

Leseprobe zu



Schwedhelm

Die Unternehmensumwandlung

Verschmelzung, Spaltung, Formwechsel, Einbringung

8. neu bearbeitete Auflage, 2016, ca. 544 Seiten, gebunden, Monographie / Praxisbuch / Ratgeber,
14,5 x 21cm

ISBN 978-3-504-62322-7

99,00 €

GmbH → GmbH

GmbH → GmbH, Spaltung

A. Übersicht	726
B. Aufspaltung zur Aufnahme	
I. Zivilrecht	
1. Voraussetzungen	745
2. Spaltungs- und Übernahmevertrag	
a) Form, Inhalt, Änderung	746
b) Aufteilung des Vermögens	764
c) Umtauschverhältnis	778
d) Folgen für die Arbeitnehmer und ihre Vertretungsorgane	
aa) Notwendiger Inhalt des Spaltungs- und Übernahmevertrags	783
bb) Überleitung von Arbeitsverhältnissen	795
cc) Betriebliche Mitbestimmung	797
dd) Unternehmensmitbestimmung	798
ee) Exkurs: Folgen für die Arbeitnehmer und ihre Vertretungsorgane in anderen Umwandlungsfällen	799
3. Spaltungsbericht und Prüfung	804
4. Zustimmungsbeschlüsse	
a) Vorbereitung der Beschlussfassung	807
b) Mehrheit, Form des Beschlusses	811
5. Bilanzierung	818
6. Anmeldung und Eintragung	821
7. Rechtsfolgen der Spaltung	
a) Partielle Gesamtrechtsnachfolge	825
b) Gläubigerschutz	830
c) Organhaftung	833
d) Mängelheilung	834
8. Kosten	835
II. Steuerrecht	
1. Steuerliche Rückwirkung	841
2. Besteuerung der zu spaltenden GmbH	
a) Wertansatz in der steuerlichen Schlussbilanz	845
b) Gewinnrealisierung	851
c) Missbrauch	860
aa) Erwerb und Aufstockung	861
bb) Veräußerung an außenstehende Personen	864
cc) Trennung von Gesellschafterstämmen	868
d) Besteuerung des Übertragungsgewinns	871
3. Besteuerung der übernehmenden GmbHs	
a) Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust	873
b) Aufteilung des Eigenkapitals	874
c) Untergang des verbleibenden Verlustabzugs und eines Zinsvortrags	883
d) Kosten	884
4. Besteuerung der Gesellschafter der zu spaltenden GmbH	885
5. Gewerbesteuer	895
6. Umsatzsteuer	897
7. Grunderwerbsteuer	898
C. Aufspaltung zur Neugründung	
I. Zivilrecht	900
II. Steuerrecht	911
D. Abspaltung	
I. Zivilrecht	912
II. Steuerrecht	923
E. Ausgliederung	
I. Zivilrecht	929
II. Steuerrecht	940

GmbH → GmbH

A. Übersicht

Das UmwG unterscheidet drei Formen der Spaltung, die **Aufspaltung**, 726
die **Abspaltung** und die **Ausgliederung** (§ 123 UmwG).

Bei der **Aufspaltung** teilt die zu spaltende Kapitalgesellschaft ihr **gesamtes Vermögen** auf und überträgt es im Wege der Sonderrechtsnachfolge („partielle Universalsukzession“) auf mindestens zwei bestehende oder neu zu gründende Gesellschaften. Die zu spaltende GmbH geht unter. Als Gegenleistung erhalten die Gesellschafter der untergehenden Kapitalgesellschaft Beteiligungen an den übernehmenden Gesellschaften. Eine Abfindung in Geld oder Sachwerten ist grundsätzlich (Ausnahme siehe Tz. 755) ausgeschlossen. Bare Zuzahlungen sind nur bis zur Höhe von 10 % des Gesamtnennbetrags der gewährten Anteile zulässig (§ 125 i.V.m. § 54 Abs. 4 UmwG)¹.

Bei der **Abspaltung** bleibt die zu spaltende Kapitalgesellschaft bestehen. 728 Sie überträgt jedoch einen **Teil ihres Vermögens** auf eine oder mehrere andere Gesellschaften. Als Gegenleistung werden wiederum Anteile der übernehmenden Gesellschaften an die Gesellschafter der übertragenden Kapitalgesellschaft gewährt.

Hinweis: Auch in Fällen der nicht-verhältniswahrenden Abspaltung ist 729 eine Trennung von Gesellschafterstämmen zulässig ist, in dem die Anteile an der Gesellschaft, auf die abgespalten wird, der einen Gruppe und die Anteile der Gesellschaft, von der abgespalten wird, der anderen Gruppe zugewiesen werden (§§ 126 Abs. 1 Nr. 10, 131 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 UmwG; siehe Tz. 918)².

Auch bei der **Ausgliederung** wird ein Teil des Vermögens der Kapitalgesellschaft im Wege partieller Gesamtrechtsnachfolge auf eine oder mehrere andere Gesellschaften übertragen. Der Unterschied zur Abspaltung besteht jedoch darin, dass die als Gegenleistung zu gewährenden **Beteiligungen** in das **Vermögen der übertragenden Kapitalgesellschaft** übergehen. Bei der Ausgliederung kann auch das gesamte Vermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten übertragen werden, sodass eine reine Holdinggesellschaft entsteht³.

1 Priester, ZIP 2013, 2033, hält diese Grenze nicht für zwingendes Recht.

2 Siehe hierzu Neye, DB 1998, 1649.

3 Teichmann in Lutter, § 123 UmwG Rz. 25; Kallmeyer/Sickinger in Kallmeyer, § 123 UmwG Rz. 12.

GmbH → GmbH

- 731 Unberührt bleibt die Möglichkeit, Unternehmensteile im Wege der **Einzelrechtsnachfolge** durch Einbringung von Vermögen im Rahmen einer Sachgründung oder Sachkapitalerhöhung auf eine andere Gesellschaft auszugliedern. Es gelten die Tz. 305–354 EU → GmbH. Streitig ist, inwieweit die Regeln des UmwG entsprechend anzuwenden sind¹.
- 732 **Hinweis:** Abspaltung und Ausgliederung können miteinander kombiniert werden².
- 733 Als **übernehmender Rechtsträger** kommt bei der Spaltung einer GmbH nicht nur die Rechtsform der GmbH in Betracht. Das Vermögen kann insbesondere auch auf eine OHG, KG, AG, KGaA oder eingetragene Genossenschaft übertragen werden (§ 124 Abs. 1 UmwG i.V.m. § 3 Abs. 1 UmwG).
- 734 Die Übertragung auf **Rechtsträger unterschiedlicher Rechtsformen** ist möglich (§ 124 Abs. 2 i.V.m. § 3 Abs. 4 UmwG). Zulässig ist also auch die Aufspaltung einer GmbH in zwei oder mehrere Personengesellschaften oder in Personen- und Kapitalgesellschaften sowie die Abspaltung oder Ausgliederung von Vermögen der GmbH auf Personen- und/oder Kapitalgesellschaften. In Fällen der gemischten Spaltung sind die Erläuterungen zur Spaltung auf die entsprechende Rechtsform parallel heranzuziehen. Zur Spaltung einer GmbH in Rechtsträger anderer Rechtsformen sowie zur Spaltung von Rechtsträgern anderer Rechtsformen in eine GmbH siehe jeweils dort.
- 735 Übernehmende Gesellschaften können bestehende (**Spaltung zur Aufnahme**) oder mit der Spaltung zu gründende Gesellschaften (**Spaltung zur Neugründung**) sein (§ 123 UmwG). Eine Spaltung durch gleichzeitige Übertragung auf bestehende und neue Rechtsträger ist zulässig (§ 123 Abs. 4 UmwG). Hier sind die Regeln über die Spaltung zur Aufnahme mit denen über die Spaltung zur Neugründung zu kombinieren.
- 736 Auch eine bereits **aufgelöste Kapitalgesellschaft** kann gespalten werden, wenn deren Fortsetzung beschlossen werden könnte (§ 125 i.V.m. § 3 Abs. 3 UmwG). M.E. ist auch die Spaltung auf eine aufgelöste Gesellschaft zulässig, wenn vor Spaltung ein **Fortsetzungsbeschluss** ge-

1 LG Hamburg v. 21.1.1997 – 402 O 122/96, AG 1997, 238 = DB 1997, 516; LG Karlsruhe v. 6.11.1997 – O 43/97 KfH I, AG 1998, 99; OLG Stuttgart v. 7.2.2001 – 20 U 52/97, DB 2001, 854; Veil, ZIP 1998, 361; K. Schmidt, ZGR 1995, 675; siehe auch Lutter/Leinekugel, ZIP 1998, 805.

2 Ebenso Kallmeyer, DB 1995, 81; Mayer, DB 1995, 861; Teichmann in Lutter, § 123 UmwG Rz. 30; Kallmeyer/Sickinger in Kallmeyer, § 123 UmwG Rz. 13.

GmbH → GmbH

fasst wird¹. Unzulässig ist die Spaltung auf eine insolvente Gesellschaft².

Die zu spaltende Kapitalgesellschaft muss grundsätzlich zum Zeitpunkt der Eintragung der Spaltung existieren, also im Handelsregister eingetragen sein. Der Spaltungs- und Übernahmevertrag sowie die Zustimmungsbeschlüsse können m.E. jedoch schon im **Gründungsstadium** (bei der GmbH also zwischen Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags und der Eintragung) abgeschlossen bzw. gefasst werden³.

Die Spaltung ist beschränkt auf Gesellschaften mit Sitz im Inland (§ 1 Abs. 1 UmwG). Für **grenzüberschreitende Spaltungen** fehlt nach wie vor eine Rechtsgrundlage⁴.

Steuerlich ist zu differenzieren: 739

Bei einer **Aufspaltung** oder **Abspaltung** in bzw. **auf** eine andere **Kapitalgesellschaft** gelten die steuerlichen Vorschriften über die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften entsprechend (womit i.d.R. eine Buchwertfortführung möglich ist), wenn die Teilvermögen Teilbetriebe darstellen. Als Teilbetrieb gelten auch Mitunternehmeranteile oder die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die das gesamte Nennkapital umfasst (§ 15 UmwStG).

Zur Besteuerung der **Aufspaltung** oder **Abspaltung** auf **Personengesellschaften** siehe Tz. 1288–1300 *GmbH → KG*. In Fällen gemischter Auf- und Abspaltung sind jeweils bezogen auf das übergehende Vermögen die Tz. 841–899 bzw. 1288–1300 *GmbH → KG* anzuwenden.

Zur **Ausgliederung** auf eine **Personengesellschaft** siehe Tz. 1303–1304 742 *GmbH → KG*.

Die **Ausgliederung** auf eine **Kapitalgesellschaft** ist steuerrechtlich kein Fall des Vermögensübergangs i.S.d. zweiten bzw. fünften Teils des UmwStG (§ 1 Abs. 1 S. 2 UmwStG), sondern ein Fall der Einbringung

1 Streitig, siehe *Drygala* in Lutter, § 3 UmwG Rz. 23 ff., 31; OLG Naumburg v. 12.2.1997 – 10 Wx 1/97, GmbHR 1997, 1152; *Bayer*, ZIP 1997, 1614; zu den Voraussetzungen eines Fortsetzungsbeschlusses siehe *Casper* in Ulmer/Habersack/Winter, § 60 GmbHG Rz. 134 und *Fronhöfer* in Widmann/Mayer, § 3 UmwG Rz. 5 ff. (Juli 2005).

2 OLG Brandenburg v. 27.1.2015 – 7 W 118/14, GmbHR 2015, 588 = AG 2015, 572 = DStR 2015, 1262.

3 *Streck/Mack/Schwedhelm*, GmbHR 1995, 161; zustimmend *Marsch-Barner* in Kallmeyer, § 3 UmwG Rz. 10; *Bayer*, ZIP 1997, 1613.

4 Zur grenzüberschreitenden Spaltung *Momen*, DB 1993, 2089; zur Spaltung unter Beteiligung von Steuerausländern *Fey/Neyer*, IStR 1998, 161.

GmbH → GmbH

i.S.d. §§ 20–23 UmwStG. Eine Buchwertfortführung ist möglich, wenn ein Betrieb, Teilbetrieb, ein Mitunternehmeranteil oder ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft, die die Mehrheit der Stimmrechte vermittelt, ausgegliedert werden (§ 20 Abs. 1 UmwStG).

- 744 Einstweilen frei.

B. Aufspaltung zur Aufnahme

I. Zivilrecht

1. Voraussetzungen

- 745 Zur Aufspaltung einer GmbH im Wege der Aufnahme durch bestehende GmbHS sind folgende **Schritte** notwendig:
- Abschluss eines **Spaltungs- und Übernahmevertrags** (§ 126 UmwG),
 - ggf. Erstellung eines **Spaltungsberichts** (§ 127 UmwG),
 - ggf. **Spaltungsprüfung** (§ 125 i.V.m. § 48 UmwG),
 - ggf. **Information des Betriebsrats** (§ 126 Abs. 3 UmwG),
 - **Zustimmungsbeschluss** der beteiligten Gesellschaften (§ 125 i.V.m. § 13 Abs. 1 UmwG),
 - ggf. verbunden mit einem **Kapitalerhöhungsbeschluss**,
 - Erstellung einer **Schlussbilanz** (§ 125 i.V.m. § 17 Abs. 2 UmwG),
 - **Anmeldung** der Spaltung (§ 125 i.V.m. § 16 Abs. 1 UmwG).

2. Spaltungs- und Übernahmevertrag

a) Form, Inhalt, Änderung

- 746 Grundlage der Spaltung ist ein Vertrag zwischen der zu **spaltenden** (übertragenden) **GmbH** und den **übernehmenden Gesellschaften** (§ 125 i.V.m. §§ 4 Abs. 1, 126 UmwG)¹. Firma, Sitz und Vertreter der an der Spaltung beteiligten Gesellschaften sind im Vertrag zu nennen (§ 126 Abs. 1 Nr. 1 UmwG). Vertreten werden die Gesellschaften von ihren vertretungsberechtigten Organen, i.d.R. also den Geschäftsführern. Zur **Vertretungsbefugnis** siehe Tz. 986 *GmbH ↔ GmbH*.
- 747 An dem Vertrag sind bei Aufspaltung auf bestehende Gesellschaften notwendig mindestens **drei Parteien** beteiligt, die zu spaltende GmbH und mindestens zwei aufnehmende Gesellschaften. Unzulässig ist es,

¹ Vertragsmuster: *Fuhrmann* in GmbH-Handbuch, Teil V M 334 (Februar 2011); *Friedl/Krämer* in Formularbuch Recht und Steuern, S. 914 ff.

GmbH → GmbH

mit den aufnehmenden Gesellschaften jeweils getrennte Verträge abzuschließen. Der einheitliche Vertrag soll garantieren, dass alle Beteiligten den gesamten Vorgang kennen¹. Wird gleichzeitig auf bestehende und neu zu gründende Gesellschaften aufgespalten, ist der Spaltungsplan in den Spaltungs- und Übernahmevertrag aufzunehmen.

