

## C. Besonderer Teil

Das Umwandlungssteuergesetz knüpft weitgehend an das zivilrechtliche Umwandlungsgesetz an (vgl. § 1 UmwStG). Deshalb sind zunächst der Regelungsbereich sowie die wichtigsten Begriffe und Grundprinzipien des Umwandlungsgesetzes zu betrachten (I). Anschließend können der Regelungsbereich, das womöglich abweichende Begriffsverständnis und die Grundprinzipien des Umwandlungssteuergesetzes dargestellt werden (II). Schließlich lässt sich die Behandlung der Verluste nach dem Umwandlungssteuergesetz verfassungsrechtlich und rechtspolitisch beurteilen (III).

### I. Regelungsbereich, Begriffe und Grundprinzipien des Umwandlungsgesetzes

#### 1. Regelungsbereich des Umwandlungsgesetzes

Die rechtlichen Rahmenbedingungen für Umwandlungen waren bis 1994 in verschiedenen Gesetzen normiert und erfuhren erst mit dem Umwandlungsgesetz 1994<sup>241</sup> eine umfassende, allerdings nicht abschließende gesetzliche Regelung.<sup>242</sup> Die verschiedenen Umwandlungskonstellationen sind seither teils innerhalb, teils außerhalb des Umwandlungsgesetzes geregelt.

##### a. Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz

Das Umwandlungsgesetz regelt vier Arten von Umwandlungen. Dies sind Verschmelzung, Spaltung, Vermögensübertragung und Formwechsel (vgl. § 1 UmwG).

Die *Verschmelzung* ist im zweiten Buch des Umwandlungsgesetzes (§§ 2–122 UmwG) geregelt. § 2 UmwG definiert die Verschmelzung als einen Vorgang, bei dem das *gesamte* Vermögen eines Rechtsträgers (übertragender Rechtsträger) auf einen anderen, schon bestehenden oder neu zu gründenden Rechtsträger (übernehmender Rechtsträger) übertragen wird. Dies erfolgt gegen Gewährung von Anteilen oder Mitgliedschaften des übernehmenden Rechtsträgers an die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers (§ 2 UmwG). Dabei erlischt der übertragende Rechtsträger unter Auflösung ohne Abwicklung (vgl. § 2 und § 20 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 UmwG).

Die *Spaltung* findet ihren Regelungsbereich im zweiten Buch des Umwandlungsgesetzes (§§ 123–173 UmwG). Sie ist in ihrer Wirkung der umge-

---

241 Gesetz zur Bereinigung des Umwandlungsrechts (UmwBerG) v. 28.10.1994, BGBl. I 1994, S. 3210.

242 S. hierzu: Lutter/Bayer, in: Lutter, UmwG, Band 1, 5. Auflage 2014, Einl. Rn. 5 ff.

kehrte Vorgang zur Verschmelzung<sup>243</sup> mit der Besonderheit, dass nicht das gesamte Vermögen des übertragenden Rechtsträgers, sondern nur ein Vermögensteil übertragen wird.<sup>244</sup> Das Gesetz sieht drei Formen der Spaltung vor, die Aufspaltung, die Abspaltung und die Ausgliederung (vgl. § 123 UmwG). Bei der Aufspaltung erlischt der übertragende Rechtsträger unter Auflösung ohne Abwicklung (§ 131 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 UmwG), bei der Abspaltung und der Ausgliederung bleibt er dagegen bestehen. Die Aufspaltung und Abspaltung erfolgen gegen Gewährung von Anteilen an dem übernehmenden Rechtsträger an die Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers (§ 131 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 UmwG). Bei der Ausgliederung wird demgegenüber der übertragende Rechtsträger selbst Anteilsinhaber des übernehmenden Rechtsträgers (§ 131 Abs. 1 Nr. 3 S. 3 UmwG).

Anschließend an die Regelungen zur Verschmelzung und Spaltung ist im vierten Buch des Umwandlungsgesetzes (§§ 174–189 UmwG) die *Vermögensübertragung* geregelt. Die Vermögensübertragung ist gesetzessystematisch der Verschmelzung und der Spaltung vergleichbar (vgl. § 173 UmwG). Denn hier überträgt ein Rechtsträger unter Auflösung ohne Abwicklung sein Vermögen als Ganzes oder nur einen Teil davon auf einen anderen (übernehmenden) Rechtsträger.<sup>245</sup> Im Unterschied zur Verschmelzung und Spaltung erfolgt die Vermögensübertragung gegen Gewährung einer Gegenleistung an die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers, die nicht in Anteilen oder Mitgliedschaften besteht (vgl. § 173 UmwG).

