

Schwedhelm/Stenert

Einleitung

Ein Unternehmen ist kein statisches Gebilde, sondern ein dynamischer Prozess, der eingebunden ist in sich verändernde wirtschaftliche, rechtliche und steuerliche Rahmenbedingungen¹. Dieser Dynamik dient das Umwandlungsrecht. Ein Rechtskleid, das gestern noch passte, kann morgen zu groß, zu klein sein oder nicht mehr ausreichend schützen.

Die Gründe und Anlässe für Umstrukturierungen sind vielfältig. Das Steuerrecht war schon immer und ist noch heute treibende Kraft. So häufig wie Steuergesetze geändert wurden und werden, sind Berater aufgerufen, die Rechtsform des beratenden Unternehmens auf den Prüfstand zu stellen und ggf. eine Anpassung anzuraten. Das Umwandlungsrecht ist Instrument der Steuerplanung im Konzern² und der Streitvermeidungsstrategie im Mittelstand. Die nach wie vor ausufernde Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung (Angemessenheit von Geschäftsführerbezügen, hoher Formalismus bei beherrschenden Gesellschaftern und ihnen Nahestehenden), die zur Umwandlung aus der Kapitalgesellschaft veranlasst, mag hier als Beispiel dienen.

Die Anpassung der Rechtsform an veränderte steuerliche Verhältnisse ist jedoch nicht der alleinige Anwendungsbereich des Umwandlungsrechts. Die Umwandlung ist ein vielfältiges Gestaltungsinstrument. Klassischer Anwendungsfall ist die Nachfolgeplanung³. Sanierung und Vermeidung des bei Kapitalgesellschaften schärferen Insolvenz- und Insolvenzstrafrechts⁴, die Vermeidung der unternehmerischen Mitbestimmung (im Aufsichtsrat) nach dem BetrVG sowie die Entschärfung derjenigen nach dem Mitbestimmungsgesetz, Bilanzierungsgestaltungen⁵ bis hin zur Vermeidung von Kartellbußen⁶ sind weitere Beispiele individueller Motive für einen Wechsel der Rechtsform.

Die Umstrukturierung von Unternehmen ist keine Frage der Unternehmensgröße. Der Zusammenschluss zweier Freiberufler unterfällt ebenso dem Umwandlungsrecht wie die Verschmelzung von Großunternehmen. Eine personenbezogene GmbH, in der sich zwei Familienstämme streiten, hat ebenso Bedarf nach einer Spaltung wie Konzerne nach einer Umstrukturierung.

Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften ist es vornehmlich der Wunsch nach Haftungsbegrenzung, die steuerliche Berücksichtigung von Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer und die geringere Steuerbelastung bei thesaurierten Gewinnen, der den Weg in die Kapitalgesellschaft veranlasst⁷.

Die Verbesserung der Eigenkapitalquote in der Handelsbilanz⁸ oder die Beschaffung von Finanzierungsmitteln durch den Weg an die Börse (Going Public) spielen ebenso eine Rolle wie die „Reprivatisierung“ von börsennotierten Unternehmen⁹.

Durch das Gesetz zur Bereinigung des Umwandlungsrechts vom 28.10.1994¹⁰ wurden die bis dahin in unterschiedlichen Gesetzen verstreuten zivilrechtlichen Vorschriften in einem Gesetz zusammengefasst¹¹ und grundlegend reformiert. Wichtige Änderungen bzw. Ergänzungen sind durch das Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes vom 22.7.1998¹² und das Handelsrechtsreformgesetz vom 22.6.1998¹³ eingefügt worden. So wurde die Partnerschaft in die umwandlungsfähigen Rechtsträger einbezogen und verschiedene Auslegungsfragen geklärt (siehe z.B. Tz. 678 *GmbH # EU*). Mit dem Gesetz zur Neuordnung des gesellschaftsrechtlichen Spruchverfahrens¹⁴ sind die früher im UmwG dazu enthaltenen Regeln in ein gesondertes Gesetz überführt worden. Durch das Zweite Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes vom 19.4.2007¹⁵ wurden die gesetzlichen Grundlagen für die grenzüberschreitende Verschmelzung von Kapitalgesellschaften geschaffen. Das Dritte Gesetz zur Änderung des