Der Spaltungs- und Übernahmevertrag bedarf **notarieller Beurkundung** (§ 125 i.V.m. § 6 UmwG). 748

Der Vertrag kann **vor oder nach Beschlussfassung** durch die Anteileseigner abgeschlossen werden (§ 125 i.V.m. § 4 Abs. 2 UmwG). In der Praxis ist es i.d.R. erforderlich, den Vertragsinhalt vorab in einem nicht-förmlichen Verfahren mit allen Beteiligten abzustimmen, da ansonsten unnötige Kosten der Beurkundung entstehen. 749

Der **notwendige Inhalt** des Spaltungs- und Übernahmevertrags ist in §§ 125, 126 i.V.m. § 46 sowie § 29 Abs. 1 UmwG ausführlich geregelt. 750

Der Vertrag muss die Erklärung enthalten, dass das **Vermögen** der übertragenden GmbH **gegen Gewährung von Anteilen** auf die übernehmenden Gesellschaften übertragen wird (§ 126 Abs. 1 Nr. 2 UmwG). Hierzu ist genau zu bezeichnen, welche Gegenstände des Aktiv- und Passivvermögens auf welche der übernehmenden Gesellschaften übertragen werden (§ 126 Abs. 1 Nr. 9 UmwG; zur Aufteilung sowie zur Kennzeichnung siehe Tz. 764–777). Grundstücke sind den Anforderungen des § 126 Abs. 2 S. 2 UmwG i.V.m. § 28 GBO entsprechend entweder übereinstimmend mit dem Grundbuch oder durch Hinweis auf das Grundbuchblatt zu bezeichnen². Bei der Übertragung einer Teilfläche genügt die Vorlage eines genehmigten Veränderungsnachweises, der die übertragene Teilfläche katastermäßig bezeichnet³. Urkunden, auf die Bezug genommen wird, sind dem Vertrag beizufügen (§ 126 Abs. 2 UmwG).

Der Vertrag muss das **Umtauschverhältnis** der Anteile (siehe Tz. 778–786), den Nennbetrag der Geschäftsanteile, die jedem Gesellschafter der übertragenden GmbH von den übernehmenden Gesell-

1 Gesetzesbegründung zu § 126, BT-Drucks. 12/6699.

2 BGH v. 25.1.2008 – V ZR 79/07, AG 2008, 322; ablehnend zur Übertragbarkeit der Rsp. des BGH auf beschränkt persönliche Dienstbarkeiten *Bungert/Lange*, DB 2009, 103; siehe auch OLG Schleswig-Holstein v. 26.8.2009 – 2 W 241/08, NJW-RR 2010, 592: Voraussetzungen des § 28 GBO sind entbehrlich, wenn die Grundstücke für jedermann klar und eindeutig bestimmt sind; kritisch dazu *Bungert*, DB 2010, 548; ferner KG Berlin v. 1.8.2014 – 1 W 213-214/14, AG 2015, 85; *Heckschen*, GmbHR 2015, 897.

3 BGH v. 25.1.2008 – V ZR 79/07, AG 2008, 322; *Schmidt-Ott*, ZIP 2008, 1353.

GmbH → GmbH

schaften gewährt werden, zuzüglich etwaiger barer Zuzahlungen sowie die Aufteilung und den Maßstab für die Aufteilung dieser Anteile nennen (§ 126 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 10, § 125 i.V.m. § 46 Abs. 1 UmwG). Bestimmt werden muss ferner, ob die Gegenleistung in vorhandenen Geschäftsanteilen einer übernehmenden Gesellschaft besteht (§ 125 i.V.m. § 46 Abs. 3 UmwG), oder ob Geschäftsanteile gewährt werden, die durch Kapitalerhöhung der übernehmenden Gesellschaft zu schaffen sind. Es empfiehlt sich, den Inhalt des Kapitalerhöhungsbeschlusses in den Vertrag aufzunehmen. Seit dem 1.1.2002 besteht die Verpflichtung zur Umstellung des Kapitals auf Eurobeträge (§ 1 Abs. 1 S. 4 EGGmbHG).

- 753 Sollen neue Anteile mit anderen **Rechten und Pflichten** als sonstige Geschäftsanteile der übernehmenden Gesellschaft ausgestattet werden, so ist dies im Vertrag festzulegen (§ 125 i.V.m. § 46 Abs. 2 UmwG). Ebenso ist die Einräumung und Erhaltung von **Vorzugsrechten** für einzelne Gesellschafter aufzunehmen (§ 126 Abs. 1 Nr. 7 UmwG). Gleiches gilt für besondere **Vorteilsgewährungen** an Geschäftsführer, Aufsichtsräte oder Prüfer (§ 126 Abs. 1 Nr. 8 UmwG, siehe Tz. 991 *GmbH ↔ GmbH*).
- 754 Festzulegen ist der **Spaltungsstichtag** und der Tag, ab dem neue Geschäftsanteile gewinnbezugsberechtigt sind (§ 126 Abs. 1 Nr. 5 und 6 UmwG). Siehe hierzu Tz. 992 und 993 *GmbH ↔ GmbH*, die entsprechend gelten.
- 755 Besonderheiten gelten, wenn durch die Spaltung an die Stelle frei veräußerbarer Anteile Geschäftsanteile treten, die nach dem Gesellschaftsvertrag einer Verfügungsbeschränkung unterworfen sind¹. Hier ist im Spaltungs- und Übernahmevertrag den Gesellschaftern ein **Abfindungsangebot** für den Fall zu unterbreiten, dass sie der Spaltung widersprechen (§ 125 i.V.m. § 29 Abs. 1 S. 2 UmwG). Zur Ausübung des Widerspruchsrechts siehe Tz. 816, zur Höhe des Abfindungsangebots Tz. 1014–1017 *GmbH ↔ GmbH*.
- 756 § 126 UmwG enthält im Gegensatz zu § 5 Abs. 2 UmwG keine Erleichterung für den Mindestinhalt des Spaltungs- und Übernahmevertrags für den Fall, dass den übernehmenden Gesellschaften bzw. einer von ihr alle Anteile an der übertragenden GmbH gehören. Die Angaben über die Aufteilung der Anteile und deren Umtausch sind also auch bei der **Spaltung von Tochterunternehmen** notwendig.
- 757 Nach § 126 Abs. 1 Nr. 4 UmwG muss der Vertrag „die **Einzelheiten für die Übertragung der Anteile**“ enthalten (siehe hierzu Tz. 998 *GmbH ↔*

¹ Eingehend Reichert, GmbHR 1995, 176.

GmbH → GmbH

GmbH)¹. Hier ist auch zu regeln, wer die steuerlichen Pflichten der untergehenden GmbH zu erfüllen hat (siehe Tz. 843). Ferner sind Regelungen für den Fall steuerlicher Rechtsfolgen aus einem Anteilsverkauf aufzunehmen (siehe Tz. 860, 865).

Zwingend ist letztendlich, die individual- und kollektivarbeitsrechtlichen **Folgen der Spaltung für die Arbeitnehmer** und ihre Vertretungen sowie die insoweit vorgesehenen Maßnahmen im Vertrag darzustellen (§ 126 Abs. 1 Nr. 11 UmwG, siehe dazu Tz. 783–803). 758

Darüber hinaus ist es zweckmäßig, im Spaltungs- und Übernahmevertrag alle Fragen zu regeln, die über den zwingenden Inhalt hinaus für die Gesellschafter von Bedeutung sind. Dies gilt beispielsweise für Regelungen hinsichtlich der **Geschäftsführung**, der **Firma** (siehe Tz. 829), des **Unternehmensgegenstands** etc. Der Spaltungs- und Übernahmevertrag kann die übernehmenden Gesellschaften insoweit zu entsprechenden Satzungsänderungen verpflichten. 759

Der Spaltungs- und Übernahmevertrag kann unter einer **aufschiebenden Bedingung** (Spaltung wird wirksam, wenn die Bedingung eintritt) abgeschlossen werden (§ 125 i.V.m. § 7 UmwG). Ist die Bedingung nach Ablauf von fünf Jahren nicht eingetreten, kann der Vertrag mit halbjähriger Frist gekündigt werden. Der Vertrag kann einen kürzeren Zeitraum als fünf Jahre festlegen. Ein **auflösend bedingter Spaltungs- und Übernahmevertrag** (Wirkung des Vertrags entfällt mit Eintritt der Bedingung) ist m.E. nur zulässig, wenn der Wegfall der Vertragswirkung an den Eintritt der Bedingung vor Anmeldung der Spaltung zum Handelsregister geknüpft ist².

Bis zum Zustimmungsbeschluss der Gesellschafter kann der Vertrag in notarieller Form **geändert** oder formfrei **aufgehoben** werden³. 761

Ein **Verkauf von Anteilen** zwischen Abschluss des Spaltungs- und Übernahmevertrags und dessen Wirksamwerden beeinträchtigt die Spaltung nicht. Der Erwerber tritt in die Rechtsstellung des Verkäufers⁴. 762

Zu **Mängeln** siehe Tz. 1005 *GmbH ↔ GmbH*. 763

1 Priester in Lutter, § 126 UmwG Rz. 36.

2 Siehe Körner/Rodewald, BB 1999, 853; Drygala in Lutter, § 4 UmwG Rz. 35, zur gleichen Fragestellung bei der Verschmelzung.

3 Priester in Lutter, § 126 UmwG Rz. 96.

4 Winter/Vetter in Lutter, § 46 UmwG Rz. 25.

GmbH → GmbH

b) Aufteilung des Vermögens

- 764 In der Aufteilung des Vermögens sind die Beteiligten grundsätzlich **frei**. Die jeweils übergehenden Vermögensteile brauchen insbesondere nicht den Charakter eines Betriebs oder Teilbetriebs zu haben. So kann das Vermögen auch in der Weise aufgeteilt werden, dass einer der übernehmenden Gesellschaften nur ein einzelner Vermögensgegenstand (etwa ein Grundstück) zugewiesen wird (siehe zum Steuerrecht Tz. 845).
- 765 **Übertragbar** sind alle Rechtspositionen. Gesetzliche oder schuldrechtliche Beschränkungen hindern die Umwandlung nicht¹.
- 766 Unproblematisch ist die Geltung der allgemeinen Rechte hinsichtlich **Bestandteilen** (§§ 93 ff. BGB), **Zubehör** (§ 97 BGB), **Nutzungen** und **Früchten** (§§ 99 ff. BGB). Wesentliche Bestandteile können nicht von der Sache getrennt werden, unwesentliche Bestandteile teilen das Schicksal der Hauptsache, soweit nichts anderes vereinbart wird. Zubehör ist rechtlich selbständig, geht im Zweifel aber mit der Hauptsache auf die übernehmende Gesellschaft über. Für die Verteilung der Früchte gilt § 101 BGB.
- 767 **Nießbrauchsrechte, persönliche Dienstbarkeiten** und **Vorkaufsrechte** gehen gemäß § 1059a Nr. 1 i.V.m. §§ 1092, 1098 BGB über, ohne dass es einer Bescheinigung nach § 1059a Nr. 2 BGB bedarf, da die Spaltung zur (partiellen) Gesamtrechtsnachfolge führt². Gleiches gilt für Optionsrechte, die Vorkaufsrechten gleichstehen³. Auch für die Akzessorietät von **Sicherungsrechten** gilt das allgemeine Zivilrecht (z.B. § 401 BGB). So kann eine Hypothek nicht von der zugrunde liegenden Forderung getrennt werden. Bürgschaften, die zur Sicherung von zum Zeitpunkt der Ausgliederung bereits bestehenden Forderungen bestellt worden sind, gehen ebenfalls auf die entstehende GmbH über⁴. Aufgrund der partiellen Gesamtrechtsnachfolge sichern diese auch nach der Ausgliederung entstandene Forderungen ab⁵.

1 OLG Hamm v. 16.4.2014 – I-8 U 82/13, GmbHR 2014, 935; siehe auch *Heckschen*, GmbHR 2015, 897, m.w.N.: auch der Datenschutz steht einer Umwandlung nicht entgegen.

2 Mayer, DB 1995, 861; Bungert, BB 1997, 897; Kallmeyer, GmbHR 1996, 242; Mayer, GmbHR 1996, 403; a.A. Kallmeyer, ZIP 1994, 1756.

3 Siehe Zeiss in Soergel, § 413 BGB Anm. 4.

4 Schröer in Semler/Stengel, § 131 UmwG Rz. 34.

5 OLG Hamm v. 4.3.2010 – I-2 U 98/09, DStR 2010, 991.

GmbH → GmbH

GmbH-Anteile und **Aktien** sind – auch anteilig – frei zuteilbar, selbst wenn es sich um vinkulierte Aktien oder Anteile handelt¹. Ob die Möglichkeit besteht, die übernehmende GmbH aus der Gesellschaft, deren Anteile übertragen werden, auszuschließen, richtet sich nach der jeweiligen Satzung.

M.E. können auch **Beteiligungen** an einer **Personengesellschaft**, und zwar sowohl als persönlich haftender Gesellschafter wie auch als Kommanditist, geteilt oder einheitlich den übernehmenden Gesellschaften zugewiesen werden, ohne dass es der Zustimmung der Mitgesellschafter der Personengesellschaft bedarf².

Gleiches gilt für Beteiligungen als **stiller Gesellschafter**³.

Für die Mitgliedschaft in einer **Genossenschaft** gilt § 77 GenG.

Die Mitgliedschaft in einem **Verein** erlischt bei Aufspaltung (§ 38 BGB), es sei denn, die Satzung lässt eine Rechtsnachfolge zu (§ 40 BGB)⁴.

Problematisch sind ferner **Immaterialgüterrechte** wie Patente, Warenzeichen, Gebrauchs- und Geschmacksmuster. Hier ist jeweils zu prüfen, ob eine Rechtsnachfolge anerkannt wird.

Das deutsche Zivilrecht kennt keine Möglichkeit, eine **Verbindlichkeit** oder ein zweiseitiges Schuldverhältnis „aufzuteilen“. Demzufolge können auch eine Darlehensverbindlichkeit oder die Rechte aus einem Mietvertrag nur jeweils einer der übernehmenden Gesellschaften zugewiesen werden⁵. Wirtschaftlich lässt sich eine Aufteilung jedoch durch entsprechende schuldrechtliche Vereinbarungen zwischen den übernehmenden Gesellschaften erreichen. Beispiel: Die A-GmbH übernimmt das Darlehen, die B-GmbH verpflichtet sich, die Hälfte der Forderung zu begleichen. Die A-GmbH erwirbt insoweit einen Anspruch gegen die B-GmbH.

1 Schröer in Semler/Stengel, § 131 UmwG Rz. 26; OLG Hamm v. 16.4.2014 – I-8 U 82/13, GmbHR 2014, 935.

2 Streitig, wie hier Heidenhain, ZIP 1995, 801; Carlé/Bauschatz, FR 2003, 289; teils a.A. Schröer in Semler/Stengel, § 131 UmwG Rz. 26 m.w.N.

