Downloaded from Blogs on 08.10.2026 09:20h

By PwC Deutschland | 29. Januar 2026

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

Das Niedersächsische Finanzgericht hatte sich bei seiner Entscheidung insbesondere mit der Frage auseinanderzusetzen, ob die Begünstigungsvorschriften des §§ 16, 34 EStG bei einem Sperrfristverstoß im ersten Zeitjahr dem Grunde nach anwendbar sind. Zu klären war insbesondere die Frage, ob § 22 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz UmwStG aus teleologischen Gründen zu reduzieren ist.

Downloaded from Blogs on 08.10.2026 09:20h

Sachverhalt

Die Kläger waren Ärzte verschiedener Fachrichtungen, die ihre Tätigkeit über mehrere Jahre gemeinsam in einer Partnerschaftsgesellschaft (PartG) ausgeübt hatten. Am 28. August 2019 beschlossen die Kläger die PartG in eine GmbH umzuwandeln. Am selben Tag wurde ein Vertrag über den Verkauf sämtlicher GmbH-Anteile an einen fremden Dritten mit Wirkung zum 1. Januar 2020 (0 Uhr) geschlossen. Der Vollzug des Kaufvertrags stand u.a. unter der aufschiebenden Bedingung, dass der zuständige Zulassungsausschuss die Fortführung aller bisherigen Vertragsarztsitze und Anstellungsgenehmigungen der PartG durch die GmbH bestandskräftig feststellt.

Mit ihrer Feststellungserklärung für das Jahr 2019 reichte die PartG eine Überleitungsrechnung zur Bilanzierung zum 1. Januar 2019 ein und teilte mit, dass die Gesellschaft steuerlich rückwirkend zum 1. Januar 2019 in eine GmbH umgewandelt worden sei. Im Laufe des Veranlagungsverfahren wurde ein um ein Siebtel geminderter Einbringungsgewinn I erklärt. Im Rahmen der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2019 beantragte die GmbH als übernehmende Rechtsträgerin die Fortführung der Buchwerte. Im Feststellungsbescheid stellte das Finanzamt den Einbringungsgewinn I erklärungsgemäß fest. Im Einspruchs- und Klageverfahren vertraten die Kläger u.a. die Auffassung, dass der Einbringungsgewinn I – ohne Abschmelzung eines Siebtels – der begünstigten Besteuerung nach § 16 i.V.m. § 34 EStG unterliege.

Richterliche Entscheidung

Das Niedersächsische Finanzgericht hat der Klage gegen den Feststellungsbescheid 2019 in seinem Urteil vom 2. April 2025 stattgegeben.

Das Gericht kommt zu dem Ergebnis, dass die Anteile der GmbH bereits innerhalb des ersten Zeitjahres veräußert worden sind und die Begünstigungen nach §§ 16 Abs. 4, 34 EStG Anwendung finden. Die Vorschrift des § 22 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz UmwStG sei teleologisch zu reduzieren, wenn das sperrfristschädliche Ereignis (im Streitfall der Verkauf der sperrfristbehafteten GmbH-Anteile) bereits im ersten Zeitjahr eingetreten sei.

Bei derartigen Verstößen ergebe sich weder eine Vermeidung der Besteuerung der stillen Reserven noch eine Statusveränderung bzw. –verbesserung im Sinne einer Verschiebung der stillen Reserven vom Einkommensteuer- in das Körperschaftsteuerregime.

Die Vergünstigungen seien auch nicht aus Gründen der Praktikabilität oder aus systematischen Erwägungen zu versagen, da es aufgrund der vorzunehmenden Aufteilung des Gewinns in einen Einbringungsgewinn (§ 16 EStG) und einen Veräußerungsgewinn (§ 17 EStG) zu keiner Doppelbegünstigung oder Besserstellung komme.

Eine teleologische Reduktion sei ferner aus gleichheitsrechtlichen Gründen geboten. Bei wirtschaftlicher Betrachtung führen Sperrfristverstöße innerhalb des ersten Zeitjahres nach dem Einbringungsstichtag – wie Sacheinlagen zum gemeinen Wert nach § 20 Abs. 4 UmwStG – zu einer „nachträglichen“ Besteuerung sämtlicher stillen Reserven im Jahr der Einbringung (hier: Formwechsel).

Downloaded from Blogs on 08.10.2026 09:20h

Sachliche Gründe, die eine vollständige Besteuerung des Einbringungsgewinns I (ohne jedwede Begünstigung) im Falle von Sperrfristverstößen im ersten Zeitjahr rechtfertigen würden, seien auch unter Berücksichtigung der gesetzgeberischen Typisierungsfunktion für das Gericht nicht ersichtlich.

Das Gericht hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Streitsache zugelassen. Es sei höchstrichterlich noch nicht entschieden, ob die Regelung des § 22 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz UmwStG im Falle von Sperrfristverstößen innerhalb des ersten Zeitjahres teleologisch zu reduzieren sei.

Fundstelle

Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 2. April 2025 (9 K 147/22); siehe den Newsletter 1/2026 des Finanzgerichts, die Revision ist beim BFH unter dem Az. X R 14/25 anhängig.

Schlagwörter

Einkommensteuerrecht, Sperrfrist, Umwandlungssteuergesetz (UmwStG), teleologische Reduktion