Der *Formwechsel* ist schließlich im fünften Buch des Umwandlungsgesetzes (§§ 190–304 UmwG) geregelt. Hier wechselt ein Rechtsträger seine Rechtsform (§ 190 Abs. 1 UmwG). Die Anteilsinhaber des formwechselnden Rechtsträgers bleiben an dem Rechtsträger nach den für die neue Rechtsform geltenden Vorschriften beteiligt (§ 202 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 UmwG).

## **b. Umwandlungsarten außerhalb des Umwandlungsgesetzes**

Das Umwandlungsgesetz regelt nicht alle Erscheinungsformen der Umwandlung. Daneben regelt auch das Personengesellschaftsrecht einige Fälle von Umwandlungen (vgl. § 190 Abs. 2 UmwG).<sup>246</sup> Beispielsweise ändert eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, deren Tätigkeit den Umfang eines in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebs erreicht, gemäß § 105 HGB ihre Rechtsform und wird ipso iure zur OHG.

243 Klingberg in: Blümich, 125. Auflage 2015, 117. ErgLfg., Nov. 2012, § 15 UmwStG, Rn. 11; Crezelius, Überlegungen zu einem Allgemeinen Teil des Umwandlungssteuerrechts, in: FS Widmann, 2000, S. 241, 261.

244 Krebs, Die geplante Reform des Umwandlungssteuerrechts, in: Umwandlungssymposium, Reform des Umwandlungsrechts, 1993, S. 241, 254.

245 Dauner-Lieb, in: Kölner Kommentar zum UmwG, 2009, § 1 Rn. 36.

246 Zu den vom Umwandlungsgesetz nicht erfassten Fällen s. die Übersicht bei Vossius, in: Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, 37. ErgLfg., Juni 1997, § 191 UmwG, Rn. 22 ff.

Das Gleiche gilt für den umgekehrten Fall eines Wegfalls des kaufmännischen Betriebs. Ähnlich verhält es sich bei dem Wechsel der OHG in eine KG nach § 163 HGB, der allein dadurch vollzogen wird, dass ein Kommanditist der Gesellschaft beitrtritt (oder umgekehrt aus ihr austritt).

Die Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft kann durch die Aufnahme neuer Gesellschafter herbeigeführt werden. Umgekehrt gilt Gleiches für das Ausscheiden sämtlicher Gesellschafter bis auf den übernehmenden Gesellschafter.

Auch das Kapitalgesellschaftsrecht kennt weitere Formen der Umwandlung. So wird eine Unternehmergesellschaft (UG haftungsbeschränkt) gemäß § 5a Abs. 5 GmbHG kraft Gesetzes in eine GmbH umgewandelt, wenn die Unternehmergesellschaft ihr Stammkapital so erhöht, dass es den Betrag des Mindeststammkapitals nach § 5 Abs. 1 GmbHG erreicht. Umgekehrt ist allerdings eine Umwandlung von der GmbH in die UG nicht – auch nicht nach § 190 Abs. 1 UmwG (Formwechsel) – möglich.<sup>247</sup>

Als einen gesetzlich nicht geregelten Fall der Umwandlung lässt sich auch die Umwandlung der Vor-Gesellschaft in eine juristische Person werten.

## 2. Begriff und Wesen der Umwandlung nach dem UmwG

Das Umwandlungsgesetz definiert seinen Begriff der Umwandlung nicht ausdrücklich. Vor der umfassenden Kodifizierung des Umwandlungsrechts durch das Umwandlungsgesetz 1994 war unter einer Umwandlung nur der Wechsel der Rechtsform zu verstehen.<sup>248</sup> Seit 1994 umfasst der Begriff auch Verschmelzung, Spaltung und Vermögensübertragung (vgl. § 1 UmwG). Der Begriff der Umwandlung ist damit seither ein Oberbegriff für Verschmelzung, Spaltung, Vermögensübertragung und Formwechsel.<sup>249</sup>

Aus den einschlägigen Regelungen des Umwandlungsgesetzes lässt sich darüber hinaus die Anteilskontinuität als eine allgemeine Eigenschaft der Umwandlung ableiten, die mit Ausnahme von Vermögensübertragungen allen Umwandlungsarten gemeinsam ist; d. h. die Anteile werden nicht übertragen, und es erfolgt auch keine Zeichnung neuer Anteile.<sup>250</sup> Vielmehr werden die Anteile an einem umwandlungsbeteiligten Rechtsträger kraft Gesetzes in Anteile an dem anderen umwandlungsbeteiligten Rechtsträger, dessen Zielstruktur angestrebt wird, „umqualifiziert“, unabhängig davon, ob

---

247 Hierzu *Heckschen*, in: Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, 118. ErgLfg., Nov. 2010, § 1 UmwG Rn. 48.3.