Umwandlungsgesetzes vom 11.7.2011 setzt die Anforderungen der EU-Richtlinie 2009/109/EG vom 16.9.2009 zur Änderung der Richtlinien 77/91/EWG, 78/855/EWG, 82/891/EWG und 2005/56/EG hinsichtlich der Berichts- und Dokumentationspflicht bei Verschmelzungen und Spaltungen in nationales Recht um¹⁶ und erlaubt den Ausschluss von Minderheitsaktionären (Squeeze-Out) bei der Verschmelzung von Aktiengesellschaften¹⁷. Durch das Vierte Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes vom 19.12.2018¹⁸, in Kraft getreten zum 1.1.2019, wurde ein weiterer Schritt zur Europäisierung des Umwandlungsrechts getan. Erlaubt wurde die Verschmelzung einer ausländischen Kapitalgesellschaft auf eine deutsche Personenhandelsgesellschaft (Tz. 476.12 *EU-Kap # KG*). Durch das Gesetz zur Umsetzung der Umwandlungsrichtlinie und zur Änderung weiterer Gesetze vom 22.2.2023, das im Wesentlichen am 1.3.2023 in Kraft getreten ist¹⁹, sind die Möglichkeiten der grenzüberschreitenden Umwandlung um die Spaltung und den Formwechsel erweitert und zahlreiche Regelungen des bisherigen Umwandlungsrechts modifiziert worden²⁰. Das Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG)²¹ führte darüber hinaus ab dem 1.1.2024 zu Neuerungen im Gesellschaftsrecht der Personengesellschaften. Insbesondere können Gesellschaften bürgerlichen Rechts seitdem in ein Gesellschaftsregister eingetragen werden (§ 707 BGB). Die registerrechtliche Handhabung des sog. Statuswechsels (d.h. der Rechtsformwechsel einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft) erfuhr eine gesetzliche Regelung (§ 707c BGB, § 4 Abs. 4 PartGG, § 106 Abs. 3 bis 5, § 107 Abs. 3, § 161 Abs. 2 HGB). Die Umwandlungsmöglichkeiten der GbR wurden erheblich ausgeweitet (vgl. § 3 Abs. 1 Nr. 1 UmwG).

Bedauerlich, ja ärgerlich ist, dass der Gesetzgeber nicht die gleiche Sorgfalt und Mühe auf die Regelungen des Steuerrechts verwendet²². Das Steuerrecht ist nicht nur ein „Spaltungshindernis“ (siehe Tz. 845 ff. *GmbH # GmbH*), son-

4

dern auch eine „Umwandlungs- und Verschmelzungsbremse“ (siehe Tz. 1347 ff. *GmbH # KG* und Tz. 1152 ff. *GmbH # GmbH*). Schon das UmwStG vom 28.10.1994²³ stimmte weder begrifflich noch systematisch mit dem UmwG überein. An dieser Situation hat sich durch die Neufassung des Umwandlungssteuergesetzes durch das SEStEG vom 7.12.2006²⁴ nichts geändert. Die durch vorausgegangene Gesetzesänderungen, insbesondere durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29.10.1997²⁵, das Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000²⁶ und das Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz vom 20.12.2001²⁷ bereits eingeleiteten Einschränkungen der Umwandlungsmöglichkeiten wurden nicht beseitigt, sondern noch verschärft. Dies gilt auch für die Änderungen in §§ 20 Abs. 2 und 24 Abs. 2 UmwStG durch das Jahressteuergesetz 2015²⁸ (siehe Tz. 260 ff. *EU # GmbH*), deren Motivation schlechterdings nicht nachvollziehbar ist²⁹.

Das 4. Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes vom 19.12.2018³⁰ und das Brexit-Steuerbegleitgesetz vom 25.3.2019³¹ sollen die Auswirkungen des Brexit auf die damit verbundene Nichtanwendung des UmwG und des UmwStG vermeiden³².

