

Leseprobe



Schwedhelm

Die Unternehmensumwandlung

Verschmelzung, Spaltung, Formwechsel, Einbringung

9. neu bearbeitete Auflage, 2019, 500 Seiten, gebunden, Monographie / Praxisbuch / Ratgeber,
145x210 mm

ISBN 978-3-504-62323-4

99,00 €

Die Unternehmensumwandlung

„Warum machen Sie daraus kein Buch in ABC-Form?“ hat mich *Michael Streck* vor Entstehung der 1. Auflage dieses Buches gefragt, als er Vortragsmanuskripte zum Umwandlungsrecht von mir in den Händen hielt, die aus der Bearbeitung von Umwandlungsfällen entstanden waren. Schon damals war es so, dass man sich zur Lösung konkreter Fälle (wie komme ich von der Rechtsform A zur Rechtsform B) den Weg durch das Zivil- und Steuerrecht suchen musste.

Dabei verwöhnte das Umwandlungsrecht den Berater nicht eben mit benutzerfreundlichen Instrumenten. Das handelsrechtliche UmwG ist durch seine systematische Strenge wenig „komfortabel“. Das UmwStG ist von schlechter Qualität. Mit ihrem Anspruch auf Vollständigkeit und Reichtum im Detail sind Kommentare, allen voran der *Widmann/Mayer*, an der Seite jener Gesetze auch nicht gerade von helfender Freundlichkeit, sondern eine geniale Last, an der allerdings in der Problembewältigung kein Weg vorbeiführt. Gesetze und Großkommentar bedürfen in der Alltagsarbeit eines Führers, sie im Einzelfall zu erschließen oder – je nach der Beratungsaufgabe – sie in ihrer Problem- und Detaillast zu umgehen. Das sind die Aufgaben dieses Beratungsbuchs. Es soll der unmittelbaren benutzerfreundlichen Information über Umwandlungsvorgänge dienen.

Der Berater will prüfend wissen, ob und wie das Unternehmen „jetzt“ zum Unternehmen „Zukunft“ werden soll. Dies war die Idee von *Streck* und dieser Regel folgt das Buch. Aus dem derzeitigen Unternehmen – aufzuschlagen im ABC – entfalten sich die – ebenfalls im ABC – gegebenen Möglichkeiten der zukünftigen Unternehmensformen.

Die Informations-, Gestaltungs- und Problemhinweise sind auf den Zugriff durch den in der Tagesarbeit stehenden Steuerberater, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Notar zugeschnitten.

Mein Dank gilt an dieser Stelle *Michael Streck*, ohne dessen Anregung, Unterstützung und Motivation dieses Buch nicht entstanden wäre. Der große Zuspruch, den die Vorauflagen gefunden haben, ist für mich Ansporn, das Buch mit dieser Auflage auf aktuellem Stand zu halten.

Jens Stenert, wie ich Partner bei Streck Mack Schwedhelm, danke ich für die erstmalige Mitarbeit an diesem Buch und die umfassende Überarbeitung der Teile zur Umwandlung von Personengesellschaften, insbesondere der Realteilung.

Köln, im April 2019

Rolf Schwedhelm

Wegweiser

	Seite
Vorwort	V
Inhaltsverzeichnis	IX
Literaturverzeichnis	XXIII
Abkürzungsverzeichnis	XXVII
Einleitung	1
Begriffe: Umwandlung – Verschmelzung – Spaltung – Vermögensübertragung – Formwechsel – Einbringung – Realteilung	7

ABC der Umwandlung

	Tz.	Seite
Aktiengesellschaft (AG).	1	9
Einzelunternehmen (EU)	136	42
Europäische Kapitalgesellschaft (EU-Kap)	476.1	128
Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV). . .	477	133
Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (GbR)	493	136
Genossenschaft (Gen.)	541	146
Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)	603	156
GmbH & Co KG	1540	357
Kommanditgesellschaft (KG)	1581	367
Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA).	2043	461
Körperschaft des öffentlichen Rechts (KöR)	2068	466
Offene Handelsgesellschaft (OHG)	2088	470
Partnerschaft.	2105.1	473
Societas Europaea (Europäische Gesellschaft – SE).	2105.23	477
Stiftung	2106	480
Stille Gesellschaft (StG).	2146	487
Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)	2180.1	493
Verein	2181	499
Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit (VVaG)	2216	505