248 K. *Schmidt*, GesR, 4. Auflage 2002, § 12 I 2, S. 332 f.; *Semler* in: Semler/Stengel, UmwG, 3. Auflage 2012, § 1 Rn. 9.

249 *Mayer*, in: Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, 98. ErgLfg., Nov. 2007, Einf. UmwG Rn. 67; *J.W. Flume*, in: Kölner Kommentar zum UmwG, 2009, Einl. B, Rn. 2.

250 Zu diesem Begriff *Kallmeyer*, in: Kallmeyer, UmwG, 5. Auflage 2013, § 1 Rn. 9; *Semler* in: Semler/Stengel, UmwG, 3. Auflage 2012, § 1 Rn. 15.

es sich um neue oder vorhandene eigene Anteile handelt<sup>251</sup> (s. hierzu §§ 20 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 Hs. 1, 131 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 Hs. 1, 176, 177, 202 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 UmwG).

Aus dem Grundsatz der Anteilsidentität folgt das Prinzip der Quotenidentität.<sup>252</sup> Danach sollen die Beteiligungsverhältnisse vor und nach der Umwandlung grundsätzlich unverändert bleiben. Die Anteilsinhaber der alten Rechtsform sollen wertmäßig im gleichen Verhältnis an dem neuen Rechtsträger beteiligt sein. Keinem Anteilseigner soll damit aus der Umwandlung ein Vor- oder Nachteil erwachsen. Dieser Grundsatz dient allein dem Schutz der Anteilseigner. Deshalb ist dieser Grundsatz im Umwandlungsgesetz dispositiv,<sup>253</sup> obwohl dies gesetzlich nicht ausdrücklich vorgesehen ist.<sup>254</sup> Er schließt aber naturgemäß eine vertragliche Änderung der (nicht zwingenden) Rechte und Pflichten, die mit der Anwendung der Vorschriften der neuen Rechtsform einhergehen, nicht aus.

### 3. Rechtsträger im Sinne des Umwandlungsgesetzes

§ 1 UmwG verwendet den Begriff „Rechtsträger“. Das Gesetz enthält keine Legaldefinition dieses Begriffs. Er lässt sich aber aus der Entstehungsgeschichte, dem Sinn und Zweck und der Systematik des Umwandlungsgesetzes erschließen. Der Gesetzgeber verwendet bewusst nicht den Begriff „Unternehmensträger“, sondern „Rechtsträger“, weil es bei einer Umwandlung zivilrechtlich nicht darauf ankommt, ob ein Rechtsträger ein Unternehmen betreibt oder nicht.<sup>255</sup> Denn das Umwandlungsgesetz will Umwandlungen im Hinblick auf sachenrechtliche Übertragungsakte vereinfachen, unabhängig davon, ob hierbei Unternehmen oder Sachgesamtheiten übertra-

---

251 Kallmeyer, in: Kallmeyer, UmwG, 5. Auflage 2013, § 1 Rn. 5.

252 Hierzu: Meister/Klöcker, in: Kallmeyer, UmwG, 5. Auflage 2013, § 202 Rn. 34; Priester, DB 1997, 560, 565 f.; Bärwaldt/Schabacker, ZIP 1998, 1295, 1298; Simon, in: Kölner Kommentar zum UmwG, 2009, § 5 UmwG Rn. 8 f.; Stratz, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, 6. Auflage 2013, § 202 UmwG, Rn. 7; Mayer, in: Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, 109. ErgLfg., Juli 2009, § 5 UmwG Rn. 95 ff.

253 Allgemeine Meinung, s. nur Meister/Klöcker, in: Kallmeyer, UmwG, 5. Auflage 2013, § 202 Rn. 34; Priester, DB 1997, 560, 565 f.; Bärwaldt/Schabacker, ZIP 1998, 1295, 1298; Simon, in: Kölner Kommentar zum UmwG, 2009, § 5 UmwG Rn. 8 f.; Stratz, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, 6. Auflage 2013, § 5 UmwG Rn. 8, § 202 UmwG, Rn. 7; Mayer, in: Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, 109. ErgLfg., Juli 2009, § 5 UmwG Rn. 95 ff.

254 S. z. B. Decher/Hoger, in: Lutter, UmwG, Band 2, 5. Auflage 2014, § 202 Rn. 15; dies., in: Lutter, UmwG, 4. Auflage 2009, § 190 Rn. 4, die die Möglichkeit des nicht verhältnismäßigen Formwechsels von der Handhabung des Grundsatzes der Rechtsträgeridentität abhängig machen wollen.