Das Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz (KöMoG) vom 25.6.2021³³ hat im Steuerrecht eine wesentliche Veränderung gebracht: Die Einführung eines Optionsmodells zur Körperschaftsteuer, das Personengesellschaften erlaubt, sich wie eine Kapitalgesellschaft besteuern zu lassen (§ 1a KStG). Da die Option wie eine Umwandlung behandelt wird, ist der Weg in und aus der fiktiven Kapitalgesellschaft in Tz. 1848.1 ff. (*KG # GmbH*) beschrieben. Ferner ist überall dort, wo Umwandlungen von Personengesellschaften dargestellt werden, auch die steuerliche Behandlung optierender Gesellschaften erläutert. § 1a KStG wurde mit dem Wachstumschancengesetz³⁴ angepasst. Zugleich wurde

5

§ 15 Abs. 2 UmwStG geändert, der insbesondere Spaltungen zur Vorbereitung von Unternehmensveräußerungen erschweren soll. Die Änderungen durch das MoPeG wurden steuerlich im Kreditzweitmarktförderungsgesetz³⁵ berücksichtigt. Rechtsfähige Personengesellschaften werden danach steuerlich weiterhin wie eine Gesamthand behandelt (vgl. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, § 2a ErbStG, § 24 GrEStG). Dieser Terminologie folgend ist im steuerlichen Teil des Buches daher von „Gesamthand“ und „Gesamthandsvermögen“ die Rede.

Für das Umwandlungssteuerrecht und die Umstrukturierung von Personengesellschaften zentrale Änderungen wurden mit dem JStG 2024³⁶ eingeführt. Der Gesetzgeber schränkt damit z.T. für den Steuerpflichtigen günstige Rechtsprechungsentscheidungen wieder ein (so etwa für Entnahmen im Rückwirkungszeitraum des § 20 UmwStG). Dem BVerfG³⁷ folgend ermöglicht er nun aber auch ertragsteuerneutrale Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen, mitunternehmerischen Schwesterpersonengesellschaften (§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 4 EStG).

Für den Praktiker von zentraler Bedeutung sind die Verlautbarungen der Finanzverwaltung im sog. Umwandlungssteuererlass. Die seit dem 2.1.2025 geltende Fassung³⁸ ist umfassend eingearbeitet. Wie schon in den Vorgängererlassen vom 25.3.1998³⁹ und vom 11.11.2011⁴⁰ vertritt die Finanzverwaltung in weiteten Teilen Auffassungen, die die Umstrukturierungsmöglichkeiten für den Praktiker erheblich begrenzen. In der Gestaltungsberatung ist dies zwingend zu berücksichtigen. Gleichwohl enthält auch die 11. Auflage Hinweise zu abweichenden Rechtsansichten, die für die Auseinandersetzung mit der Finanzverwaltung hilfreich sind. Ziel der 1. Auflage dieses Buches war es, Rechts- und Steuerberatern, auch soweit sie nicht täglich mit Umwandlungen befasst waren, den Weg durch den bestehenden Gesetzes- und Literaturdschungel zu weisen. Diese Aufgabe stellt sich bis heute und keineswegs einfacher. An der ABC-Form, ausgehend von einer bestehenden hin zur gewünschten Rechtsform, haben wir – bestärkt durch die positive Resonanz der bisherigen Auflagen – festgehalten.

6

Die zitierte Literatur und Rechtsprechung hat nicht nur Belegfunktion, sondern weist zumeist auf vertiefende oder ergänzende Darstellungen hin.

Gesetzesänderungen bis zum 1.6.2025 sind berücksichtigt.

Die Umwandlungsmöglichkeiten über die Grenze sind auf Basis nationaler Rechtsvorschriften dargestellt. Umfasst sind die in Anhang II der Richtlinie (EU) 2017/1132⁴¹ aufgeführten Kapitalgesellschaften, die nach dem Recht der siebenundzwanzig Mitgliedstaaten der EU⁴² sowie Norwegen, Island und Liechtenstein (EWR-Staaten) gegründet wurden und dort ihren Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung haben (siehe §§ 306, 321, 334 UmwG). Diese Gesellschaften werden im nachfolgenden ABC einheitlich als „Europäische Kapitalgesellschaften“ oder „EU-Kap“ bezeichnet. Erläutert wird jeweils das Zivil- und Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland. Die Rechtsfolgen des ausländischen Staates mussten zwangsläufig ausgeklammert werden und sind gesondert zu prüfen.