3 Eingehend zu Fragen der stillen Beteiligung an der zu spaltenden Gesellschaft Jung, ZIP 1996, 1734.

4 Schröer in Semler/Stengel, § 131 UmwG Rz. 24.

5 Teils streitig. Zu Mietverträgen Mutter, ZIP 1997, 139.

GmbH → GmbH

- 774 Im Übrigen können Rechte und Pflichten aus **gegenseitigen Verträgen** beliebig zugewiesen werden, ohne dass es der Zustimmung des Vertragspartners bedarf¹.
- 775 Bedarf die Übertragung eines bestimmten Gegenstands einer **staatlichen Genehmigung**², bleibt die Wirksamkeit des Spaltungs- und Übernahmevertrags und/oder der Eigentumsübergang hiervon unberührt (siehe Tz. 765). Die weiteren Rechtsfolgen richten sich nach den jeweiligen Genehmigungsvorschriften.
- 775.1 Die Übertragung von **Pensionsverbindlichkeiten** bedarf weder der Zustimmung der Versorgungsberechtigten noch des Pensions-Sicherungs-Vereins³. Selbst die Übertragung von Pensionsverbindlichkeiten auf eine reine Rentnergesellschaft, die ausschließlich der Abwicklung von Versorgungsverbindlichkeiten dient, ist zulässig⁴. Die unzureichende finanzielle Ausstattung steht der Umwandlung nicht entgegen. Jedoch können dadurch Schadensersatzansprüche gegenüber dem übertragenen Rechtsträger entstehen.
- 776 Aufzuteilen ist das **gesamte Vermögen**, also alle beweglichen und unbeweglichen Sachen und Rechte, gleichgültig, ob diese bilanzierungsbedürftig sind oder nicht. Werden Betriebe oder Teilbetriebe übertragen, sind diese zu bezeichnen und zuzuordnen. Grundstücke, grundstücks gleiche Rechte sowie Rechte an Grundstücken sind mit den Grundbuchangaben zu kennzeichnen (§ 28 S. 1 GBO). Nur dann gehen sie mit der Eintragung der Spaltung in das Eigentum des übernehmenden Rechtsträgers über⁵. Im Übrigen lässt das Gesetz die Bezugnahme auf Urkunden wie Bilanzen und/oder Inventar, die eine Zuweisung der Gegen-

1 Schröer in Semler/Stengel, § 131 UmwG Rz. 35 ff. m.w.N.; zur Auswirkung auf Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge Timm, DB 1993, 569; Schröer in Semler/Stengel, § 131 UmwG Rz. 28 f.; Kallmeyer/Sickinger in Kallmeyer, § 126 UmwG Rz. 26.

2 Bedeutsam sind insbesondere Genehmigungserfordernisse nach dem GrdstVerkG, der GrdstVKO (neue Bundesländer), Teilungsgenehmigungen nach dem BauGB und dem RHeimStG, siehe Grüneberg in Palandt, § 275 BGB Rz. 35 ff.

3 BAG v. 22.2.2005 – 3 AZR 499/03, DB 2005, 954; a.A. LG Hamburg v. 8.12.2005 – 417 T 16/05, DB 2006, 941; siehe auch Hohenstatt/Seibt, ZIP 2006, 546; Bader/Ebert, DB 2006, 938; Klemm/Hamisch, BB 2005, 2409; Heckschen, GmbHR 2015, 897.

4 BAG v. 11.3.2008 – 3 AZR 358/06, GmbHR 2008, 1326; Anm. Heinz/Wildner, Baum/Humpert, BB 2009, 950; Wessels, ZIP 2010, 1418.

5 BGH v. 25.1.2008 – V ZR 79/07, AG 2008, 85; KG Berlin v. 1.8.2014 – 1 W 213-214/14, AG 2015, 85.

GmbH → GmbH

stände ermöglichen¹, zu (§ 126 Abs. 2 UmwG). Allerdings wird eine Bezugnahme allein auf die Bilanz nicht ausreichen², da hier z.B. gegenseitige Verträge oder selbstgeschaffene immaterielle Rechte nicht erfasst sind. Ausreichend dürfte jedoch die Bezugnahme auf Urkunden sein, die auch einen sachkundigen Dritten in die Lage versetzen, eine Zuordnung vorzunehmen³. Zu den Rechtsfolgen einer fehlenden Zuordnung siehe Tz. 826.

Grenzen der Vermögensaufteilung ergeben sich aus den allgemeinen Regeln der **Kapitalaufbringung** und Kapitalerhaltung. Werden von der übernehmenden GmbH neue Anteile gewährt, muss der Wert des übergehenden Vermögens zumindest den Nennwert dieser Anteile erreichen (Verbot der Unterpariemission, §§ 5, 9 GmbHG). Entscheidend ist der tatsächliche Wert, nicht der Buchwert des übergehenden Vermögens. Damit kann auch ein Teilvermögen mit negativem Buchwert übernommen werden, wenn entsprechende stillen Reserven enthalten sind. Ein anteiliger Geschäfts- oder Firmenwert ist m.E. zu berücksichtigen⁴. Die Übertragung eines Vermögens mit negativem Teilwert führt zivilrechtlich zur Differenzhaftung der Gesellschafter und steuerlich zur verdeckten Gewinnausschüttung.

777

c) Umtauschverhältnis

Es gelten die Tz. 1006–1013 *GmbH ↔ GmbH* entsprechend (§ 125 778 UmwG)⁵.

Das Gesetz geht davon aus, dass auch die bisherigen **Beteiligungsverhältnisse** bei der Spaltung gewahrt bleiben, die Gesellschafter der übertragenden GmbH untereinander also im gleichen Verhältnis an den übernehmenden GmbHs beteiligt werden, wie bei der untergehen- den GmbH. Für die Beteiligungsquote im Verhältnis zu den bisherigen

779

1 Mayer, DB 1995, 561, weist darauf hin, dass eine Bezugnahme auf Bilanzen nur möglich ist, wenn diese bei Vertragsabschluss vorliegen, was nicht zwingend ist, siehe Tz. 819.

2 Mayer, DB 1995, 561.

3 Priester in Lutter, § 126 UmwG Rz. 50 ff.; Formulierungsmuster bei Kallmeyer/ Sickinger in Kallmeyer, § 126 UmwG Rz. 40; siehe auch DNotI, Gutachten zum Umwandlungsrecht 1996/97, S. 206 ff.

4 Ebenso Mayer in Widmann/Mayer, § 55 UmwG Rz. 64 (Mai 2009).

5 Ob – wie bei der Verschmelzung – einem Gesellschafter, der mehrere Anteile an der übertragenden Gesellschaft besitzt, eine gleiche Anzahl bei der übernehmenden Gesellschaft zu gewähren ist, ist zweifelhaft; siehe Mayer in Widmann/Mayer, § 126 UmwG Rz. 117 (Juni 2014). Eingehend zur Unternehmensbewertung bei Spaltung Heurung, DStR 1997, 1302, 1341.

GmbH → GmbH

Gesellschaftern der übernehmenden GmbHs ist der Anteil des übergegangenen Vermögens am entstehenden Gesamtvermögen entscheidend (§ 128 S. 2 UmwG).

- 780 Diese Regelung ist jedoch nicht zwingend. Stimmen alle Gesellschafter der übertragenden GmbH zu, so können abweichende Beteiligungsverhältnisse vereinbart werden (**nicht-verhältniswahrende Spaltung**¹, § 128 UmwG). Damit wird die Trennung von Gesellschaftern oder Gesellschaftergruppen ermöglicht, indem Gesellschafter jeweils nur Anteile einer der übernehmenden GmbHs erhalten.
- 781 Ausgeschlossen ist, dass sich eine übernehmende Gesellschaft für **Anteile**, die sie **an der übertragenden Gesellschaft** besitzt, eigene Anteile gewährt (siehe § 131 Abs. 1 Nr. 3 UmwG). Dies kommt insbesondere in Betracht, wenn die Spaltung auf die Gesellschafter der zu spaltenden GmbH erfolgt.

782 **Beispiel:**

M-GmbH und X-GmbH sind zu je 50 % Gesellschafter der T-GmbH, deren Vermögen ausschließlich in jeweils 100 %-Anteilen an der E1-GmbH und E2-GmbH besteht, die gleichwertig sind. Die T-GmbH wird aufgespalten, indem M-GmbH die Anteile an der E1-GmbH und X-GmbH die Anteile an der E2-GmbH übernehmen. Für die untergehenden Anteile an der T-GmbH sind keine neuen Anteile zu gewähren, da M-GmbH und X-GmbH sich jeweils eigene Anteile gewähren müssten.

d) Folgen für die Arbeitnehmer und ihre Vertretungsorgane²

aa) Notwendiger Inhalt des Spaltungs- und Übernahmevertrags

- 783 Nach § 126 Abs. 1 Nr. 11 UmwG³ muss der Spaltungs- und Übernahmevertrag⁴ Angaben enthalten über die Folgen der Spaltung für die Arbeitnehmer und ihre Vertretungen sowie die insoweit vorgesehenen Maßnahmen⁵.

1 Priester in Lutter, § 128 UmwG Rz. 8 ff.

2 Dazu auch Scharff, BB 2016, 437.

3 Gleiche Regelungen enthalten § 5 Abs. 1 Nr. 9 UmwG für die Verschmelzung und § 194 Abs. 1 Nr. 7 UmwG für den Formwechsel.

4 Gleichermaßen gilt für den Spaltungsplan.

5 Mit Formulierungsvorschlägen Fröhlich, GmbH-StB 2005, 26; zur Frage, ob auch Angaben zu in einem ausländischen Betrieb beschäftigten Arbeitnehmer erforderlich sind, Bungert/Leyendecker-Langner, ZIP 2014, 1112.

GmbH → GmbH

Es sind die durch die Umwandlung eintretenden **individual-** und **kollektivarbeitsrechtlichen Änderungen** aufzuzeigen. 784

Der Vertrag bzw. Vertragsentwurf ist dem **Betriebsrat** einen Monat vor der Beschlussfassung zuzuleiten (§ 126 Abs. 3 UmwG)¹. Hierdurch soll eine frühzeitige Information über die Umwandlungsfolgen gewährleistet werden, um eine möglichst sozialverträgliche Durchführung des Umwandlungsvorgangs zu erleichtern². Auf die Einhaltung der Frist kann seitens des Betriebsrates verzichtet werden³, wohl nicht auf die Zuleitung des Vertrages als solches⁴.

Hinweis: Die Information des Betriebsrats vor Beschlussfassung zwingt 786 in der Praxis dazu, den Inhalt des Vertrags vorab mit den Gesellschaftern festzulegen.

Im Vertrag anzugeben ist, ob und auf wen welche **Arbeitsverhältnisse** 787 übergehen⁵, ob sich die **Tarifvertragssituation** der Arbeitnehmer ändert⁶, ob **Betriebsvereinbarungen** weiterhin gelten und inwieweit die betriebliche oder **Unternehmensmitbestimmung** tangiert wird⁷. Streitig ist die Frage, ob auch **mittelbare Auswirkungen**, wie etwa eine anschließend geplante Betriebsstilllegung, anzugeben sind⁸.

Hinweis: Nicht ausreichend ist die Formulierung, die Rechtsfolgen richteten sich nach dem Gesetz und die Umwandlung habe keine Nachteile für die Arbeitnehmer. Notwendig ist es, die Folgen darzulegen⁹. 788

Hinweis: Vorsorglich sollten die Angaben zu den Folgen der Umwandlung für die Arbeitnehmer auch dann gemacht werden, wenn kein Betriebsrat besteht, obwohl hier der Zweck – Information der Arbeitneh- 789

1 Entsprechend für die Verschmelzung § 5 Abs. 3 UmwG und § 194 Abs. 2 UmwG für den Formwechsel.

2 Gesetzesbegründung zu § 5 UmwG, BR-Drucks. 75/94.

3 Willemsen in Kallmeyer, § 5 UmwG Rz. 778, m.w.N.; Stohlmeier, BB 1999, 1394; LG Stuttgart v. 11.4.2000 – 4 KfH T 17 u. 18/99, GmbHR 2000, 622.

4 Pfaff, DB 2002, 686; LG Stuttgart v. 11.4.2000 – 4 KfH T 17 u. 18/99, GmbHR 2000, 622.

5 M.E. genügt eine generelle Angabe, z.B.: „Die Arbeitsverhältnisse aller Mitarbeiter der Betriebsstätte X gehen auf die A-GmbH über.“

6 Siehe dazu Müller-Bonanni/Mehrens, ZIP 2012, 1217.

7 Wlotzke, DB 1995, 40; eingehend auch Joost, ZIP 1995, 976; Drygala, ZIP 1996, 1365; Bungert, DB 1997, 2209; zu Firmentarifverträgen siehe Gaul/Otto, BB 2014, 500.

8 Eingehend und m.w.N. Drygala in Lutter, § 5 UmwG Rz. 103 ff.

9 OLG Düsseldorf v. 15.5.1998 – 3 Wx 156/98, GmbHR 1998, 745 = AG 1998, 587 = DB 1998, 1399.

GmbH → GmbH

mer – nicht erfüllt wird¹. M.E. kann man sich aber auf die Angaben zum Übergang der Arbeitsverhältnisse und den Hinweis, dass kein Betriebsrat existiert, beschränken.

- 790 Die rechtzeitige Zuleitung des Vertrags an den Betriebsrat (§ 126 Abs. 3 UmwG) ist **Eintragungsvoraussetzung** (§ 125 i.V.m. § 17 Abs. 1 UmwG)². Ohne Nachweis der Zuleitung wird das Gericht die Spaltung nicht eintragen. Allerdings schreibt das Gesetz keine Form für den Nachweis vor. Empfehlenswert ist die Vorlage einer schriftlichen Empfangsbestätigung.
- 791 **Änderungen des Vertrages** zwingen nur dann zur erneuten Zuleitung, wenn diese die Rechte der Arbeitnehmer oder ihrer Vertretungsorgane tangieren³.
- 792 Ist ein **Gesamtbetriebsrat** vorhanden, genügt es m.E. diesem den Vertrag oder seinen Entwurf zuzuleiten⁴.
- 793 Existiert **kein Betriebsrat**, so entfällt die Informationspflicht. Gegenüber dem Registergericht genügt m.E. dann die Erklärung der Anmeldenden, dass **kein Betriebsrat** vorhanden ist⁵. Unerheblich ist der Grund für das Fehlen eines Betriebsrats. Auch dann, wenn das Unternehmen betriebsräftig ist, aber keinen Betriebsrat hat, entfällt die Informationspflicht⁶.
- 794 Umstritten sind die **Rechtsfolgen fehlender** oder **unvollständiger Angaben**. Dies gilt zunächst für die Frage, ob Gesellschafter den Zustimmungsbeschluss wegen unzureichender Angaben anfechten können⁷. Unklar ist auch, inwieweit dem Registerrichter ein Prüfungsrecht zu-

1 Aus diesem Grund hält Geck, DStR 1995, 416, die Angaben für entbehrlich; a.A. Pfaff, BB 2002, 1604.

2 Eingehend Melchior, GmbHR 1996, 833; Müller-Eising/Bert, DB 1996, 1398.

3 Mayer in Widmann/Mayer, § 5 UmwG Rz. 260 f. (April 2013); Müller, DB 1997, 713; OLG Naumburg v. 6.2.1997 – 7 U 236/96, GmbHR 1997, 851 = GmbHR 1998, 382 = AG 1998, 430 = DB 1997, 466; strenger OLG Naumburg v. 17.3.2003 – 7 Wx 6/02, GmbHR 2003, 1433.