255 BT-Drs. 12/6699, S. 71 in Fällen, in denen es auf den Betrieb eines Unternehmens ankommt, werde dies im Gesetz besonders hervorgehoben.

gen werden. Daher sind allein die Begriffe „Rechtsträger“ und „Vermögen“ verallgemeinerungsfähig.<sup>256</sup>

Die vom Umwandlungsgesetz erfassten Rechtsträger werden bei jeder Umwandlungsart neu definiert, vgl. § 3 UmwG (Verschmelzung), § 124 UmwG (Spaltung), § 175 UmwG (Vermögensübertragung), § 191 UmwG (Formwechsel). Bei dem Begriff „Rechtsträger“ handelt es sich somit lediglich um einen Oberbegriff für die im Rechtsverkehr auftretenden Einheiten, die am Umwandlungsvorgang beteiligt sein können.<sup>257</sup> Dies können sowohl juristische als auch natürliche Personen sowie Personengesellschaften sein. Entscheidend ist hierbei, die Fähigkeit, Träger von Rechten und Pflichten zu sein.<sup>258</sup>

Die Rechtsträger des Umwandlungsgesetzes lassen sich je nach der Reichweite ihrer Umwandlungsfähigkeit in eingeschränkt bzw. uneingeschränkt umwandlungsfähige sowie in nicht umwandlungsfähige Rechtsträger einteilen.<sup>259</sup>

#### a. Uneingeschränkt umwandlungsfähige Rechtsträger

Uneingeschränkt umwandlungsfähige Rechtsträger sind solche, die an jeder Form der Umwandlung im Sinne des Umwandlungsgesetzes, sei es Verschmelzung, Spaltung, Vermögensübertragung oder Formwechsel, sowohl als Ausgangs- als auch als Zielrechtsträger beteiligt sein können.<sup>260</sup> Dies sind *Personenhandelsgesellschaften, Partnerschaftsgesellschaften, Kapitalgesellschaften und eingetragene Genossenschaften*.

#### b. Beschränkt umwandlungsfähige Rechtsträger

Zu den beschränkt umwandlungsfähigen Rechtsträgern, also zu denjenigen Rechtsträgern, die nicht an jedem Umwandlungsvorgang sowohl als Ausgangs- als auch als Zielrechtsträger beteiligt sein können, gehört zunächst die *GbR*, die lediglich Zielgesellschaft eines Formwechsels sein kann, § 191 Abs. 2 Nr. 1 UmwG.<sup>261</sup> Hierfür gibt es zwei Gründe. Zum einen galt die BGB-Gesellschaft zur Zeit der Schaffung des Umwandlungsgesetzes 1995 noch nicht als rechtsfähig. Zum anderen geht dies auf die fehlende Registerpublizität zurück, weil die Verfahrensvorschriften des Umwand-

---

256 K. Schmidt, GesR, 4. Auflage 2002, § 13 I 2, S. 360.

257 Heckschen, in: Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, 103. ErgLfg., Sep. 2008, § 1 UmwG Rn. 13 f. und 118. ErgLfg., Nov. 2010, § 1 UmwG Rn. 32; Drygala, in: Lutter, UmwG, Band 1, 5. Auflage 2014, § 3 Rn. 2; Timm, NJW 1995, 3209, 3211.

258 Mayer, in: Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, 98. ErgLfg., Nov. 2007, Einf. UmwG Rn. 68.

259 S. Heckschen, in: Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, 103. ErgLfg., Sep. 2008, § 1 UmwG Rn. 17; Dauner-Lieb, in: Kölner Kommentar zum UmwG, 2009, § 1 Rn. 4 ff.

260 Heckschen, in: Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, 103. ErgLfg., Sep. 2008, § 1 UmwG Rn. 33 ff.; Dauner-Lieb, in: Kölner Kommentar zum UmwG, 2009, § 1 Rn. 6.

261 Kritisch hierzu z. B. Lutter, ZGR 1990, 392, 399; Zöllner, ZGR 1993, 334, 340.

lungsgesetzes hinsichtlich des Eintritts der Umwandlungsfolgen allein auf die Registereintragung abstellen.<sup>262</sup>

Gemäß § 3 Abs. 2 Nr. 2 UmwG in Verbindung mit §§ 120 ff. UmwG können auch *natürliche Personen* Zielrechtsträger einer Verschmelzung sein, wenn sie als Alleingesellschafter einer Kapitalgesellschaft deren Vermögen übernehmen. Andererseits können sie, sofern sie die Eigenschaft eines *eingetragenen Einzelkaufmanns* besitzen, ihr Vermögen oder Teile davon als Ausgangsrechtsträger zur Aufnahme oder zur Neugründung auf eine Kapitalgesellschaft, Genossenschaft oder bestehende Personenhandelsgesellschaft ausgliedern. Die Ausgliederung zur Neugründung auf eine Personenhandelsgesellschaft ist allerdings nicht möglich (s. §§ 152 ff. UmwG).<sup>263</sup>

