Downloaded from Blogs on 15.10.2026 15:43h

By PwC Deutschland | 09. September 2022

Kein steuerlich wirksamer rückwirkender Formwechsel, wenn bei Beschlussfassung die Einbringungsvoraussetzungen nicht vorliegen

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in einem aktuellen Urteil entschieden, dass der (rückwirkende) Formwechsel einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft gem. § 25 Satz 1 i.V.m. § 20 Abs. 1 UmwStG steuerlich ausgeschlossen ist, wenn die formzuwechselnde Personengesellschaft im Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses bereits keiner gewerblichen Tätigkeit mehr nachgeht.

Downloaded from Blogs on 15.10.2026 15:43h

Sachverhalt

An einer GmbH & Co. KG, welche ihren Gewinn nach der Tonnage gem. § 5a Einkommensteuergesetz (EStG) ermittelte, war u.a. eine GbR beteiligt. Die Beteiligung an der GmbH & Co. KG war die einzige wesentliche Betriebsgrundlage der GbR. Am 17. Dezember 2012 wurde die GbR als OHG in das Handelsregister eingetragen.

Mit Wirkung zum 02. Januar 2013 wurde die Beteiligung an der GmbH & Co. KG veräußert. Am 25. Januar 2013 wurde beschlossen, die OHG rückwirkend auf den 18. Dezember 2012 steuerlich zu Buchwerten in eine GmbH umzuwandeln.

Streitig war die Auflösung und Zurechnung eines Unterschiedsbetrags i.S.d. § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG (Streitjahr 2012). Während das Finanzamt aufgrund des Formwechsels eine Auflösung des Unterschiedsbetrags gem. § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG auf den 18. Dezember 2012 annahm, waren die Kläger der Auffassung, dass es aufgrund des buchwertneutralen Formwechsels nicht zu einer gewinnerhöhenden Auflösung des Unterschiedsbetrags kommt.

Die Klage vor dem Niedersächsischen Finanzgericht hatte überwiegend Erfolg (siehe unseren **Blogbeitrag**).

Entscheidung des BFH

Der BFH hat sich der Entscheidung der Vorinstanz im Ergebnis angeschlossen und die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Der BFH musste sich zu der bisher nicht entschiedenen Frage, ob auch eine formwechselnde Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft den Tatbestand des § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG auslöst, nicht äußern, da im Streitfall kein steuerlich wirksamer (rückwirkender) Formwechsel vollzogen wurde. Das ergibt sich nach Auffassung des BFH daraus, dass zum Zeitpunkt des Beschlusses über den rückwirkenden Formwechsel am 25. Januar 2013 die Voraussetzungen des § 25 Satz 1 i.V.m. § 20 Abs. 1 UmwStG nicht vorlagen.

Gemäß § 25 Satz 1 i.V.m. § 20 Abs. 1 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) müssen nach Meinung des BFH Mitunternehmeranteile eingebracht werden. Im Zeitpunkt des Beschlusses des Formwechsels am 25. Januar 2013 lagen solche jedenfalls nicht mehr vor. Das folgt daraus, dass die Anteile an der GmbH & Co. KG als einzige wesentliche Betriebsgrundlage zuvor mit Wirkung zum 2.1.2013 veräußert wurden, was zugleich eine Betriebsveräußerung i.S.d. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG darstellt.

Infolgedessen war die OHG bei Beschlussfassung keine Mitunternehmerschaft mehr, sondern nur noch vermögensverwaltend tätig. Eine vermögensverwaltende Personengesellschaft stellt jedoch keinen hinreichenden Einbringungsgegenstand i.S.d. § 20 Abs. 1 UmwStG dar.

Auf die von der Vorinstanz in den Vordergrund gestellte und im Schrifttum umstrittene Frage, ob die Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 20, 21 UmwStG bereits zum steuerlichen Rückwirkungszeitpunkt (hier

Downloaded from Blogs on 15.10.2026 15:43h

der 18. Dezember 2012) vorliegen müssen, kam es im Streitfall nicht an, sodass sich der BFH dazu nicht äußern musste.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 21. Februar 2022 (**I R 13/19**), veröffentlicht am 08. September 2022.

Eine *englische Zusammenfassung* dieses Urteils finden Sie **hier**.

Schlagwörter

Einkommensteuerrecht, Formwechsel, Personengesellschaften, Rückwirkung