4 Ebenso Willemse in Kallmeyer, § 5 UmwG Rz. 76, m.w.N.

5 Nach AG Duisburg v. 4.1.1996 – 23 HRB 4942, 5935, GmbHR 1996, 372, ist das Fehlen eines Betriebsrates durch eidesstattliche Versicherung der Geschäftsführer glaubhaft zu machen.

6 Geck, DStR 1995, 416.

7 M.E. zu Recht ablehnend Drygala in Lutter, § 5 UmwG Rz. 155 f.; Simon in Semler/Stengel, § 5 UmwG Rz. 98; a.A. Engelmeyer, DB 1996, 2542; Drygala in Lutter, § 13 UmwG Rz. 50.

GmbH → GmbH

kommt¹ und welche Rechte Arbeitnehmer aus unvollständigen Angaben ableiten können². Ganz überwiegend wird jedoch die Herleitung von Mitbestimmungsrechten der Arbeitnehmer oder des Betriebsrats unmittelbar aus dem UmwG abgelehnt. Informations- und Mitwirkungsrechte können allein aus dem Betriebsverfassungsrecht abgeleitet werden³.

bb) Überleitung von Arbeitsverhältnissen

§ 613a BGB ist unmittelbar anzuwenden (§ 324 UmwG)⁴. Arbeitsverhältnisse gehen damit grundsätzlich nicht auf die Gesellschaft über, der das Arbeitsverhältnis im Rahmen des Spaltungs- und Übernahmevertrags zugewiesen wird, sondern auf diejenige, die den Betrieb oder Betriebsteil übernimmt, dem das Arbeitsverhältnis vor der Spaltung zuzurechnen war⁵. Das von § 613a Abs. 6 BGB dem Arbeitnehmer eingeräumte Widerspruchsrecht gegen den Übergang des Arbeitsverhältnisses gilt bei der Aufspaltung nicht, da die übertragende GmbH untergeht⁶. Stattdessen haben die Arbeitnehmer ein Recht zur außerordentlichen Kündigung⁷. Die kündigungsrechtliche Stellung der Arbeitnehmer bleibt für eine Übergangsfrist von zwei Jahren bestehen (§ 323 Abs. 1 UmwG).

Hinweis: M.E. folgt aus der Geltung des § 613a BGB, dass eine Zuordnung von einzelnen Arbeitsverhältnissen im Spaltungs- und Übernahmevertrag nicht erforderlich ist. Ausnahmen gelten dort, wo eine Zuordnung nach § 613a BGB – etwa bei Stabsangestellten – problematisch ist. Verbindlichkeiten aus betrieblicher Altersversorgung können hingegen beliebig zugeordnet werden⁸.

1 Siehe *Priester* in Lutter, § 126 UmwG Rz. 81; *Decher/Hoger* in Lutter, § 194 UmwG Rz. 32, nach *Simon* in Semler/Stengel, § 5 UmwG Rz. 95 ff., kann der Registerrichter nur beanstanden, wenn der Vertrag keine oder offensichtlich unzutreffende Angaben enthält.

2 *Joost* in Lutter, § 324 UmwG Rz. 64, hält Schadensersatzansprüche für denkbar; OLG Naumburg v. 6.2.1997 – 7 U 236/96, GmbHR 1997, 851 = GmbHR 1998, 382 = AG 1998, 430: kein Anfechtungsrecht des Betriebsrates.

3 Eingehend *Drygala* in Lutter, § 5 UmwG Rz. 108; *Simon* in Semler/Stengel, § 5 UmwG Rz. 99 ff.; *Wlotzke*, DB 1995, 40; *Baumann*, DStR 1995, 888; siehe auch OLG Naumburg v. 6.2.1997 – 7 U 236/96, AG 1998, 430 = GmbHR 1997, 851.

4 BAG v. 25.5.2000 – 8 AZR 416/99, ZIP 2000, 1630; eingehend zu § 613a BGB *Gaul/Niklas*, DB 2009, 452.

5 Siehe im Einzelnen *Joost* in Lutter, § 323 UmwG Rz. 27 ff.

6 BAG v. 21.2.2008 – 8 AZR 157/07, DB 2008, 1578; *Neufeld*, DB 2008, 1739.

7 BAG v. 21.2.2008 – 8 AZR 157/07, DB 2008, 1578.

8 *Langohr-Plato*, INF 2001, 593.

GmbH → GmbH

cc) Betriebliche Mitbestimmung

- 797 Führt die Spaltung zur Spaltung oder Zusammenlegung von Betrieben, für die ein Betriebsrat besteht, so sieht § 21a BetrVG ein **Übergangsmandat** des bisherigen **Betriebsrats** für sechs Monate vor¹. Zudem wird in bestimmten Fällen das Fortbestehen eines gemeinsamen Betriebs i.S.d. Betriebsverfassungs- und Kündigungsrechts vermutet (§ 1 Abs. 2 Nr. 2 BetrVG). Ferner gilt die Spaltung ggf. als **Betriebsänderung** (§ 111 BetrVG in der Fassung des UmwBerG)². Damit können ein Interessenausgleich und ein Sozialplan erforderlich werden (§§ 111 ff. BetrVG). Besteht ein **Wirtschaftsausschuss**, so ist auch dieser zu informieren (§ 106 Abs. 3 Nr. 8 BetrVG)³. § 325 Abs. 2 UmwG gewährt die Möglichkeit, die Fortgeltung bestehender Mitbestimmungsrechte durch **Betriebsvereinbarung** oder **Tarifvertrag** zu regeln. In Fällen betrieblicher Mitbestimmung ist daher eine rechtzeitige Abstimmung der Spaltung mit dem Betriebsrat empfehlenswert. Wird ein Interessenausgleich durchgeführt, so kann die Zuordnung von Arbeitsverhältnissen nur bei grober Fehlerhaftigkeit von dem Arbeitnehmer angefochten werden (§ 323 Abs. 2 UmwG).

dd) Unternehmensmitbestimmung

- 798 Durch die Spaltung können die gesetzlichen Voraussetzungen für eine **Mitbestimmung** der Arbeitnehmer im Aufsichtsrat entfallen⁴. Eine Mitbestimmungssicherung ist lediglich für die Abspaltung oder Ausgliederung vorgesehen (§ 325 UmwG). Die Mitbestimmung bleibt im Ursprungsunternehmen für fünf Jahre beibehalten, es sei denn, die Arbeitnehmerzahl fällt auf weniger als ein Viertel der gesetzlichen Mindestzahl. Zur Haftung im Fall der Betriebsaufspaltung siehe Tz. 832.

1 Siehe hierzu *Joost* in Lutter, § 324 UmwG Rz. 21 ff.; *Bauer/Lingemann*, NZA 1994, 1057; *Willemsen*, DB 1997, 2609; *Rieble/Gutzeit*, ZIP 2004, 693.

2 Eingehend *Kressel*, BB 1995, 925; *Wlotzke*, DB 1995, 40; *Drygala* in Lutter, § 5 UmwG Rz. 110; *Baumann*, DStR 1995, 888; generell zur Mitbestimmung bei Betriebsänderung *Eisemann*, DStR 1994, 1618.

3 Weiterführend *Gaul*, DB 1995, 2265; *Röder/Göpfert*, BB 1997, 2105.

4 Eingehend hierzu *Bartodziej*, ZIP 1994, 580; *Wlotzke*, DB 1995, 40; *Joost* in Lutter, § 325 UmwG Rz. 5 ff.

GmbH → GmbH

ee) Exkurs: Folgen für die Arbeitnehmer und ihre Vertretungsorgane in anderen Umwandlungsfällen

Die Tz. 783–794 gelten generell, ebenso § 613a BGB (siehe § 324 UmwG), jedoch mit Ausnahme des Formwechsels, da eine Betriebsübertragung fehlt¹. 799

Die Regelungen zum **Übergangsmandat** für einen **Betriebsrat** (Tz. 797) 800 gelten neben der Spaltung auch für die Teilübertragung. Gleiches gilt für § 323 Abs. 1 UmwG (kündigungsrechtliche Stellung der Arbeitnehmer).

Eine **Betriebsänderung** i.S.d. BetrVG (siehe Tz. 797) kommt bei einer Verschmelzung, Spaltung oder Vermögensübertragung in Betracht. Insofern gilt auch § 323 Abs. 2 UmwG. 801

Betriebsvereinbarungen² und **tarifvertragliche Regelungen zur Mitbestimmung** sind neben der Spaltung bei der Teilübertragung möglich (§ 325 Abs. 2 UmwG). 802

Die **Mitbestimmungsbeibehaltungsregel** des § 325 Abs. 1 UmwG gilt 803 nur bei Abspaltung und Ausgliederung³.

3. Spaltungsbericht und Prüfung

Die Vertretungsorgane (i.d.R. die Geschäftsführer) der an der Spaltung beteiligten Gesellschaften haben einen **Spaltungsbericht** zu erstellen (§ 127 UmwG). Zu erläutern und zu begründen sind die Vermögensaufteilung, der Vertrag, das Umtauschverhältnis der Anteile und der Maßstab für ihre Aufteilung (siehe Tz. 1018–1020 *GmbH ↔ GmbH*). 804

Der Spaltungs- und Übernahmevertrag ist nur dann prüfungspflichtig, wenn einer der Gesellschafter dies innerhalb einer Woche nach Vorlage des Spaltungs- und Übernahmevertrags und des Spaltungsberichts verlangt (§ 125 i.V.m. § 48 UmwG). Für die **Spaltungsprüfung** gelten die Grundsätze der Verschmelzungsprüfung entsprechend (§ 125 i.V.m. §§ 9–11 UmwG, siehe Tz. 1023–1029 *GmbH ↔ GmbH*). Eine Prüfungs- 805

1 Joost in Lutter, § 324 UmwG Rz. 11; Zerres, ZIP 2001, 359; eingehend zu Gesamtbetriebsrat und Gesamtbetriebsvereinbarungen Röder/Haussmann, DB 1999, 1754.

2 Zu den Auswirkungen einer Verschmelzung auf Gesamtbetriebsvereinbarungen Trappehl/Nussbaum, BB 2011, 2869.

3 Eine Übersicht der mitbestimmungsrelevanten Umwandlungen gibt Bartodiej, ZIP 1994, 580; ferner Bachner, NJW 1995, 2881; Kressel, BB 1995, 925; zu Tarifverträgen und Betriebsvereinbarungen Gaul, NZA 1995, 717.

GmbH → GmbH

pflicht besteht auch dann, wenn sich alle Anteile der zu spaltenden GmbH in der Hand einer der übernehmenden Gesellschaften befinden (§ 125 UmwG schließt § 9 Abs. 2 UmwG aus).

- 806 Stets prüfungspflichtig ist ein **Barabfindungsangebot** gemäß § 29 UmwG, es sei denn, die Berechtigten verzichten auf die Prüfung in notarieller Form (§ 125 i.V.m. § 30 Abs. 2 UmwG).

4. Zustimmungsbeschlüsse

a) Vorbereitung der Beschlussfassung

- 807 Der Spaltungs- und Übernahmevertrag bedarf der Zustimmung der Gesellschafter der beteiligten Gesellschaften. Der Beschluss kann nur in einer **Gesellschafterversammlung** gefasst werden, auch wenn die jeweilige Satzung Beschlussfassungen außerhalb der Gesellschafterversammlung zulässt (§ 125 i.V.m. § 13 Abs. 1 UmwG).
- 808 Die Geschäftsführer haben in der Einberufung der Gesellschafterversammlung die Beschlussfassung über die Spaltung anzukündigen (§ 125 i.V.m. § 49 Abs. 1 UmwG). Der **Spaltungs- und Übernahmevertrag** und der Spaltungsbericht sind spätestens mit der Einladung zu **übersenden** (§ 125 i.V.m. § 47 UmwG). Für die **Einberufung** gelten die Regelungen der Satzung, insbesondere die dort festgelegte Frist, ansonsten § 51 GmbHG. Auf die Formen und Fristen der Ankündigung und Einberufung kann verzichtet werden¹.
- 809 Ab Einberufung sind die Jahresabschlüsse und die Lageberichte der an der Spaltung beteiligten Gesellschaften für die drei letzten Geschäftsjahre in den Geschäftsräumen zur **Einsicht** durch die Gesellschafter auszulegen (§ 125 i.V.m. § 49 Abs. 2 UmwG). Die Geschäftsführer haben jederzeit **Auskunft** zu geben (§ 125 i.V.m. § 49 Abs. 3 UmwG).
- 810 Dem **Betriebsrat** ist der Spaltungs- und Übernahmevertrag einen Monat vor der Gesellschafterversammlung zuzuleiten (§ 126 Abs. 3 UmwG).

b) Mehrheit, Form des Beschlusses

- 811 Der Spaltungsbeschluss kann grundsätzlich mit einer **Mehrheit** von mindestens drei Vierteln der abgegebenen Stimmen gefasst werden (§ 125 i.V.m. § 50 Abs. 1 UmwG). Es gelten folgende **Ausnahmen**:

¹ Mayer in Widmann/Mayer, § 47 UmwG Rz. 13 (Dezember 2006).

GmbH → GmbH

- Die **Satzung** sieht eine größere Mehrheit oder besondere Zustimmungserfordernisse vor (§ 125 i.V.m. § 50 Abs. 1 S. 2 UmwG).
- Werden die Anteile der übernehmenden Gesellschaften den Gesellschaftern der übertragenden GmbH **nicht entsprechend dem bisherigen Beteiligungsverhältnis** aufgeteilt, so müssen alle Anteilseigner zustimmen (§ 128 UmwG).
- Werden durch die Spaltung **besondere Mitgliedschaftsrechte** einzelner Gesellschafter tangiert, ist deren Zustimmung erforderlich (§ 125 i.V.m. § 50 Abs. 2 UmwG). Geschützt sind nur Individualrechte auf Grund des Gesellschaftsvertrags wie Geschäftsführungssonderrechte, Bestellungs- und Vorschlagsrechte für die Geschäftsführung oder Mehrfachstimmrechte etc. Rechtseinschränkungen, die sich allein aus einer Änderung der Beteiligungsquote ergeben, führen ebenso wenig zu einem Zustimmungserfordernis wie Beeinträchtigungen von Vermögenspositionen (z.B. Gewinnvorzugsrechten). Die Vermögensrechte sind ausschließlich bei dem Umtauschverhältnis zu berücksichtigen.
- Sind bei der **übernehmenden GmbH** die **Einlagen nicht in voller Höhe erbracht**, so müssen bei der übertragenden GmbH alle Gesellschafter der Spaltung zustimmen (§ 125 i.V.m. § 51 Abs. 1 S. 1 UmwG).
- Sind bei der **übertragenden GmbH** die **Einlagen nicht in voller Höhe erbracht**, so müssen bei den übernehmenden Gesellschaften alle Gesellschafter der Spaltung zustimmen (§ 125 i.V.m. § 51 Abs. 1 S. 2 UmwG). Grund für diese und die vorgenannten Einschränkungen der Mehrheitsentscheidung ist die Haftungsgefahr des § 24 GmbHG.
- Ist die Anteilsabtretung bei der übertragenden GmbH von der **Zustimmung bestimmter Gesellschafter** abhängig, so bedarf auch die Spaltung deren Zustimmung (§ 125 i.V.m. § 13 Abs. 2 UmwG).