Die *Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)* kann sowohl Ausgangs- als auch Zielrechtsträger bestimmter Umwandlungsvorgänge sein. Bei der Beurteilung der Umwandlungsfähigkeit der UG (haftungsbeschränkt) müssen das Sacheinlagenverbot des § 5a Abs. 2 S. 2 GmbHG und die Vorschrift des § 5a Abs. 3 GmbHG besonders beachtet werden; letzteres deshalb, weil bei manchen Umwandlungsvorgängen Kapitalerhöhung bzw. Kapitalherabsetzung erforderlich ist.<sup>264</sup>

Im Übrigen sind auch folgende (hier nicht näher zu betrachtende) Rechtsträger beschränkt umwandlungsfähig:<sup>265</sup> Idealverein, wirtschaftlicher Verein, Stiftung, genossenschaftliche Prüfverbände, Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit, öffentlich-rechtliche Versicherungsunternehmen, Gebietskörperschaften und Zusammenschlüsse von Gebietskörperschaften.

### c. Nicht umwandlungsfähige Rechtsträger

Zu den nicht umwandlungsfähigen Rechtsträgern gehören z. B. Partenreederei, Bruchteilsgemeinschaften (§ 741 BGB), stille Gesellschaften und Erbengemeinschaften.<sup>266</sup>

### d. Sonderfälle der noch nicht entstanden bzw. schon aufgelösten Rechtsträger

Nicht umwandlungsfähig nach dem Umwandlungsgesetz sind *noch nicht entstandene Rechtsträger* wie eine *Vorgesellschaft*.<sup>267</sup> Zwar sind auf diese

---

262 S. zu diesen beiden Aspekten *Heckschen* in: Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, 118. ErgLfg., Nov. 2010, § 1 UmwG Rn. 44 f.

263 *Heckschen* in: Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, 118. ErgLfg., Nov. 2010, § 1 UmwG Rn. 54.

264 Zum Ganzen und im Einzelnen *Heckschen* in: Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, 118. ErgLfg., Nov. 2010, § 1 UmwG Rn. 48.4 ff.

265 S. die Übersicht und im Einzelnen *Dauner-Lieb*, in: Kölner Kommentar zum UmwG, 2009, § 1 Rn. 11 ff.

266 *Drygala*, in: Lutter, UmwG, Band 1, 5. Auflage 2014, § 3 Rn. 7.

267 Allgemeine Meinung, s. z. B. *Decher/Hoger*, in: Lutter, UmwG, Band 2, 5. Auflage 2014, § 190 Rn. 9.

weitgehend die Vorschriften über eine GmbH anwendbar, sie sind jedoch keine GmbH.<sup>268</sup> Möglich sind aber Vorbereitungshandlungen für eine Umwandlung im Hinblick auf die spätere Eintragung, z. B. der Abschluss eines Verschmelzungsvertrags aufschiebend bedingt auf den Zeitpunkt der Eintragung der Vor-Gesellschaft.<sup>269</sup>

Umwandlungsfähig können hingegen auch *aufgelöste Rechtsträger* sein, wenn die Fortsetzung dieser Rechtsträger beschlossen werden kann. Dies gilt für die Fälle der Verschmelzung gemäß § 3 Abs. 3 UmwG, der Spaltung gemäß § 124 Abs. 2 UmwG und des Formwechsels gemäß § 191 Abs. 3 UmwG.<sup>270</sup>

#### 4. Grundlagen des Umwandlungsgesetzes

Das Umwandlungsgesetz zielt darauf ab, das Verfahren des allgemeinen Zivil- und Gesellschaftsrechts zu vereinfachen.<sup>271</sup> Denn ohne das Umwandlungsgesetz wären die Umwandlungen zwar rechtlich möglich. Jede Umwandlung würde aber eine Abwicklung des übertragenden bzw. formwechselnden Rechtsträgers erforderlich machen. Die Umwandlungen wären damit nur unter einem aus wirtschaftlicher Hinsicht in der Regel unververtretbaren finanziellen und organisatorischen Aufwand möglich. Das Umwandlungsgesetz trägt damit der Verwirklichung der Vereinigungsfreiheit gemäß Art. 9 Abs. 1 GG Rechnung (s. oben S. 22 ff.), indem es die Möglichkeiten schafft, die Umwandlungen ohne Abwicklung des übertragenden bzw. formwechselnden Rechtsträgers durchzuführen. Dabei wird systematisch zwischen vermögensübertragenden und identitätswahrenden Umwandlungen unterschieden.