1 0001 Rose, Betriebswirtschaftliche Überlegungen und Unternehmensrechtsformwahl, in FS Heinz Meilicke, 1985, S. 111 ff. [Im Print: Fußnote 0001 auf Seite 1]

2 0002 Siehe z.B. Kratz/Siebert, DStR 2008, 417, zur Umwandlung, um Zugang zum Eigenkapitalkonto zu erhalten. [Im Print: Fußnote 0002 auf Seite 1]

- 3 0003 Einzelunternehmen sind beispielsweise als „Erbmasse“ ungeeignet, *K. Schmidt*, NJW 1985, 2485. Mit einer GmbH oder GmbH & Co KG kann die zukünftige Unternehmensstruktur hingegen weitgehend vorgegeben werden (Beteiligungsverhältnisse, Mehrheitsregeln etc.); siehe z.B. *Spiegelberger*, Stbg 2002, 245; *Amandi*, GmbH-StB 2002, 323; v. *Elsner/Geck*, Stbg 2002, 197. [Im Print: Fußnote 0003 auf Seite 1]
- 4 0004 Siehe *Kahlert/Gehrke*, DStR 2013, 975. [Im Print: Fußnote 0004 auf Seite 1]
- 5 0005 *Schmidt-Naschke/Hempelmann*, DStR 2010, 301. [Im Print: Fußnote 0005 auf Seite 1]
- 6 0006 Dazu *Wiedmann/Funk*, BB 2015, 2627. [Im Print: Fußnote 0006 auf Seite 1]
- 7 0007 *Weber*, NWB 2008, Fach 2, 3075 (11.8.2008). [Im Print: Fußnote 0007 auf Seite 2]
- 8 0008 Siehe Tz. 249 ff. [Im Print: Fußnote 0008 auf Seite 2]
- 9 0009 Siehe *Hofmann/Krolop*, AG 2005, 866; ferner zur Sachauskehrung durch Spaltung *Heine/Lechner*, AG 2005, 669. [Im Print: Fußnote 0009 auf Seite 2]
- 10 0010 BGBI. I 1994, 3210; zum Gesetzgebungsverfahren *Neye*, DB 1994, 2069; *Schwarz*, DStR 1994, 1694. [Im Print: Fußnote 0010 auf Seite 2]
- 11 0011 Ausnahme bleibt das SpTrUG. [Im Print: Fußnote 0011 auf Seite 2]
- 12 0012 BGBI. I 1998, 1878. [Im Print: Fußnote 0012 auf Seite 2]
- 13 0013 BGBI. I 1998, 1474; siehe hierzu *Schaefer*, DB 1998, 1269; *Schön*, DB 1998, 1169. [Im Print: Fußnote 0013 auf Seite 2]
- 14 0014 Spruchverfahrgesetz vom 12.6.2003, BGBI. I 2003, 838. [Im Print: Fußnote 0014 auf Seite 2]
- 15 0015 BGBI. I 2007, 542; siehe hierzu *Heckschen*, DNotZ 2007, 444; zu den Auswirkungen der Änderungen auf nationale Umwandlungen *Mayer/Weiler*, DB 2007, 1235, 1281; *Wälzholz*, GmbH-StB 2007, 148. [Im Print: Fußnote 0015 auf Seite 2]
- 16 0016 BGBI. I 2011, 1338; eingehend *Neye/Jäckel*, AG 2010, 237; *Ulrich*, GmbHR (GmbHReport) 2010, R 149; *Simon/Merkelbach*, DB 2011, 1317; *Freytag*, BB 2010, 2839; *Wagner*, DStR 2010, 1629. [Im Print: Fußnote 0016 auf Seite 3]
- 17 0017 Eingehend *Bungert/Wettich*, DB 2010, 2545; *Freytag*, BB 2010, 1611; *Wagner*, DStR 2010, 1629; *Klie/Wind/Rödter*, DStR 2011, 1668; *Klie/Rödter*, DStR 2011, 1668; *Heckschen*, NJW 2011, 2390; *Kiefner/Brügel*, AG 2011, 525; *Göthel*, ZIP 2011, 1541; *Schröder/Wirsch*, ZGR 2012, 660; *Stephanblome*, AG 2012, 814; *Schockenhoff/Lumpp*, ZIP 2013, 749. [Im Print: Fußnote 0017 auf Seite 3]
