits im ersten Jahr erfolgt und alle stillen Reserven sofort versteuert werden.

Das Gericht folgt der differenzierenden Ansicht und begründet dies mit dem Normzweck des § 22 UmwStG. Dessen Ziel ist es, Missbrauch zu verhindern und die Besteuerung stiller Reserven sicherzustellen. Im Streitfall zeichnet sich jedoch kein Missbrauch ab: Durch den Verkauf der Anteile werden alle stillen Reserven vollständig besteuert; eine Verlagerung in das Körperschaftsteuerregime findet nicht statt. Zudem besteht auch keine Gefahr einer Doppelbegünstigung, da noch keine Abschmelzung um ein Siebtel erfolgt ist.

Ohne eine solche Begünstigung würde indes eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung entstehen: Wird eine Einbringung zum gemeinen Wert vorgenommen, kommt grundsätzlich die Anwendung der Tarifbegünstigung nach §§ 16, 34 EStG in Betracht. Erfolgt hingegen eine Einbringung zum Buchwert und wird innerhalb des ersten Jahres ein Einbringungsgewinn I nach § 22 Abs. 1 UmwStG ausgelöst, wäre nach dem Wortlaut der Norm eine solche Begünstigung ausgeschlossen. Diese Differenzierung ist sachlich jedoch nicht gerechtfertigt.

Folglich ist der Einbringungsgewinn I vollständig zu versteuern; gleichzeitig sind jedoch die Begünstigungen nach §§ 16, 34 EStG anzuwenden.

Grundsätzlich gilt im finanzgerichtlichen Verfahren das Verböserungsverbot, wonach das Gericht die steuerliche Situation der Kläger nicht verschlechtern darf, wenn nur sie Klage erhoben haben. Obwohl das Gericht rechnerisch einen höheren Einbringungsgewinn ermittelt hat, ist es daher gemäß § 96 Abs. 1 S. 2 FGO an den Antrag der Kläger gebunden. Folglich wird nur der von den Klägern beantragte Betrag festgestellt.

Praxishinweis

Bei Einbringungen nach § 22 Abs. 1 S. 1 1. Halbsatz UmwStG ist die siebenjährige Sperrfrist somit taggenau nach den Fristenregelungen der §§ 187 Abs. 1 und 188 Abs. 2 BGB zu berechnen. Erfolgt ein sperrfristschädlicher Vorgang bereits im ersten Zeitjahr nach der Einbringung, kann der entstehende Einbringungsgewinn I steuerlich begünstigt behandelt werden. In solchen Fällen ist der Ausschluss der Tarifbegünstigungen in § 22 Abs. 1 S. 1 2. Halbsatz UmwStG teleologisch zu reduzieren. Somit können die Begünstigungen nach § 16 Abs. 4 und § 34 EStG Anwendung finden, wenn das sperrfristschädliche Ereignis bereits innerhalb des ersten Zeitjahres eintritt.