##### a. Vermögensübertragende Umwandlungen

Wie die Bezeichnung schon erahnen lässt, zeichnen sich vermögensübertragende Umwandlungen dadurch aus, dass im Zuge der Umwandlung zwischen zwei oder mehreren Rechtsträgern Vermögen übertragen wird. Das sind Verschmelzung, Spaltung und Vermögensübertragung. Ihnen liegt das Rechtsinstitut der Universalsukzession (Gesamtrechtsnachfolge) zugrunde.<sup>272</sup> Danach geht das gesamte Vermögen beziehungsweise ein Vermö-

---

<sup>268</sup> Drygala, in: Lutter, UmwG, Band 1, 5. Auflage 2014, § 3 Rn. 7.

<sup>269</sup> S. nur Meister/Klöckner, in: Kallmayer, UmwG, 5. Auflage 2013, § 191 Rn. 22; Fronhöfer, in: Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, 83. ErgLfg., Juli 2005, § 3 UmwG Rn. 75; Katschinski, in: Semler/Stengel, UmwG, 3. Auflage 2012, § 99 UmwG Rn. 54; Simon, in: Kölner Kommentar zum UmwG, 2009, § 3 Rn. 24; Meister/Klöcker, in: Kallmeyer, UmwG, 5. Auflage 2013, § 191 Rn. 22; alle m. v. N.

<sup>270</sup> Im Einzelnen s. Simon, in: Kölner Kommentar zum UmwG, 2009, § 3 Rn. 52 ff.; Heckschen, in: Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, 118. Erg.-Lfg., Nov. 2010, § 1 UmwG Rn. 74.

<sup>271</sup> BT-Drs. 12/6699, S. 71.

<sup>272</sup> Zum Rechtsinstitut der Universalsukzession grundlegend s. K. Schmidt, AcP 1991, 495 ff.

gensteil eines Rechtsträgers (übertragender Rechtsträger) mit der Eintragung der Umwandlung ins Handelsregister uno actu auf den übernehmenden Rechtsträger über.<sup>273</sup> Bei Übertragungen des gesamten Vermögens (z. B. Verschmelzungen) spricht man von einer totalen Universalsukzession oder totalen Gesamtrechtsnachfolge. Wird dagegen nur ein Vermögensteil übertragen (wie z. B. bei Spaltungen), so handelt es sich um einen Fall der partiellen Universalsukzession oder partiellen Gesamtrechtsnachfolge.<sup>274</sup> Im Gegensatz zur erbrechtlichen Universalsukzession vollzieht sich die umwandlungsrechtliche Gesamtrechtsnachfolge kraft Rechtsgeschäfts, nicht kraft Gesetzes.<sup>275</sup>

Das Rechtsinstitut der Universalsukzession hat im Umwandlungsrecht die Aufgabe, die Grundsätze der Bestimmtheit und der Publizität, die Aspekte des Gläubigerschutzes sowie die grundsätzliche Nachfolgefähigkeit aller Rechtsverhältnisse mit dem Ziel der Vereinfachung des Umwandlungsvorgangs in einen angemessenen Ausgleich zu bringen.<sup>276</sup> Für die steuerrechtliche Beurteilung des Umwandlungsvorgangs ist allerdings nur die Nachfolgefähigkeit der Rechtsverhältnisse anlässlich der Vermögensübertragung von Bedeutung.

## **b. Identitätswahrende Umwandlungen**

Ähnlichen Zwecken dient die identitätswahrende Umwandlung,<sup>277</sup> die nur den Formwechsel im Sinne der §§ 190 ff. UmwG umfasst. Ihr liegt die Vorstellung zugrunde, dass ein Rechtsträger seine Rechtsform unter Wahrung seiner wirtschaftlichen und rechtlichen Identität wechseln kann.<sup>278</sup> Diese Vorstellung kommt gesetzlich in § 202 Abs. 1 Nr. 1 UmwG zum Ausdruck. Sie beruht wie die der Verschmelzung, der Spaltung und der Vermögensübertragung zugrunde liegende Universalsukzession auf einem Rechtsgeschäft.