	Seite
Anhang: Liste der Gesellschaften im Sinne des Artikels 119 Nummer 1 der Richtlinie (EU) 2017/1132 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Juni 2017 über bestimmte Aspekte des Gesellschaftsrechts	509
Stichwortverzeichnis	513

Beratermodul Umwandlungen im Steuer- und Gesellschaftsrecht bei Otto Schmidt online

Die Datenbank Otto Schmidt online bietet vielfältige Lösungen für unterschiedliche Informationsbedürfnisse, u.a. das Beratermodul Umwandlungen im Steuer- und Gesellschaftsrecht. Dieses hochwertige Beratermodul enthält:

Schwedhelm, Die Unternehmensumwandlung
Rödter/Herlinghaus/van Lishaut, Umwandlungssteuergesetz. Kommentar
Kallmeyer, Umwandlungsgesetz. Kommentar
Prinz, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht
Behrens/Wachter, Grunderwerbsteuer. Kommentar
sowie Steuererlasse, Rechtsprechung und Gesetzestexte.

Weitere Informationen finden Sie unter **www.otto-schmidt-online.de**.

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 Insolvenzstrafrechts, die Vermeidung der unternehmerischen Mitbestimmung (im Aufsichtsrat) nach dem BetrVG sowie die Entschärfung derjenigen nach dem Mitbestimmungsgesetz, Bilanzierungsgealtungen⁴ bis hin zur Vermeidung von Kartellbußen⁵ 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 Um-

1 Rose, Betriebswirtschaftliche Überlegungen und Unternehmensrechtsformwahl, in FS Heinz Meilicke, 1985, S. 111 ff.

2 Siehe z.B. Kratz/Siebert, DStR 2008, 417, zur Umwandlung, um Zugang zum Eigenkapitalkonto zu erhalten.

3 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.

4 Schmidt-Naschke/Hempelmann, DStR 2010, 301.

5 Dazu Wiedmann/Funk, BB 2015, 2627.

wandlungsrecht wie die Verschmelzung von Großunternehmen. Eine personenbezogene GmbH, in der sich zwei Familienstämme streiten, hat ebenso Bedarf nach einer Spaltung wie Konzerne bei der 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 veranlasst¹.

Die Verbesserung der Eigenkapitalquote in der Handelsbilanz² oder die Beschaffung von Finanzierungsmitteln durch den Weg an die Börse (Going Public) spielen ebenso eine Rolle wie die „Reprivatisierung“ von börsennotierten Unternehmen³. Selbst im Insolvenzverfahren spielt das Umwandlungsrecht eine zunehmende Rolle⁴.

Durch das Gesetz zur Bereinigung des Umwandlungsrechts vom 28.10.1994⁵ wurden die bis dahin in unterschiedlichen Gesetzen verstreuten zivilrechtlichen Vorschriften in einem Gesetz zusammengefasst⁶ und grundlegend reformiert. Wichtige Änderungen bzw. Ergänzungen sind durch das Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes vom 22.7.1998⁷ und das Handelsrechtsreformgesetz vom 22.6.1998⁸ eingefügt worden. So wurde die Partnerschaft in die umwandlungsfähigen Rechtsträger einbezogen und verschiedene Auslegungsfragen geklärt (siehe z.B. Tz. 678 *GmbH* → *EU*). Die durch das Euro-Einführungsgesetz vom 9.6.1998⁹ eingefügte Regelung des § 318 Abs. 2 UmwG bestimmt, ab wann in Umwandlungsfällen die neuen Nennbetragseinteilungen anzuwenden sind¹⁰. Mit dem Gesetz zur Neuordnung des gesellschaftsrechtlichen Spruchverfahrens¹¹ sind die früher im UmwG dazu enthaltenen Regeln in ein gesonder-tes Gesetz überführt worden. Durch das Zweite Gesetz zur Änderung des Um-