- 18 0018 BGBI. I 2018, 2694. [Im Print: Fußnote 0018 auf Seite 3]
- 19 0019 BGBI. 2023 I, Nr. 51. [Im Print: Fußnote 0019 auf Seite 3]
- 20 0020 Siehe im Einzelnen *Heckschen/Knaier*, GmbHR 2022, 501, 613. [Im Print: Fußnote 0020 auf Seite 3]
- 21 0021 BGBI. I 2021, 3436. [Im Print: Fußnote 0021 auf Seite 3]
- 22 0022 Zur Kritik hinsichtlich der strukturellen Mängel des UmwStG *Jacobsen*, FR 2011, 973. [Im Print: Fußnote 0022 auf Seite 3]
- 23 0023 BGBI. I 1994, 3267. [Im Print: Fußnote 0023 auf Seite 4]
- 24 0024 BGBI. I 2006, 2782; siehe hierzu den Überblick bei *Dötsch/Pung*, DB 2006, 2704. [Im Print: Fußnote 0024 auf Seite 4]
- 25 0025 BGBI. I 1997, 2590; hierzu *Dötsch*, DB 1997, 2090, 2144; *Korn/Strahl*, KÖSDI 1997, 11282; *Füger/Rieger*, DStR 1997, 1427; zur zeitlichen Anwendung *Olbing*, Stbg 1998, 111. [Im Print: Fußnote 0025 auf Seite 4]
- 26 0026 BGBI. I 2000, 1433. [Im Print: Fußnote 0026 auf Seite 4]
- 27 0027 BGBI. I 2001, 3858. [Im Print: Fußnote 0027 auf Seite 4]
- 28 0028 Jahressteuergesetz 2015 vom 2.11.2015, BGBI. I 2015, 1834. [Im Print: Fußnote 0028 auf Seite 4]
- 29 0029 Zur Kritik siehe *Wälzholz*, DStZ 2015, 449. [Im Print: Fußnote 0029 auf Seite 4]
- 30 0030 BGBI. I 2018, 2694. [Im Print: Fußnote 0030 auf Seite 4]
- 31 0031 BGBI. I 2019, 357. [Im Print: Fußnote 0031 auf Seite 4]
- 32 0032 Siehe dazu *Link*, NWB 2019, 1; *Küster*, DStZ 2019, 1. [Im Print: Fußnote 0032 auf Seite 4]
- 33 0033 BGBI. I 2021 2050. [Im Print: Fußnote 0033 auf Seite 4]
- 34 0034 BGBI. 2024 I Nr. 108. [Im Print: Fußnote 0034 auf Seite 4]
- 35 0035 BGBI. 2023 I Nr. 411. [Im Print: Fußnote 0035 auf Seite 5]
- 36 0036 BGBI. 2024 I Nr. 387. [Im Print: Fußnote 0036 auf Seite 5]
- 37 0037 BVerfG v. 28.11.2023 – 2 BvL 8/13, GmbHR 2024, 429. [Im Print: Fußnote 0037 auf Seite 5]
- 38 0038 BStBl. I 2025, 92. [Im Print: Fußnote 0038 auf Seite 5]
- 39 0039 BStBl. I 1998, 268. [Im Print: Fußnote 0039 auf Seite 5]
- 40 0040 BStBl. I 2011, 1314. [Im Print: Fußnote 0040 auf Seite 5]
- 41 0041 Abgedruckt im Anhang I. [Im Print: Fußnote 0041 auf Seite 6]
- 42 0042 Dies sind 1. Belgien, 2. Bulgarien, 3. Dänemark, 4. Deutschland, 5. Estland, 6. Finnland, 7. Frankreich, 8. Griechenland, 9. Irland, 10. Italien, 11. Kroatien (seit 1.7.2013), 12. Lettland, 13. Litauen, 14. Luxemburg, 15. Malta, 16. Niederlande, 17. Österreich, 18. Polen, 19. Portugal, 20. Rumänien, 21. Schweden, 22. Slowakei, 23. Slowenien, 24. Spanien, 25. Tschechische Republik, 26. Ungarn, 27. Zypern. [Im Print: Fußnote 0042 auf Seite 6]