Die Annahme einer wirtschaftlichen und rechtlichen Identität mag bei „artgleichen“ Gesellschaftsformen, das heißt beim Formwechsel innerhalb der Gruppe der Personengesellschaften einerseits oder der Kapitalgesellschaften andererseits, naheliegen. Hingegen bereitet die sachliche Begründung der Rechtsträgeridentität jedenfalls beim Formwechsel zwischen „art-

---

273 S. z. B. im Fall der Verschmelzung § 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG bzw. der Spaltung § 131 Abs. 1 Nr. 1 UmwG.

274 K. Schmidt, GesR, 4. Auflage 2002, § 12 IV 3, 4, S. 356 ff.

275 K. Schmidt, AcP 1991, 495, 497 ff.; Mertens, Umwandlung und Universalsukzession, 1993, 73 ff.

276 S. hierzu ausführlich K. Schmidt, GesR, 4. Auflage 2002, § 12 III, S. 347 ff.; ders., Integrationswirkung des Umwandlungsgesetzes, in: FS Ulmer, 2003, S. 557, 569 ff.; Dauner-Lieb, in: Kölner Kommentar zum UmwG, 2009, Einl. A Rn. 49; Mertens, Umwandlung und Universalsukzession, 1993, 73 ff.

277 Vgl. Dauner-Lieb, in: Kölner Kommentar zum UmwG, 2009, Einl. A Rn. 58.

278 Regierungsbegründung zum UmwBerG v. 01.02.1994, BT-Drs. 12/6699, S. 136.



verschiedenen“ Gesellschaftsformen, das heißt zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften, gewisse Schwierigkeiten.

Unabhängig von der Frage, ob auch beim Formwechsel zwischen „artverschiedenen“ Gesellschaftsformen von einer wirtschaftlichen und rechtlichen Identität auszugehen ist, ist sowohl bei einem Formwechsel zwischen „artgleichen“ als auch bei einem solchen zwischen „artverschiedenen“ Gesellschaftsformen fraglich, ob es bei der identitätswahrenden Umwandlung in der Sache zu einer Vermögensübertragung zwischen zwei verschiedenen Rechtsträgern kommt.<sup>279</sup> Denn geht man davon aus, dass die Annahme der Identität in den Fällen des Formwechsels eine gesetzliche Fiktion darstellt, so kommt es bei einem Formwechsel stets zu einer Vermögensübertragung, unabhängig davon, ob es sich um einen Formwechsel zwischen „artgleichen“ oder einem solchen zwischen „artverschiedenen“ Gesellschaftsformen handelt. Stellt die Identitätsthese demgegenüber keine bloße Gesetzesfiktion dar, sondern handelt es sich bei ihr um eine Rechtsfigur, die die Umorganisation eines und desselben Rechtsträgers beschreibt, kann schon begrifflich keine Vermögensübertragung zwischen Rechtsträgern stattfinden. Diese Frage spielt insbesondere im Hinblick auf die steuerliche Beurteilung des Formwechsels eine bedeutende Rolle.

#### **aa. Sachliche Berechtigung der Identitätsthese?**

Früher ging man davon aus, dass jede Umwandlung, also auch der Formwechsel zwischen Kapitalgesellschaften eine vermögensübertragende Umwandlung darstellt.<sup>280</sup> Als der Gesetzgeber mit dem Umwandlungsgesetz vom 01.02.1994<sup>281</sup> die Möglichkeit der formwechselnden Umwandlung zwischen Kapital- und Personengesellschaften einführte, begründete er dies allerdings mit der wirtschaftlichen Kontinuität des Rechtsträgers vor und nach der Umwandlung. Diese Kontinuität beruhe auf einer fast ausnahmslosen Identität des Personenkreises, der vor und nach der Umwandlung an dem Rechtsträger beteiligt ist. Darüber hinaus zeige sich die wirtschaftliche Kontinuität darin, dass der Vermögensbestand des Rechtsträgers vor und nach dem Formwechsel gleich bleibe. Das Vermögen des Rechtsträgers vereinige sich weder mit einem anderen Unternehmensvermögen wie beispielsweise bei der Verschmelzung oder Vermögensübertragung noch werde es wie in den drei Fällen der Spaltung in irgendeiner Weise aufgeteilt. Durch den Formwechsel verändere sich allein die rechtliche Organisation des Unternehmensträgers, dem vor und nach dem Formwechsel dasselbe Vermögen zugeordnet wird.<sup>282</sup>

---

279 Vgl. K. Schmidt, GesR, 4. Auflage 2002, § 12 IV 2, S. 354 ff.

280 S. hierzu ausführlich K. Schmidt, AcP 1991, 495, 505 ff.; Die übertragende Umwandlung bildet gewissermaßen „das vollkommenste Beispiel der Gesamtrechtsnachfolge“.