1 Weber, NWB 2008, Fach 2, 3075 (11.8.2008).

2 Siehe Tz. 249 ff.

3 Siehe Hofmann/Krolop, AG 2005, 866; ferner zur Sachauskehrung durch Spaltung Heine/Lechner, AG 2005, 669.

4 Siehe Kahlert/Gehrke, DStR 2013, 975.

5 BGBl. 1994 I, 3210; zum Gesetzgebungsverfahren Neye, DB 1994, 2069; Schwarz, DStR 1994, 1694.

6 Ausnahme bleibt das SpTrUG.

7 BGBl. 1998 I, 1878.

8 BGBl. 1998 I, 1474; siehe hierzu Schaefer, DB 1998, 1269; Schön, DB 1998, 1169.

9 BGBl. 1998 I, 1242.

10 Hierzu Seibert, ZGR 1998, 1, 14.

11 Spruchverfahrensgesetz vom 12.6.2003, BGBl. 2003 I, 838.

wandlungsgesetzes vom 19.4.2007¹ 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 um² und erlaubt den Ausschluss von Minderheitsaktionären (Squeeze-Out) bei der Verschmelzung von Aktiengesellschaften³. Durch das Vierte Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes vom 19.12.2018⁴, in Kraft getreten zum 1.1.2019 ist ein weiterer Schritt zur Europäisierung des Umwandlungsrechts getan. Erlaubt ist jetzt auch die Verschmelzung einer ausländischen Kapitalgesellschaft auf eine deutsche Personenhandelsgesellschaft (Tz. 476.12 *EU-Kap* → *KG*). Weitere Änderungen aufgrund des Company Law Package, das von der Europäischen Kommission am 25.4.2018 vorgelegt wurde, sind zu erwarten⁵.

Bedauerlich, ja ärgerlich ist, dass der Gesetzgeber nicht die gleiche Sorgfalt und Mühe auf die Regelungen des Steuerrechts verwendet⁶. Das Steuerrecht ist nicht nur ein „Spaltungshindernis“ (siehe Tz. 845 ff. *GmbH* → *GmbH*), sondern auch eine „Umwandlungs- und Verschmelzungsbremse“ (siehe Tz. 1347 ff. *GmbH* → *KG* und Tz. 1152 ff. *GmbH* ↔ *GmbH*).

Schon das UmwStG vom 28.10.1994⁷ stimmte weder begrifflich noch systematisch mit dem UmwG überein. An dieser Situation hat sich durch die Neufassung des Umwandlungssteuergesetzes durch das SEStEG vom 7.12.2006⁸ nichts geändert. Die durch vorausgegangene Gesetzesänderungen, insbesondere durch

1 BGBl. 2007 I, 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.

2 BGBl. 2011 I, 1338; eingehend *Neye/Jäckel*, AG 2010, 237; *Ulrich*, GmbHR (GmbH-Report) 2010, R 149; *Simon/Merkelbach*, DB 2011, 1317; *Freytag*, BB 2010, 2839; *Wagner*, DStR 2010, 1629.

3 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.

4 BGBl. 2018 I, 2694.

5 Dazu *Bormann/Stelmaszczyk*, ZIP 2019, 300.

6 Zur Kritik hinsichtlich der strukturellen Mängel des UmwStG *Jacobsen*, FR 2011, 973.

7 BGBl. 1994 I, 3267.

8 BGBl. 2006 I, 2782; siehe hierzu den Überblick bei *Dötsch/Pung*, DB 2006, 2704.

das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29.10.1997¹, das Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000² und das Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz vom 20.12.2001³ bereits eingeleiteten Einschränkungen der Umwandlungsmöglichkeiten wurden nicht beseitigt, sondern nur noch verschärft. Dies gilt auch für die Änderungen in §§ 20 Abs. 2 und 24 Abs. 2 UmwStG durch das Jahressteuergesetz 2015⁴ (siehe Tz. 260 ff. *EU* → *GmbH*), deren Motivation schlechterdings nicht nachvollziehbar ist⁵. Auch die Erlasse der Finanzverwaltung enthalten mehr Ausführungen zu angeblichen Missbrauchsfällen als Hinweise zu streitigen Rechtsfragen. Dies galt für den Umwandlungssteuererlass vom 25.3.1998⁶ und gilt ebenso für den an seine Stelle getretenen Umwandlungssteuererlass vom 11.11.2011⁷.