Die Beschlüsse sind von den Gesellschaftern jeder Gesellschaft **gesondert** zu fassen. Der Zustimmungsbeschluss ist auch dann erforderlich, wenn die übernehmende GmbH an der übertragenden GmbH beteiligt ist. 812

Die Beschlussfassungen über den Spaltungs- und Übernahmevertrag sind **notariell zu beurkunden**, ebenso etwaige Zustimmungserklärungen von Gesellschaftern, die nicht bei der Beschlussfassung anwesend waren (§ 125 i.V.m. § 13 UmwG). Der Vertrag ist der Urkunde beizufügen. Zur Beurkundung mehrerer Beschlüsse in einer Urkunde siehe Tz. 837. 813

GmbH → GmbH

- 814 Zur **Beteiligung Minderjähriger** und § 47 Abs. 4 GmbHG siehe Tz. 1037 und 1038 *GmbH ↔ GmbH*.
- 815 Auf Verlangen ist jedem Gesellschafter eine **Abschrift des Vertrags** und des Beschlusses zu erteilen. Die Kosten hat der Gesellschafter zu tragen (§ 125 i.V.m. § 13 Abs. 3 S. 3 UmwG).
- 816 Ein **Widerspruch** nach § 29 UmwG (siehe Tz. 755) ist zur Niederschrift zu erklären (siehe Tz. 1041–1048 *GmbH ↔ GmbH*).
- 817 Die **Anfechtung** des Spaltungsbeschlusses kann nur im Wege der Klage geltend gemacht werden, die innerhalb einer Frist von einem Monat nach Beschlussfassung zu erheben ist (§ 125 i.V.m. § 14 Abs. 1 UmwG). Es gelten die Tz. 1049–1051 *GmbH ↔ GmbH*¹.

5. Bilanzierung

- 818 Die Geschäftsführer der übertragenden GmbH haben für den Spaltungsstichtag eine (handelsrechtliche) **Schlussbilanz** aufzustellen (§ 125 i.V.m. § 17 Abs. 2 UmwG; siehe Tz. 1052–1054 *GmbH ↔ GmbH*).
- 819 **Hinweis:** Die Schlussbilanz muss auch bei der Beurkundung des Spaltungs- und Übernahmevertrags und des Zustimmungsbeschlusses noch nicht vorliegen. Es genügt, wenn sie bis zur Anmeldung erstellt und festgestellt ist².
- 820 Zur Bilanzierung bei den **übernehmenden Gesellschaften** siehe Tz. 1055–1058 *GmbH ↔ GmbH*³.

6. Anmeldung und Eintragung

- 821 Die Geschäftsführer der an der Spaltung beteiligten Gesellschaften haben die Spaltung bei dem **Handelsregister** des Sitzes ihrer Gesellschaft anzumelden (§ 125 i.V.m. § 16 Abs. 1 S. 1 UmwG). Für die übertragende Gesellschaft können auch die Geschäftsführer jeder der übernehmenden Gesellschaften die Anmeldung vornehmen (§ 129 UmwG).

1 Zur materiellen Beschlusskontrolle siehe *Binnewies*, GmbHR 1997, 727.

2 Mayer, DB 1995, 861.

3 Eingehend *Fenske*, BB 1997, 1247; zur konzerninternen Spaltung *Küting/Hayn/Hütten*, BB 1997, 565.

GmbH → GmbH

Der Anmeldung sind beizufügen (§ 125 i.V.m. § 17 UmwG): 822

- der **Spaltungs- und Übernahmevertrag**;
- die **Niederschrift der Spaltungsbeschlüsse**;
- etwaige **Zustimmungserklärungen**;
- der **Spaltungsbericht** bzw. die entsprechende **Verzichtserklärung**;
- der **Prüfungsbericht**, sofern ein solcher erstellt wurde;
- ein **Nachweis** über die rechtzeitige **Zuleitung** des Spaltungs- und Übernahmevertrags **an den Betriebsrat** (siehe Tz. 758);
- sofern die Spaltung einer staatlichen Genehmigung bedarf, die **Genehmigungsurkunde**;
- die **Schlussbilanz** der übertragenden Gesellschaft (siehe Tz. 818).

Im Übrigen gelten die Tz. 1062–1069 *GmbH ↔ GmbH*. 823

Nach Prüfung der Anmeldung erfolgt die **Eintragung** (§ 130 UmwG). 824 Wird bei einer der übernehmenden Gesellschaften das Kapital erhöht, so ist diese zuerst einzutragen, sodann die Spaltung (§ 125 i.V.m. §§ 53, 130 Abs. 1 UmwG). Erst nach Eintragung der Spaltung bei den übernehmenden Gesellschaften darf die Spaltung bei der zu spaltenden, also der übertragenden Gesellschaft eingetragen werden. Mit dem Tag dieser Eintragung wird die Spaltung wirksam (§ 130 Abs. 1 S. 1 UmwG).

7. Rechtsfolgen der Spaltung

a) Partielle Gesamtrechtsnachfolge

Mit der Eintragung der Spaltung erlischt die übertragende GmbH (siehe hierzu Tz. 1088–1093 *GmbH ↔ GmbH*¹). Ihr Vermögen geht entsprechend der Aufteilung im Spaltungs- und Übernahmevertrag auf die übernehmenden Gesellschaften über (**partielle Gesamtrechtsnachfolge**; es gelten die Tz. 1072–1087 *GmbH ↔ GmbH* entsprechend²). Die Gesellschafter der übertragenden GmbH werden entsprechend dem Spaltungs- und Übernahmevertrag Anteilseigner der übernehmenden

1 Speziell zum Übergang von Unternehmensverträgen bei der Spaltung *Meister*, DStR 1999, 1741.

2 Zu den Besonderheiten bei öffentlich-rechtlichen Rechtspositionen *Bremer*, GmbHR 2000, 865; *Gaiser*, DB 2000, 361. Zum Übergang von Verträgen mit Abtretungsbeschränkungen *Müller*, BB 2000, 365; zum Grundbuchvollzug *Völmer*, WM 2002, 428; OLG München v. 31.1.2014 – 34 Wx 469/13, GmbHR 2014, 657.

GmbH → GmbH

Gesellschaften (§ 131 Abs. 1 Nr. 1–3 UmwG). Dies gilt auch für Steuerschulden der aufgespaltenen GmbH¹.

- 826 Ist ein **Gegenstand** (Aktiva) bei der Aufteilung **vergessen** worden und lässt sich seine Zuordnung auch nicht durch Auslegung ermitteln, so geht der Gegenstand im Verhältnis der den übernehmenden Gesellschaften zugewiesenen Reinvermögen auf alle Gesellschaften über (§ 131 Abs. 3 UmwG). Ist eine Zuteilung an mehrere nicht möglich, so ist der Wert auszugleichen.
- 827 **Hinweis:** Zur Vermeidung von Streitigkeiten empfiehlt sich eine Regelung im Spaltungs- und Übernahmevertrag, wer über die Zuteilung im Zweifel entscheidet.
- 828 Für vergessene **Verbindlichkeiten** haften die übernehmenden Gesellschaften im Außenverhältnis gesamtschuldnerisch (§ 133 Abs. 1 UmwG), im Innenverhältnis entsprechend der Aufteilung des Reinvermögens.
- 829 Zulässig ist es, dass eine der übernehmenden Gesellschaften die **Firma** der übertragenden GmbH fortführt (§ 125 i.V.m. § 18 UmwG). Dies ist im Spaltungs- und Übernahmevertrag zu regeln.

b) Gläubigerschutz

- 830 Für die Verbindlichkeiten der untergehenden Gesellschaft haften die übernehmenden Gesellschaften als **Gesamtschuldner** (§ 133 Abs. 1 UmwG)². Allerdings haften die übernehmenden Gesellschaften, denen diese Verbindlichkeit durch den Spaltungs- und Übernahmevertrag nicht zugewiesen ist, nur bis zum Ablauf von fünf Jahren, für Versorgungsverpflichtungen auf Grund des Betriebsrentengesetzes zehn Jahre ab Bekanntmachung der Spaltung (§ 133 Abs. 3–5 UmwG)³.
- 831 Darüber hinaus können Gläubiger, die noch keinen Anspruch auf Befriedigung haben, von der Gesellschaft, die die Verbindlichkeit übernommen hat, **Sicherheit** verlangen, wenn sie glaubhaft machen, dass ihre Forderung durch die Spaltung gefährdet wird und kein Recht auf vorzugsweise Befriedigung besteht (§§ 133 Abs. 1, 125 i.V.m. § 22

1 Siehe auch Tz. 920 und 939.

2 Eingehend zum Gläubigerschutz *Schwab* in Lutter, § 133 UmwG Rz. 21 ff.; zur Anwendung des § 133 UmwG auf Arbeitnehmeransprüche *Kallmeyer*, ZIP 1995, 550; zur Haftung für Ausgleichsansprüche nach § 89b HGB BGH v. 13.8.2015 – VII ZR 90/14, AG 2015, 900.

3 Zur Bilanzierung der Haftungsverbindlichkeit *Schwab* in Lutter, § 133 UmwG Rz. 103 f.

GmbH → GmbH

UmwG). Der Anspruch auf Sicherheit muss innerhalb von sechs Monaten nach Bekanntmachung der Spaltung angemeldet werden.

Besonderheiten gelten im Fall der „**Betriebsaufspaltung**“ für Ansprüche von Arbeitnehmern der Betriebsgesellschaft. Hier haftet die Anlagen gesellschaft auch für Ansprüche aus einem Sozialplan (§§ 111 ff. BetrVG) oder betrieblichen Versorgungsverpflichtungen, die nach der Spaltung entstehen (§ 134 UmwG). Die Haftung ist auf zehn Jahre begrenzt (§ 134 Abs. 3 UmwG).

c) Organhaftung

Für **Schadensersatzansprüche** gegen Organmitglieder der beteiligten Gesellschaften gelten die §§ 25–27 UmwG entsprechend (siehe Tz. 1095–1096 *GmbH ↔ GmbH*).

d) Mängelheilung

Mit der Eintragung werden Mängel der notariellen Beurkundung bei der Spaltung geheilt (§ 131 Abs. 1 Nr. 4 UmwG). Die Wirksamkeit der Eintragung der Spaltung bleibt von etwaigen Mängeln unberührt (§ 131 Abs. 2 UmwG). Dies bedeutet, dass **formelle Fehler**, wie etwa die fehlende Beurkundung eines Zustimmungsbeschlusses, nach Eintragung nicht mehr geltend gemacht werden können. **Materielle Fehler** (z.B. Fehlen der erforderlichen Mehrheit bei Beschluss etc.) begründen ggf. Schadensersatzansprüche, tangieren aber nicht die durch die Eintragung entstehenden Rechtsfolgen der Spaltung. Diese Rechtsfolgen können allenfalls durch die erneute Abspaltung und Verschmelzung für die Zukunft beseitigt werden.

8. Kosten

Für die Beurkundung des **Spaltungs-** und **Übernahmevertrags** fällt eine 2,0 Gebühr (mind. 120,- Euro) nach Nr. 21100 KV zum GNotKG an. Geschäftswert ist der Wert des Aktivvermögens der zu spaltenden GmbH ohne Abzug der Verbindlichkeiten (§§ 107 Abs. 1, 38 GNotKG), maximal 10 Mio. Euro, mindestens 30 000,- Euro (§ 107 Abs. 1 S. 1 GNotKG).

Für die Beurkundung der **Zustimmungsbeschlüsse** fällt ebenfalls eine 2,0 Gebühr (mind. 120,- Euro) nach Nr. 21100 KV zum GNotKG an. Ge-

GmbH → GmbH

schäftswert ist auch hier der Wert des Aktivvermögens der GmbH (§§ 108 Abs. 3, 38 GNotKG).

- 837 **Hinweis:** Obwohl jede der an der Spaltung beteiligten Gesellschaften einen Zustimmungsbeschluss fassen muss, können diese Beschlüsse in einer Urkunde beurkundet werden. Die Gebühr nach Nr. 21100 KV zum GNotKG fällt dann nur einmal an (Tz. 1098 *GmbH ↔ GmbH*).
- 838 Neben den Beurkundungskosten sind zu berücksichtigen:
- **Kosten der Anmeldung und der Eintragung** der Spaltung und (ggf.) der Kapitalherabsetzung,
 - **Kosten für die Erstellung des Spaltungs- und Übernahmevertrags**, des Spaltungsberichts, der Spaltungsprüfung und der Bilanzerstellung.
- 839 Diese zuletzt genannten Beratungskosten werden i.d.R. weit höher sein als die Kosten der Beurkundung.
- 840 Das Gesetz enthält keine ausdrückliche Bestimmung, wer die **Kosten zu tragen** hat. Zu empfehlen ist daher, die Kostenfrage im Spaltungs- und Übernahmevertrag zu regeln. Zum Steuerrecht Tz. 884.

II. Steuerrecht

1. Steuerliche Rückwirkung

- 841 Bei einer Spaltung sind Einkommen und Vermögen der zu spaltenden GmbH sowie der das Vermögen übernehmenden Gesellschaften so zu ermitteln, als ob das Vermögen der zu spaltenden GmbH mit Ablauf des Stichtags der Bilanz, die dem Vermögensübergang zugrunde liegt (**steuerlicher Übertragungsstichtag**), entsprechend der Teilungsvereinbarung im Spaltungs- und Übernahmevertrag auf die übernehmenden Gesellschaften übergegangen wäre (§ 2 Abs. 1 UmwStG; siehe hierzu Tz. 1102–1116 *GmbH ↔ GmbH*).
- 842 Die steuerliche Rückwirkung ist nicht davon abhängig, dass die **Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UmwStG** (Tz. 845) erfüllt sind. Auch für den Fall, dass keine Teilbetriebe i.S.d. § 15 Abs. 1 UmwStG übertragen werden, treten die Besteuerungsfolgen zum Spaltungsstichtag ein¹.

¹ BFH v. 7.4.2010 – I R 96/08, FR 2010, 890 = GmbHR 2010, 933; Tz. 15.13 UmwE 2011.