281 Regierungsbegründung zum UmwBerG v. 01.02.1994, BT-Drs. 12/6699, S. 136.

282 S. hierzu Regierungsbegründung zum UmwBerG v. 01.02.1994, BT-Drs. 12/6699, S. 136 (linke Spalte).

Dieser Vorstellung zufolge besteht im Falle einer identitätswahrenden Umwandlung vollkommene Zurechnungskontinuität trotz Diskontinuität der Organisations- und Verbandsverfassung eines Rechtsträgers.<sup>283</sup> Die Zurechnungskontinuität meint dabei die Identität der Rechtszuständigkeit, also die unveränderte Zuordnung von Rechten und Pflichten und (Prozess-) Rechtsverhältnissen,<sup>284</sup> so dass schon begrifflich keine Vermögensübertragung zwischen Rechtsträgern stattfinden kann.<sup>285</sup>

Sieht man demgegenüber die Rechtsträgeridentität als eine bloße gesetzliche Fiktion an,<sup>286</sup> so hilft die Identitätsvorstellung allenfalls, die Änderung der Vermögenszuordnung zwischen verschiedenen Rechtsträgern leichter zu verstehen.<sup>287</sup> In der Sache wäre somit – wie nach dem alten Recht – von einer übertragenden Umwandlung unter liquidationsloser Beendigung auszugehen.<sup>288</sup>

Diese Annahme wird auf die Unterscheidung zwischen der Gesamthand und der juristischen Person gestützt. Der Wechsel von einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft zeige, dass sich mit der Änderung der Rechtsform auch grundlegende gesellschaftliche Strukturen wie z. B. Haftung, kapitalistische Ausrichtung etc. ändern. Auch der Verweis des § 197 UmwG auf die Anwendung der für die neue Rechtsform geltenden Gründungsvorschriften spreche dafür, dass die Identität der Rechtsträger nicht

283 K. Schmidt, GesR, 4. Auflage 2002, § 12 IV 2, S. 354; *ders.*, AcP 1991, 495, 505 ff.

284 K. Schmidt, AG 1985, 150, 152.

285 Zu den Befürwortern dieser Ansicht s. K. Schmidt, ZGR, 1990, 580, 594 f.; *ders.*, Integrationswirkung des Umwandlungsgesetzes, in: FS Ulmer, 2003, S. 557, 561; *ders.*, ZIP 1995, 1385, 1387; differenzierend Decher in: Lutter, UmwG, Band 2, 5. Auflage 2014, § 190 Rn. 1 ff., 8; Meister/Klöckner, in: Kallmeyer, UmwG, 5. Auflage 2013, § 190 Rn. 7; Lutter, ZGR 1990, 392, 394 f.; Raiser, AcP 1994, 495, 498; Büttner, Identität und Kontinuität bei der Gründung juristischer Personen, 1967, S. 128 f.; Stratz, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, 6. Auflage 2013, § 190 UmwG Rn. 10.

286 S. insbesondere Zöllner, Rechtssubjektivität von Personengesellschaften, in: FS Gernhuber, 1993, S. 563, 565 f.; *ders.*, Grundsatzüberlegungen zur umfassenden Umstrukturierbarkeit der Gesellschaftsformen nach dem Umwandlungsgesetz, in: FS Claussen, 1997, S. 423, 428; Priester, Gründungsrecht contra Identitätsprinzip, in: FS Zöllner, 1998, S. 449, 454; Petersen, in: Kölner Kommentar zum UmwG, 2009, § 220 Rn. 19 ff.; Bärwaldt/Schabacker, ZIP 1998, 1293, 1297 f.; Timm, NJW 1995, 3209, 3212; Heinrichs, ZIP 1995, 794, 796; Vossius, in: Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, 107. ErgLfg., Mai 2009, § 190 UmwG Rn. 27.

287 Zöllner, Rechtssubjektivität von Personengesellschaften, in: FS Gernhuber, 1993, S. 563, 565 f.; Priester, Gründungsrecht contra Identitätsprinzip, in: FS Zöllner, 1998, S. 449, 454.

288 Zöllner, Grundsatzüberlegungen zur umfassenden Umstrukturierbarkeit der Gesellschaftsformen nach dem Umwandlungsgesetz, in: FS Claussen, 1997, S. 423, 428; vgl. auch Bärwaldt/Schabacker, ZIP 1998, 1293, 1297; Bärwaldt in: Semler/Stengel, UmwG, 3. Auflage 2012, § 197 Rn. 1 ff. 6; dem folgend Wiedemann, ZGR 1999, 568, 576 f.; Limmer, Der Identitätsgrundsatz beim Formwechsel, in: FS Widmann, Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht, 2000, 51, 58 f.