
Formwechsel Personengesellschaft in Kapitalgesellschaft



Im Hinblick auf die ertragsteuerliche Behandlung eines Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft gemäß § 190 UmwG oder auf Grund vergleichbarer ausländischer Vorschriften verweist § 25 UmwStG auf die entsprechende Anwendung der §§ 20 bis 23 UmwStG. Nach Rdnr. 25.01 Satz 1 UmwStE qualifiziert die Finanzverwaltung diese Fälle des Formwechsels wie eine **übertragende Umwandlung**. Bei der Vorschrift des § 25 UmwStG handelt es sich nach hM um eine Rechtsgrundverweisung¹, so dass sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 20 ff. UmwStG vorliegen müssen, um insbesondere die Möglichkeit des Wertansatzwahlrechts zu eröffnen.

Dem UmwStE nicht zu entnehmen ist, wer als **Einbringender** und was als **Einbringungsgegenstand** anzusehen ist, die Personengesellschaft und deren Betrieb oder die Mitunternehmern und deren Mitunternehmeranteile an der Personengesellschaft. Nach hM ist letzteres der Fall²; bei konsequenter Anwendung des in Rdnr. 25.01 UmwStE enthaltenen, uneingeschränkten Verweises auf die Regelungen der Rdnr. 20.01 bis 23.21 UmwStE müssten auch nach Auffassung der Finanzverwaltung die Mitunternehmer steuerlich als die Einbringenden und die Mitunternehmeranteile als Einbringungsgegenstand zu qualifizieren sein. Denn nach Rdnr. 20.03 (iVm. Rdnr. 25.01) UmwStE sind als Einbringende die Mitunternehmer mit ihrem Mitunternehmeranteil und nicht die Personengesellschaft anzusehen, wenn die Gesellschaft infolge der Umwandlung nicht fortbesteht (wie dies beim Formwechsel der Fall ist).

Mit Blick auf die weiteren Tatbestandsvoraussetzungen sind dementsprechend die Vorschriften der §§ 20 bis 23 UmwStG mit der Maßgabe zu prüfen, dass die Gesellschafter der Personengesellschaft die (Mitunternehmer-)Anteile an der formgewechselten Personengesellschaft in die (durch den Formwechsel entstehende) Kapitalgesellschaft gegen Ausgabe neuer Anteile an der Kapitalgesellschaft einbringen. Insoweit kann vollumfänglich auf die Ausführungen zu Kapitel F verwiesen werden.

¹ DPPM/Patt § 25 UmwStG Rz. 17 mwN; SRS/Schneider § 25 Tz. 25.1. Vgl. auch BFH vom 08.06.2011 – I B 15/11, BFH/NV 2011, S. 1748 zur wortgleichen Fassung des § 25 UmwStG 1995.

² DPPM/Patt § 25 UmwStG Rz. 19; SRS/Schneider § 25 Rz. 25.4.