GmbH → GmbH

Hinweis: Soweit nach der Eintragung der Spaltung noch Erklärungen für den Zeitraum bis zur Eintragung einzureichen sind, ist dies Aufgabe der übernehmenden Gesellschaften als Rechtsnachfolger der zu spaltenden GmbH. 843

Hinweis: Der Spaltungs- und Übernahmevertrag sollte regeln, welche der übernehmenden Gesellschaften die Pflichten im Innenverhältnis zu übernehmen hat. 844

2. Besteuerung der zu spaltenden GmbH

a) Wertansatz in der steuerlichen Schlussbilanz

Die zu spaltende GmbH geht mit der Aufspaltung unter. Sie hat daher auf den Spaltungsstichtag eine **steuerliche Schlussbilanz** aufzustellen (§ 15 Abs. 2 UmwStG). Dabei sind die übergehenden Wirtschaftsgüter, einschließlich nicht entgeltlich erworbener oder selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter, grundsätzlich mit dem **gemeinen Wert** anzusetzen (§ 15 Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 11 Abs. 1 UmwStG). 845

Auf Antrag¹ kann ein Ansatz mit dem **Buchwert** oder einem Zwischenwert erfolgen, wenn folgende **Voraussetzungen** erfüllt sind: 845.1

- Auf die übernehmenden Gesellschaften müssten jeweils **Teilbetriebe** übergehen (§ 15 Abs. 1 S. 2 UmwStG). Als Teilbetrieb gilt auch ein Mitunternehmeranteil² oder die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die das gesamte Nennkapital der Gesellschaft umfasst³ (§ 15 Abs. 1 S. 3 UmwStG).
- Die spätere **Besteuerung** der in den übergegangenen Vermögen enthaltenen **stillen Reserven** muss bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft sichergestellt sein (§ 15 Abs. 1 i.V.m. § 11 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UmwStG).
- Das **Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland** hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter darf bei der übernehmenden GmbH nicht ausgeschlossen oder beschränkt sein (§ 15 Abs. 1 i.V.m. § 11 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UmwStG).

1 Dazu Tz. 1117.2 *GmbH ↔ GmbH*.

2 Nach Auffassung der Finanzverwaltung gilt auch ein Teil eines Mitunternehmeranteils als Teilbetrieb; Sonderbetriebsvermögen sei anteilig mit zu übertragen, siehe Tz. 15.04 UmwE 2011.

3 Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist eine 100 %-Beteiligung dann kein Teilbetrieb, wenn die Beteiligung einem anderen (Teil-)Betrieb als wesentliche Betriebsgrundlage zuzurechnen sei, Tz. 15.06 UmwE 2011.

GmbH → GmbH

- Die **Gegenleistung** darf ausschließlich in Gesellschaftsrechten bestehen (§ 15 Abs. 1 i.V.m. § 11 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 UmwStG).
 - Es darf kein **Missbrauch** vorliegen (§ 15 Abs. 2 UmwStG); siehe dazu Tz. 860–870.
- 846 Was als **Teilbetrieb** gilt, ist umstritten. Nach der Rechtsprechung des BFH gilt eine funktionale Betrachtungsweise¹. Damit müssen alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs übertragen werden. Eine bloße Nutzungsüberlassung ist nicht ausreichend². Ob die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums ausreicht³, ist umstritten⁴.
- 846.1 Die Finanzverwaltung vertritt demgegenüber unter Hinweis auf die Fusionsrichtlinie⁵, dass zu einem Teilbetrieb nicht nur alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen, sondern auch die „diesem Teilbetrieb nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgüter“ gehören⁶ und mit auf die übernehmende Gesellschaft übertragen werden müssen.
- 846.2 **Kritik**⁷: Die Auffassung der Finanzverwaltung ist inkonsistent. Einerseits wird hinsichtlich der zwingend zum Teilbetrieb gehörenden Wirtschaftsgüter das weite Verständnis des europäischen Teilbetriebsbegriffs herangezogen⁸. Andererseits verbleibt es bei der Frage, ob eine Nutzungsüberlassung ausreichend ist – was nach dem Teibetriebsbegriff der Fusionsrichtlinie der Fall wäre⁹ –, bei der bisherigen engen Sicht des BFH zum nationalen Recht. Es bleibt abzuwarten, wie sich die Rechtsprechung hierzu stellen wird. Die Praxis wird gezwungen sein, der en-

1 BFH v. 7.4.2010 – I R 96/08, FR 2010, 890 = BStBl. 2011 II, 467; zur Qualifizierung einer Vertriebsorganisation als Teilbetrieb *Pirkl/Schneck*, GmbHR 2004, 1274.

2 BFH v. 7.4.2010 – I R 96/08, GmbHR 2010, 933 = FR 2010, 890 = BStBl. 2011 II, 467.

3 So Tz. 15.07 UmwE 2011; zu Gestaltungen *Sistermann/Beutel*, DStR 2011, 1162; *Rothenfußer/Schell*, GmbHR 2014, 1083.

4 Siehe FG Berlin-Brandenburg v. 1.7.2014 – 6 K 6085/12, EFG 2014, 1928: Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums erforderlich.

5 Richtlinie 2009/133/EG vom 19.10.2009, ABl. EU L 310 vom 25.11.2000, S. 34.

6 Tz. 15.02 UmwE 2011.

7 *Neu/Schiffers/Watermeyer*, GmbHR 2011, 729; *Blumers*, BB 2011, 2204; *Schumacher/Neitz-Hackstein*, Ubg 2011, 409; *Schaflitzl/Götz*, DB 2012, Beilage zu Heft 2, 25; *Sistermann*, Dstr 2012, Beihefter zu Heft 2, 9; *Gräwe*, DB 2013, 1011.

8 Eingehend *Schumacher* in *Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, § 15 UmwStG Rz. 151; *Desens*, DStR 2010, Beihefter zu Heft 46/2010, 80.

9 *Schumacher* in *Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, § 15 UmwStG Rz. 145, m.w.N.

GmbH → GmbH

gen Auffassung der Finanzverwaltung möglichst zu folgen, da Gestaltungen, die von vorn herein den Rechtsstreit in sich tragen, i.d.R. ausscheiden, da die Beteiligten Rechtssicherheit suchen.

Maßgebend ist nach Ansicht der Finanzverwaltung die Situation zum **Zeitpunkt** des steuerlichen Übertragungstichtags¹. Eine Rechtsgrundlage für diese Sichtweise fehlt jedoch². Die Rechtsprechung des BFH zu dieser Frage ist nicht eindeutig³. Maßgebend ist der Zeitpunkt des Vermögensübergangs, also der Eintragung der Spaltung⁴. Das Vermögen kann bis zu diesem Zeitpunkt zu einem Teilbetrieb strukturiert werden. Ausreichend ist – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung⁵ – ein Teilbetrieb im Aufbau⁶.

Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung⁷ ist es nicht erforderlich, dass das übergehende Vermögen jeweils ausschließlich aus einem Teilbetrieb, einem Mitunternehmeranteil oder einer 100 %igen Beteiligung besteht⁸. Beispiel⁹: Das Vermögen der GmbH besteht aus einem Betrieb, einer nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebs gehörenden 100 % GmbH-Beteiligung und einem ungenutzten aber wertvollen Grundstück. Der Betrieb und die 100 %ige Beteiligung sind auf unterschiedliche Rechtsträger übertragbar, das Grundstück

1 Tz. 15.03 UmwE 2011; entgegen Tz. 15.10 UmwE 1998; siehe auch Tz. S. 04 UmwE 2011.

2 Schumacher in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, § 15 UmwStG Rz. 155; Schafitzl/Götz, DB 2012, Beilage zu Heft 1, 25.

3 Siehe BFH v. 22.6.2010 – I R 77/09, GmbHR 2011, 92 = BFH/NV 2011, 10, wonach auf den „Zeitpunkt der Übertragung“ abzustellen ist, ohne dass aus der Entscheidung klar wird, ob der zivilrechtliche Eigentumsübergang oder die fiktive rückwirkende steuerliche Übertragung gemeint ist; ähnlich unpräzise BFH v. 7.4.2010 – I R 96/08, GmbHR 2010, 933 = FR 2010, 890 = BStBl. 2011 II, 467; BFH v. 16.12.2009 – I R 97/08, GmbHR 2010, 600 = FR 2010, 611 = BStBl. 2010 II, 808; BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, FR 2010, 381 = GmbHR 2010, 317 = BStBl. 2010 II, 471.

4 Asmus in Haritz/Menner, § 15 UmwStG Rz. 81 ff.; Schumacher in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, § 15 UmwStG Rz. 155; Hörger, StbJb. 1994/95, S. 225; auf den Zeitpunkt der Beschlussfassung abststellend Klingberg in Blümich, § 15 UmwStG Rz. 54 (September 2007); Dötsch/Pung in Dötsch/Pung/Möhnenbrock, § 15 UmwStG Rz. 117 (April 2015); Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, § 15 UmwStG Rz. 85; Herzog/Förster, DB 1995, 338; Thiel, DStR 1995, 240.

5 Tz. 15.03 UmwE 2011.

6 Zum Begriff BFH v. 1.2.1989 – VII R 33/85, BStBl. 1989 II, 458.

7 Tz. 15.02 UmwE 2011.

8 Wie hier Schumacher in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, § 15 UmwStG Rz. 114.

9 Siehe Tz. 15.02 UmwE 2011.

847

848

GmbH → GmbH

kann einem der „Teilbetriebe“ zugeordnet werden. Dies gilt m.E. selbst dann, wenn die Beteiligungen an der Kapitalgesellschaft erst kurz vor dem Beschluss über die Spaltung¹ hinzuverworben werden. Entsprechendes gilt, wenn eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zur Aufstockung auf 100 % hinzuverworben wird.

- 848.1 **Sonstige „neutrale“ Vermögensgegenstände** wie Bankguthaben, Kasenbestände, Forderungen, Schulden (auch aus Versorgungszusagen für nicht mehr tätige Beschäftigte²) oder anderes nicht notwendiges Betriebsvermögen können bis zum Spaltungsbeschluss beliebig zugeordnet werden³. Dies gilt auch für den Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens gemäß § 37 Abs. 5 KStG oder die Verpflichtung zur Zahlung eines Körperschaftsteuererhöhungsbetrages gemäß § 38 Abs. 6 KStG (siehe Tz. 1400 *GmbH → KG*).
- 848.2 Demgegenüber vertritt die **Finanzverwaltung** die Auffassung, dass nur die nicht „nach wirtschaftlichen Zusammenhängen“ zuordnbaren Wirtschaftsgüter beliebig einem Teilbetrieb zugewiesen werden können⁴. Einem fiktiven Teilbetrieb (100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft oder Mitunternehmeranteil) sollen nur die Wirtschaftsgüter einschließlich Schulden zugeordnet werden können, die „in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang“ mit der Beteiligung stehen⁵.
- 849 Problematisch ist die Zuordnung wesentlicher Betriebsgrundlagen, die von mehreren Teilbetrieben genutzt werden (z.B. **Grundstücke**). Finanzverwaltung⁶ und Rechtsprechung⁷ verlangen eine Eigentumsaufteilung. Die bloße Einräumung eines Nutzungsrechts an einem Grundstücksteil reicht nicht aus. Nur wo eine reale Teilung des Grundstücks nicht zu-

1 Ein späterer Erwerb scheidet faktisch aus, da der „neue“ Teilbetrieb sonst nicht im Spaltungsvertrag oder Spaltungsplan erfasst werden kann.

2 Siehe Tz. 15.10 UmwE 2011, nur bei bestehenden Arbeitsverhältnissen ist die Pensionsrückstellung in dem Betrieb zu bilden, auf den die bestehenden Arbeitsverhältnisse übergehen, siehe dazu Tz. 796.

3 HM; umstritten ist lediglich die Möglichkeit der Zuordnung von neutralen Einzelwirtschaftsgütern zu fiktiven Teilbetrieben (Mitunternehmeranteile/Beteiligung an Kapitalgesellschaften, Tz. 845.1), siehe die Meinungsübersicht bei Schießl in Widmann/Mayer, § 15 UmwStG Rz. 71 ff. und 95 ff. (Januar 2014).

4 Tz. 15.09 UmwE 2011.

5 Tz. 15.11 UmwE 2011.

6 Tz. 15.08 UmwE 2011.

7 BFH v. 7.4.2010 – I R 96/08, GmbHR 2010, 933 = FR 2010, 890 = BStBl. 2011 II, 467; zur Kritik an dem Urteil Blumers, DB 2010, 1670.

GmbH → GmbH

mutbar ist, soll aus Billigkeitsgründen¹ eine ideelle Teilung nach Bruchteilen im Verhältnis der tatsächlichen Nutzung ausreichen².

Unschädlich ist ferner, wenn die Teilbetriebe durch die Zuordnung von Verbindlichkeiten, flüssigen Mitteln oder sonstigen nicht notwendigen Betriebsvermögen **gleichwertig** gemacht werden³. Hierzu können Gesellschafterdarlehen oder Einlagen gewährt werden⁴. Gleichtes gilt für Zahlungen, die zwischen den übernehmenden Gesellschaften gewährt werden (siehe Tz. 826)⁵.

850

b) Gewinnrealisierung

Zu den Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 i.V.m. § 11 Abs. 2 UmwStG 851 siehe Tz. 1117–1126 *GmbH ↔ GmbH*.

Einstweilen frei.

852–859

c) Missbrauch

Das **Wahlrecht** zur Buchwertfortführung ist trotz Vorliegens der Voraussetzungen der §§ 15 Abs. 1, 11 Abs. 2 UmwStG **ausgeschlossen**, wenn 860

- **Mitunternehmeranteile** oder **100 %-Beteiligungen** an einer Kapitalgesellschaft innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag (Tz. 841) durch Übertragung von Wirtschaftsgütern, die keinen Teilbetrieb darstellen, **erworben** oder **aufgestockt** wurden (§ 15 Abs. 2 S. 1 UmwStG),
- durch die Spaltung die **Veräußerung** an **außenstehende Personen** vollzogen wird⁶ oder die Voraussetzungen für eine Veräußerung geschaffen werden; davon ist auszugehen, wenn innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag Anteile einer der an der Spaltung beteiligten Kapitalgesellschaften veräußert werden, die mehr als 20 % der vor der Spaltung bestehenden Anteile ausmachen (§ 15 Abs. 2 S. 2–4 UmwStG)⁷,

1 Zur Kritik siehe *Drüen*, DStR 2012, Beiheft zu Heft 2, 22.

2 Tz. 15.08 UmwE 2011; siehe dazu auch *Gebert*, DStR 2010, 1774.

3 *Klingberg* in Blümich, § 15 UmwStG Rz. 55 (September 2007).

4 *Klingberg* in Blümich, § 15 UmwStG Rz. 55 (September 2007).

5 *Asmus* in Haritz/Menner, § 15 UmwStG Rz. 88 ff.

6 Was nicht denkbar ist, da ein Eintritt von Gesellschaftern während der Spaltung zivilrechtlich nicht zulässig ist.

7 Dies gilt auch, wenn alle Anteile der an der Spaltung beteiligten Gesellschaften an einen Erwerber veräußert werden, BFH v. 3.8.2005 – I R 62/04, FR 2006,

GmbH → GmbH

- bei der **Trennung von Gesellschafterstämmen** die Beteiligungen an der zu spaltenden GmbH nicht mindestens fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag bestanden haben (§ 15 Abs. 2 S. 5 UmwStG)¹

aa) Erwerb und Aufstockung

- 861 Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist bei Mitunternehmeranteilen jede Einlage oder Überführung von Wirtschaftsgütern, die stille Reserven enthalten, in das Gesamthands- oder Sonderbetriebsvermögen innerhalb von drei Jahren vor dem steuerlichen Übertragungstichtag² schädlich³. Unschädlich ist der unentgeltliche Erwerb und der Hinzukauf⁴ sowie die Einbringung von Wirtschaftsgütern zur Aufstockung oder zum Erwerb unter Aufdeckung der stillen Reserven⁵. Ebenso wenig liegt ein Missbrauch vor, wenn die Aufstockung einer Beteiligung nicht durch die übertragende GmbH erfolgt⁶.
- 862 Wird ein Mitunternehmeranteil oder eine 100 %ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, bei der ein schädlicher Erwerb oder eine schädliche Aufstockung i.S.d. § 15 Abs. 2 S. 1 UmwStG vorliegt, übertragen, so ist diese Beteiligung bei der zu spaltenden GmbH mit dem gemeinen Wert anzusetzen (§ 15 Abs. 1 i.V.m. § 11 Abs. 1 UmwStG). Soweit daneben auf diese oder andere Gesellschaften echte oder fiktive Teilbetriebe i.S.d. § 15 Abs. 1 UmwStG übertragen werden, die nicht § 15 Abs. 3 UmwStG unterfallen, ist m.E. insoweit eine Buchwertfortführung mög-

476 = BStBl. 2006 II, 391. Zur Kritik Momen, DStR 1997, 355; Krebs, BB 1997, 1817; Neyer, DStR 2002, 2200; Dieterlen/Golücke, GmbHHR 2004, 1264; unterhalb dieser Grenze scheidet ein Missbrauch aus, siehe Schwarz, GmbHHR 2006, 1144; a.A. FinMin. Hamburg v. 13.4.2015, DStR 2015, 1871; FinMin. Brandenburg v. 16.7.2014, juris.

1 Zu europarechtlichen Bedenken Schumacher in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, § 15 UmwStG Rz. 249.

2 Zur Berechnung siehe Schumacher in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, § 15 UmwStG Rz. 206.

3 Tz. 15.18 UmwE 2011; a.A. zu Recht Schumacher in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, § 15 UmwStG Rz. 200. Die Einbringung in das Sonderbetriebsvermögen kann nicht zum Erwerb oder zur Aufstockung einer Beteiligung führen. Dies ist nur bei einer Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten denkbar.

4 Tz. 15.20 UmwE 2011.

5 Tz. 15.16 UmwE 2011.

6 Tz. 15.19 UmwE 2011.

GmbH → GmbH

lich¹. Wird neutrales Vermögen (Tz. 848.1) neben dem schädlich erworbenen oder aufgestockten fiktiven Teilbetrieb übertragen, so ist dies m.E. nur dann mit dem gemeinen Wert anzusetzen, wenn kein anderer echter oder fiktiver Teilbetrieb auf dieselbe GmbH übergeht. Zu den Rechtsfolgen im Fall der Abspaltung siehe Tz. 924.

Hinweis: Soweit der Übertragungsgewinn gemäß §§ 11 Abs. 1, 15 Abs. 1 UmwStG auf Anteile an einer Kapitalgesellschaft entfällt, ist dieser grundsätzlich steuerbefreit (§ 8b Abs. 2 KStG)².

bb) Veräußerung an außenstehende Personen

Bei einer Veräußerung von Anteilen nach § 15 Abs. 2 S. 2–4 UmwStG ist für die 20 %-Grenze der Verkehrswert der Anteile an der zu spaltenden GmbH zum Zeitpunkt der Spaltung maßgebend³. Ein Missbrauch liegt vor, wenn die Wertgrenze durch den Verkauf von Anteilen an einer der an der Spaltung beteiligten Gesellschaften überschritten wird (§ 15 Abs. 2 S. 4 UmwStG). Dies sind bei einer Aufspaltung zur Aufnahme die Anteile der übernehmenden Gesellschaften, bei einer Aufspaltung zur Neugründung die Anteile an den neu entstehenden Gesellschaften. Dabei sind die Verkäufe durch einzelne Gesellschafter zu kumulieren, auch wenn sie Anteile an unterschiedlichen beteiligten Gesellschaften betreffen. Werden etwa von zwei an einer Spaltung beteiligten GmbHs Anteile im Wert von jeweils 15 % veräußert, so liegt nach herrschender Auffassung⁴ ein Missbrauch vor. Allerdings sind bei der Wertermittlung nur die Anteile einzubeziehen, die im Zuge der Spaltung von der aufnehmenden GmbH gewährt wurden⁵. Andernfalls würde bei einer Aufspaltung auf eine sehr werthaltige Gesellschaft be-

864

1 Ebenso *Asmus* in Haritz/Menner, § 15 UmwStG Rz. 178; *Schumacher* in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, § 15 UmwStG Rz. 196; a.A. die Finanzverwaltung, siehe Tz. 15.21 UmwE 2011, wonach § 15 Abs. 2 UmwStG die steuerneutrale Spaltung ausschließen soll. § 15 Abs. 1 S. 1 UmwStG besagt jedoch ausdrücklich, dass das Bewertungswahlrecht des § 11 Abs. 2 UmwStG nur auf den Mitunternehmeranteil bzw. die Beteiligung nicht anwendbar ist.

2 BMF v. 28.4.2003, FR 2003, 528; eingehend dazu *Haritz/Wisniewski*, FR 2003, 549.

3 *Herzig/Momen*, DB 1994, 2157; mit Beispielen *Wochinger/Dötsch*, DB 1994, Beilage Nr. 14, S. 23, „gemeiner Wert“, ferner *Hörger*, FR 1994, 765; *Hörger*, StBjB. 1994/95, S. 225.

4 Tz. 1531; *Schumacher* in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, § 15 UmwStG Rz. 242.

5 *Schießl* in Widmann/Mayer, § 15 UmwStG Rz. 343 (Januar 2014); *Asmus* in Haritz/Menner, § 15 UmwStG Rz. 182.

GmbH → GmbH

reits ein geringfügiger Anteilsumsatz die Rechtsfolgen des § 15 Abs. 2 S. 4 UmwStG auslösen¹.

- 864.1 Entfallen die Voraussetzungen einer zunächst steuerneutralen Spaltung, so ist – anders als bei § 15 Abs. 2 S. 1 UmwStG (Tz. 862) – das Bewertungswahlrecht nach § 11 Abs. 2 UmwStG auf das gesamte übertragene Vermögen nicht anzuwenden (§ 15 Abs. 2 S. 2 UmwStG). Die Veranlagung der zu spaltenden GmbH für das Jahr der Spaltung ist zu ändern (§ 175 Abs. 1 Nr. 2 AO). Da bei der Aufspaltung die zu spaltende GmbH mit der Eintragung der Spaltung im Handelsregister untergeht, sind geänderte Bescheide den übernehmenden Gesellschaften als Rechtsnachfolger zuzustellen. Diese haften grundsätzlich als Gesamtschuldner (§ 133 Abs. 1 UmwG). Im Innenverhältnis haftet m.E. die Gesellschaft, deren Anteile verkauft wurden und die Besteuerung ausgelöst haben. Ferner sind ggf. die Veranlagungen der übernehmenden Gesellschaft zu ändern, da sich bei ihnen Auswirkungen auf die Wertansätze der übergehenden Wirtschaftsgüter ergeben (Tz. 873).
- 865 **Hinweis:** Die Veräußerung von Anteilen vor Ablauf der Fünf-Jahresfrist durch einzelne Gesellschafter kann Steuer- und Haftungsfolgen für alle an der Spaltung Beteiligten auslösen. Daher sind im Spaltungs- und Übernahmevertrag die Voraussetzungen für Anteilsverkäufe und die internen Rechtsfolgen eines vertragswidrigen Verkaufs zu regeln. So empfiehlt sich die Vereinbarung, dass die nachträglich entstehenden Steuerschulden der zu spaltenden GmbH von derjenigen Gesellschaft zu tragen sind, deren Gesellschafter die Besteuerung ausgelöst haben. Insoweit greift dann für die übrigen Gesellschaften die Verjährungsvorschrift des § 133 Abs. 3 UmwG².
- 866 Unschädlich ist die **Kapitalerhöhung nach Spaltung**, selbst wenn stille Reserven auf die neuen Anteile übergehen. Die Kapitalerhöhung ist keine Veräußerung³.

1 Beispiel bei *Dötsch/Pung* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 15 UmwStG Rz. 239 ff. (April 2015).

2 Zu weiteren Lösungsvorschlägen siehe *Ester/Marenbach*, GmbHR 2003, 979; *Klein*, NWB Fach 18, 4139 (20.12.2004).

3 BFH v. 8.4.1992 – I R 128/88, GmbHR 1992, 697 = BStBl. 1992 II, 761; BFH v. 8.4.1992 – I R 162/90, FR 1992, 730 = GmbHR 1992, 699 = BStBl. 1992 II, 763; BFH v. 8.4.1992 – I R 160/90, GmbHR 1992, 696 = BStBl. 1992 II, 764; a.A. die Finanzverwaltung, Tz. 15.25 UmwE 2011: Kapitalerhöhung ist schädlich, wenn der Vorgang wirtschaftlich als Anteilsveräußerung zu werten ist.

GmbH → GmbH

Gleiches gilt für eine **unentgeltliche Übertragung**, z.B. im Wege der 866.1 vorweggenommenen Erbfolge¹.

Ebenso liegt bei der entgeltlichen **Übertragung an Mitgesellschafter** 866.2 keine Veräußerung an außenstehende Personen vor². Maßgebend für die Frage, ob die Übertragung von oder an einen Außenstehenden erfolgt, ist der Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Spaltung³ und nicht – wie die Finanzverwaltung annehmen will – der steuerliche Übertragungsstichtag. Erwirbt ein Außenstehender im Rückwirkungszeitraum einen Anteil an der zu spaltenden GmbH, so ist er Mitgesellschafter. Weder der Erwerb im Rückwirkungszeitraum noch ein späterer Verkauf von ihm an Mitgesellschafter oder an ihn durch Mitgesellschafter⁴ ist schädlich. Entsprechend ist ein Gesellschafter der im Rückwirkungszeitraum seine Anteile vollständig verkauft hat, zukünftig Außenstehender. Unschädlich ist auch der Verkauf innerhalb verbundener Unternehmen.

Demgegenüber soll nach – m.E. abzulehnender⁵ – Auffassung der Finanzverwaltung⁶ die **Einbringung, Verschmelzung, Spaltung und der Formwechsel** einer Veräußerung gleichstehen, wenn hierbei bisher Außenstehende beteiligt werden, was bei einem Formwechsel allerdings schon begrifflich ausgeschlossen ist. Entsprechend umstritten ist die Frage, ob die mittelbare Veräußerung von Anteilen schädlich ist⁷.

cc) Trennung von Gesellschafterstämmen

Bei der Spaltung zur Trennung von Gesellschafterstämmen⁸ (§ 15 868 Abs. 2 S. 5 UmwStG) kommt es nicht auf die Höhe der Beteiligung an⁹. Umstritten ist, ob die Beteiligung in den letzten fünf Jahren bestanden

1 Tz. 15.23 UmwE 2011.

2 Tz. 15.16 UmwE 2011. Eingehend *Hörger*, StBj. 1994/95, S. 225; weitere Beispiele bei *Herzig/Förster*, DB 1995, 338; zur Anteilsveräußerung im Konzern *Oho/Remmel*, BB 2003, 2539.

3 *Schumacher* in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, § 15 UmwStG Rz. 212.

4 Tz. 15.26 UmwE 2011.

5 *Asmus* in Haritz/Menner, § 15 UmwStG Rz. 150.

6 Tz. 15.24 UmwE 2011.

7 Siehe *Schumacher*, DStR 2002, 2066, m.w.N.

8 Zum Begriff *Herzig/Förster*, DB 1995, 338; *Schumacher* in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, § 15 UmwStG Rz. 251 ff., m.w.N.

9 Tz. 15.36 UmwE 2011; *Herzig/Förster*, DB 1995, 338; *Hörtnagl* in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, § 15 UmwStG Rz. 234; *Asmus* in Haritz/Menner, § 15 UmwStG Rz. 195; zu europarechtlichen Bedenken *Schumacher* in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, § 15 UmwStG Rz. 249.

GmbH → GmbH

haben muss, was eine Spaltung innerhalb der ersten fünf Jahre nach Gründung ausschließen würde¹, oder ob es genügt, dass die Beteiligung seit Gründung bestand, auch wenn dies weniger als fünf Jahre sind². M.E. sind – entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung³ – Vorbesitzzeiten beim Übergang von Anteilen im Rahmen von Umwandlungsvorgängen, unentgeltlichem Erwerb oder Gesamtrechtsnachfolge anzurechnen⁴.

- 869 **Hinweis:** Wegen der gesetzlich fixierten Fristen kommt m.E. bei Einhaltung dieser Zeitgrenzen ein Gestaltungsmisbrauch nicht in Betracht. Beispiel: Zum Vermögen der A-GmbH, deren Anteile im Privatvermögen gehalten werden, gehören ein Betrieb sowie ein nicht betriebsnotwendiges Grundstück. Im Jahr 03 wird das Grundstück zum Buchwert gemäß § 6 Abs. 5 EStG in eine GmbH & Co KG gegen Gewährung eines Kommanditanteils an die A-GmbH eingebracht. Im Jahr 06 (Drei-Jahres-Frist) wird die A-GmbH gespalten. Der Mitunternehmeranteil gilt als Teilbetrieb i.S.d. § 15 UmwStG und kann daher auf einen anderen Rechtsträger (z.B. B-GmbH) zum Buchwert übertragen werden. Als Gegenleistung erhalten die Gesellschafter der A-GmbH Anteile an dem übernehmenden Rechtsträger. Nach Ablauf weiterer fünf Jahre (Jahr 11) kann die Beteiligung, die wirtschaftlich das Grundstück beinhaltet, begünstigt veräußert werden.
- 870 **Hinweis:** Problematisch ist diese Gestaltung, wenn es sich um ein betriebsnotwendiges Grundstück handelt. Ob dann die Abspaltung des Mitunternehmeranteils steuerneutral ist, könnte fraglich sein⁵.

d) Besteuerung des Übertragungsgewinns

- 871 Werden die übergehenden Wirtschaftsgüter (freiwillig oder auf Grund gesetzlicher Vorschriften) über den Buchwerten angesetzt, so unterliegt der entstehende Übertragungsgewinn der **Körperschaftsteuer** und der **Gewerbesteuer** (§ 19 Abs. 1 UmwStG).
- 872 Einstweilen frei.

1 So Tz. 15.38 UmwE 2011; etwas anderes soll nur gelten, wenn die Kapitalgesellschaft durch Umwandlung aus einer Personengesellschaft mit gleichen Gesellschaftern hervorgegangen ist, Tz. 15.40 UmwE 2011.

2 Schumacher in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, § 15 UmwStG Rz. 257, m.w.N.

3 Tz. 15.39 UmwE 2011.

4 Im Einzelnen streitig, siehe Schumacher in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, § 15 UmwStG Rz. 258 ff., m.w.N.

5 Siehe hierzu Blumers, DB 1995, 496.

3. Besteuerung der übernehmenden GmbHs

a) Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust

Die übernehmenden GmbHs haben die auf sie übergehenden Wirtschaftsgüter mit den in der steuerlichen Schlussbilanz der zu spaltenen GmbH ausgewiesenen Werten zu übernehmen (§ 15 Abs. 1 i.V.m. §§ 12 Abs. 1, 4 Abs. 1 UmwStG). Es gelten die **Besteuerungsfolgen** der Verschmelzung (§ 15 Abs. 1 i.V.m. § 12 UmwStG, siehe Tz. 1128–1146 *GmbH ↔ GmbH*)¹.

873

b) Aufteilung des Eigenkapitals

Gemäß § 29 Abs. 1 KStG gilt im Fall der Aufspaltung das **Nennkapital** der übertragenden Gesellschaft als in vollem Umfang nach § 28 Abs. 2 S. 1 KStG **herabgesetzt**². Das Nennkapital abzüglich eines etwaigen Sonderausweises gemäß § 28 Abs. 1 S. 3 KStG wird dem Einlagenkonto (§ 27 KStG) gutgeschrieben (§ 28 Abs. 2 S. 1 KStG).

874

Sodann ist das **Einlagenkonto** der übertragenden GmbH im Verhältnis der gemeinen Werte der übergehenden Vermögensteile zu dem bei der übertragenden GmbH vor der Spaltung bestehenden Vermögen aufzuteilen (§ 29 Abs. 3 KStG)³. Dieses Aufteilungsverhältnis ergibt sich in der Regel aus den Angaben zum Umtauschverhältnis der Anteile im Spaltungs- und Übernahmevertrag (§ 126 Abs. 1 Nr. 3 UmwG). Die Ermittlung der gemeinen Werte der übergehenden Vermögensteile bzw. des verwendbaren Vermögens ist nur dann erforderlich, wenn der Spaltungs- und Übernahmevertrag oder der Spaltungsplan keine Angaben zum Umtauschverhältnis der Anteile enthält oder eine von den tatsächlichen Wertverhältnissen abweichende Auffassung vorsieht.

875

Soweit die übernehmende GmbH an der übertragenden **GmbH beteiligt** ist, unterbleibt die Hinzurechnung des Einlagenkontos. Soweit die übertragende GmbH an der übernehmenden Gesellschaft beteiligt ist, mindert sich anteilig der Bestand des Einlagenkontos der übernehmenden Gesellschaft (§ 29 Abs. 3 S. 3 i.V.m. Abs. 2 S. 2 und 3 KStG, siehe hierzu Tz. 1147–1151 *GmbH ↔ GmbH*).

876

1 Zum Übergang einer 6b-Rücklage BFH v. 22.6.2010 – I R 77/09, GmbHR 2011, 92 = BFH/NV 2011, 10.

2 Eingehend *Binnewies* in Streck, § 29 KStG Rz. 16 ff.; Tz. K.01 ff. UmwE 2011.

3 Für eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Buchwerte *Mayer*, DB 2008, 888.

GmbH → GmbH

- 877 Sodann ist eine **Anpassung des Nennkapitals** erforderlich (§ 29 Abs. 4 KStG i.V.m. § 28 Abs. 1 und 3 KStG).
- 878 Soweit die übernehmende GmbH für die Spaltung ihr Kapital erhöht, gilt hierfür zunächst der positive Bestand des steuerlichen **Einlagenkontos** (§ 27 KStG) als verwandt (§ 29 Abs. 4 i.V.m. § 28 Abs. 1 KStG). Darüber hinaus gehende Beträge, die aus sonstigen Rücklagen stammen, führen zur Bildung oder Erhöhung des **Sonderausweises** i.S.d. § 28 Abs. 1 KStG. Davon ausgenommen ist jedoch eine eventuell bare Zuzahlung, soweit diese nach dem Umwandlungsgesetz zulässig ist (§ 28 Abs. 1 S. 3 KStG).
- 879 **Beispiel: Die A-GmbH wird auf die X-GmbH und die Y-GmbH aufgespalten**

Bilanz A-GmbH		
Teilbetrieb I	100	Stammkapital
Teilbetrieb II	100	Gewinnvortrag
Stammkapital		Rücklagen (§ 27 KStG)
		Verbindlichkeiten
	200	

Das Stammkapital der A-GmbH wurde in der Vergangenheit aus Rücklagen, die nicht aus Einlagen des Gesellschafters resultierten, von 21 um 4 auf 25 erhöht (= Sonderausweis 4).

Bilanzen der X-GmbH und der Y-GmbH		
Vermögen	25	Stammkapital

Die X-GmbH erhöht ihr Kapital um 10, die Y-GmbH um 12.

1. Schritt: Kapitalherabsetzung bei der A-GmbH gemäß § 29 Abs. 1 KStG

Stammkapital	25
./. Sonderausweis	4
+ Einlagenkonto	25
Einlagenkonto (neu)	46

2. Schritt: Aufteilung gemäß § 29 Abs. 3 KStG

Anteil X-GmbH	23
Anteil Y-GmbH	23

GmbH → GmbH

3. Schritt: Anpassung des Nennkapitals der übernehmenden Gesellschaften (§ 29 Abs. 4 KStG)

Einlagenkonto X-GmbH	Einlagenkonto Y-GmbH
+ 23	+ 23
- 10 Kapitalerhöhung	- 12 Kapitalerhöhung
13 Einlagenkonto neu	11 Einlagenkonto neu

Bilanzen nach Umwandlung

Bilanz X-GmbH

Teilbetrieb I	100	Stammkapital	35
Sonstiges Vermögen	25	Rücklagen	45
		(davon gemäß § 27 KStG 13)	
		Verbindlichkeiten	45
	125		125

Bilanz Y-GmbH

Teilbetrieb II	100	Stammkapital	37
Sonstiges Vermögen	25	Rücklagen	43
		(davon gemäß § 27 KStG 11)	
		Verbindlichkeiten	45
	125		125

Einstweilen frei.

880–882

c) Untergang des verbleibenden Verlustabzugs und eines Zinsvortrags

Verrechenbare Verluste, verbleibende Verlustvorträge, nicht ausgeglichene negative Einkünfte, ein Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 S. 5 EStG und ein EBITDA-Vortrag nach § 4h Abs. 1 S. 3 EStG gehen unter (§ 15 Abs. 1 i.V.m. §§ 12 Abs. 3, 4 Abs. 2 S. 2 UmwStG).

Ist die aufzuspaltende GmbH an einer Personengesellschaft als Mitunternehmerin beteiligt, so gehen **verrechenbare Verluste** gemäß § 15a Abs. 4 EStG sowie ein **gewerbesteuerlicher Verlustvortrag** nicht unter, vielmehr gehen diese Verluste auf die Gesellschaft über, die den Mitunternehmeranteil übernimmt¹.

1 Hierstetter/Schwarz, DB 2002, 1963.

GmbH → GmbH

d) Kosten

- 884 Siehe Tz. 1157 *GmbH ↔ GmbH*.

4. Besteuerung der Gesellschafter der zu spaltenden GmbH

- 885 Für den Gesellschafter der übertragenden GmbH gelten die Anteile grundsätzlich als zum gemeinen Wert veräußert und die an ihre Stelle getretenen Anteile als mit diesem Wert angeschafft (§ 15 Abs. 1 S. 1 UmwStG i.V.m. § 13 Abs. 1 UmwStG).
- 886 Gehören die Anteile an der übertragenden GmbH bei den Gesellschaftern zum **Betriebsvermögen** und liegen die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 S. 2 UmwStG (Teilbetriebe, siehe Tz. 845–850) vor, können auf Antrag die Buchwerte der untergehenden Anteile als Anschaffungskosten der neuen Anteile fortgeführt werden, wenn
- das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der gewährten Anteile nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird (§ 15 Abs. 1 S. 2 i.V.m. § 13 Abs. 2 Nr. 1 UmwStG) oder
 - die FusionsRL greift (§ 15 Abs. 1 S. 2 i.V.m. § 13 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG).
- 887 Gehören die Anteile zum **Privatvermögen**, werden die Anschaffungskosten fortgeführt (§ 15 Abs. 1 i.V.m. § 13 Abs. 2 S. 3 UmwStG).
- 888 Steuerlich treten die neuen Anteile an die Stelle der untergehenden Anteile (§ 15 Abs. 1 i.V.m. 13 Abs. 2 S. 2 UmwStG). So werden die für Anteile an der untergehenden GmbH im Zuge der Spaltung gewährten Anteile als Anteile i.S.d. § 17 EStG behandelt, selbst wenn die Grenze des § 17 EStG nicht mehr erreicht wird (sog. verschmelzungsgeborene Anteile). **Beispiel:** Beteiligung an der übertragenden GmbH mit 1,5 %, nunmehr Beteiligung an der übernehmenden GmbH unter 1 %.
- 889 Entsprechendes gilt für **einbringungsgeborene Anteile** (§ 22 UmwStG) und in Bezug auf die Besteuerung nach **§ 20 Abs. 4e Satz 1 und 2 EStG**. Hier treten die neuen Anteile in den Status, den die untergehenden Anteile hatten.
- 890 Unklar ist die Rechtslage, wenn aus Anteilen an der übertragenden GmbH, die die Voraussetzungen des § 17 EStG nicht erfüllen, **Anteile i.S.d. § 17 EStG** an der übernehmenden GmbH **werden** (siehe hierzu Tz. 1161.2 *GmbH ↔ GmbH*).

GmbH → GmbH

Das UmwStG enthält keine Regelung über die Aufteilung der Anschaffungskosten bzw. Buchwerte auf die neu entstehenden Anteile an den übernehmenden Gesellschaften, wenn der betreffende Gesellschafter nicht nur an einer, sondern an mehreren Nachfolgegesellschaften beteiligt wird. Nach überwiegender Auffassung sind die Anschaffungskosten bzw. die Buchwerte der Anteile der einzelnen Gesellschafter nach dem Verhältnis der gemeinen Werte der Anteile, die dem Gesellschafter an den übernehmenden Gesellschaften zustehen, aufzuteilen ¹ .	891
Bare Zuzahlungen sind bei betrieblich gehaltenen Anteilen bzw. bei Anteilen i.S.d. § 17 EStG oder einbringungsgeborenen Anteilen (§ 21 UmwStG) steuerpflichtig, soweit die Barzahlung den der Barzahlung entsprechenden Anteil am Buchwert bzw. der Anschaffungskosten der untergehenden Anteile übersteigt ² . Die Buchwerte bzw. Anschaffungskosten der neuen Anteile sind entsprechend zu mindern.	892
Wird ein Gesellschafter der übertragenden Körperschaft aus Anlass des Vermögensübergangs in bar abgefunden , ist dies wie eine Veräußerung zu besteuern, vergleiche im Einzelnen Tz. 1473 ff. <i>GmbH → KG</i> .	893
Kommt es im Rahmen der Spaltung zu Wertverschiebungen zwischen den Anteilseignern, hat dies keine Auswirkung auf die ertragsteuerliche Beurteilung der Spaltung ³ . Ggf kommen aber verdeckte Gewinnausschüttungen, verdeckte Einlagen oder Schenkungen in Betracht (siehe Tz. 1169.1 <i>GmbH ↔ GmbH</i>).	894
5. Gewerbesteuer	
Nach § 19 Abs. 1 UmwStG gelten die Grundsätze der §§ 11–13, 15 UmwStG auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags (siehe Tz. 1164–1166 <i>GmbH ↔ GmbH</i>).	895
Der gewerbesteuerliche Verlustabzug geht unter (§ 19 Abs. 2 i.V.m. §§ 12 Abs. 3, 4 Abs. 2 S. 2 UmwStG).	896

¹ Tz. 15.43 UmwE 2011; *Frotscher* in Frotscher/Maas, § 15 UmwStG Rz. 176 (November 2009); kritisch zu dieser Aufteilung bei Spaltung ohne Ausgabe neuer Anteile *Kuntschke*, NWB 2015, 2360.

² *Streck/Posdziech*, GmbHR 1995, 271, 364; *Asmus* in Haritz/Menner, § 15 UmwStG Rz. 227 ff.

³ Tz. 15.44 UmwE 2011.

GmbH → GmbH

6. Umsatzsteuer

- 897 Erfolgt eine Aufspaltung in Teilbetriebe i.S.d. § 15 Abs. 1 UmwStG, so handelt es sich um **eine Geschäftsveräußerung im Ganzen**, die nicht steuerbar ist (§ 1 Abs. 1a UStG). Die übernehmende GmbH tritt an die Stelle der durch Spaltung untergehenden GmbH. Die Aufspaltung unter Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter dürfte hingegen umsatzsteuerpflichtig sein¹.

7. Grunderwerbsteuer

- 898 Gehört zum Vermögen der zu spaltenden GmbH Grundvermögen, fällt Grunderwerbsteuer an (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 GrEStG), sofern nicht die Konzernklausel des § 6a GrEStG greift (siehe Tz. 1168 *GmbH ↔ GmbH*). Die Steuer entsteht mit der Eintragung ins Handelsregister².
- 899 Gehören zum Vermögen Anteile an Grundbesitz haltenden Gesellschaften, kann es durch die Spaltung zur Anteilsübertragung oder -vereinigung kommen, die Grunderwerbsteuer auslöst (§ 1 Abs. 2a, Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG)³, sofern nicht die Befreiung nach § 6a GrEStG greift⁴.

C. Aufspaltung zur Neugründung

I. Zivilrecht

- 900 Es gelten weitestgehend die **Regelungen** zur Spaltung durch Aufnahme.
- 901 An die Stelle des Spaltungs- und Übernahmevertrags tritt ein **Spaltungsplan**⁵ (§ 136 UmwG). Der Spaltungsplan ist von dem Vertretungs-

1 Ebenso *Horn*, UR 1995, 472; ausführlich auch *Reiss*, UR 1996, 357.

2 BFH v. 16.2.1994 – II R 125/90, BStBl. 1994 II, 866; BFH v. 29.9.2005 – II R 23/04, BStBl. 2006 II, 137.

3 BFH v. 9.4.2009 – II B 95/08, BFH/NV 2009, 1148 zur Verfassungsmäßigkeit der Steuerbarkeit bei Umwandlungsvorgängen; eingehend *Beckmann*, GmbHR 1999, 217; zu Gestaltungsoptionen zur Vermeidung der Verwirklichung eines Grunderwerbsteuertatbestands siehe *Jacobsen*, GmbHR 2009, 690; *Jacobsen*, UVR 2009, 145.

4 Siehe dazu Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Anwendung des § 6a GrEStG v. 19.6.2012, BStBl. 2012 I, 662; dazu *Lieber/Wagner*, DB 2012, 1772; *Behrens*, DStR 2012, 2149; *Heine*, Stbg 2012, 485; *Neitz-Hackstein/Lange*, GmbHR 2012, 998; *Schanko*, UVR 2012, 336; *Wischott/Schönweiß/Graessner*, NWB 2013, 780.

5 Vertragsmuster: *Mayer* in *Widmann/Mayer*, Anh. 4, M 98 ff. (Januar 2011).