Der geplante Austritt Großbritanniens aus der EU (Brexit) hätte unmittelbare Auswirkungen auch auf die Anwendung des Umwandlungs- und Umwandlungssteuergesetzes (s. Tz. 277.7a *EU* → *GmbH* und Tz. 476.10a *EU-Kap* → *GmbH*). Das 4. Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes vom 19.12.2018⁸ und das Brexit-Steuerbegleitgesetz vom 25.3.2019⁹ sollen die Auswirkungen des Brexit auf die damit verbundene Nichtanwendung des UmwG und des UmwStG vermeiden¹⁰.

Ziel der 1. Auflage dieses Buches war es, Rechts- und Steuerberatern, auch soweit sie nicht täglich mit Umwandlungen befasst waren, den Weg durch den bis zur Reform bestehenden Gesetzes- und Literaturdschungel zu weisen. Diese Aufgabe stellt sich bis heute und keineswegs einfacher. An der ABC-Form, ausgehend von einer bestehenden im Hinblick auf eine gewünschte Rechtsform, habe ich – bestärkt durch die positive Resonanz der bisherigen Auflagen – festgehalten.

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

Gesetzesänderungen bis zum 31.3.2019 sind berücksichtigt.

1 BGBl. 1997 I, 2590; hierzu *Dötsch*, DB 1997, 2090, 2144; *Korn/Strahl*, KÖSDI 1997, 11282; *Füger/Rieger*, DStR 1997, 1427; zur zeitlichen Anwendung *Olbing*, Stbg. 1998, 111.

2 BGBl. 2000 I, 1433.

3 BGBl. 2001 I, 3858.

4 Jahressteuergesetz 2015 vom 2.11.2015, BGBl. 2015 I, 1834.

5 Zur Kritik siehe *Wälzholz*, DStZ 2015, 449.

6 BStBl. 1998 I, 268.

7 BStBl. 2011 I, 1314.

8 BGBl. 2018 I, 2694.

9 BGBl. 2019 I, 357.

10 Siehe dazu *Link*, NWB 2019, 1; *Küster*, DStZ 2019, 1.

Die Umwandlungsmöglichkeiten über die Grenze sind auf Basis nationaler Rechtsvorschriften dargestellt. Umfasst sind Kapitalgesellschaften, die nach dem Recht der achtundzwanzig Mitgliedstaaten der EU¹ sowie Norwegen, Island und Liechtenstein (EWR-Staaten) gegründet wurden und dort ihren Sitz haben (siehe § 122b Abs. 1 UmwG, § 1 Abs. 2 UmwStG²). Diese Gesellschaften, die im Anhang zum ABC (S. 509) aufgeführt sind, 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 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. Vereinigtes Königreich, 28. Zypern.

2 *Schaumburg*, GmbHG 2010, 1341 zu steuerlichen Restriktionen bei internationalen Umwandlungen.

- 1197 **Hinweis:** Teilweise wird in der Literatur vertreten, beim Formwechsel einer GmbH in eine GmbH & Co KG sei ein Beitritt der Komplementär-GmbH während der Umwandlung zulässig¹. Da es bisher keine Rechtsprechung gibt, die diese Rechtsauffassung bestätigt², ist i.d.R. die Variante 2 empfehlenswert³.
- 1197.1 **Hinweis:** Umstritten sind die steuerlichen Folgen bei dem Formwechsel in eine **Treuhand-KG**, bei der die Komplementärin eine hohe Kapitalbeteiligung hält und der Kommanditist lediglich als Treuhänder für die Komplementärin tätig ist. Hier ist fraglich, ob steuerlich ein Formwechsel auf eine KG oder eine Verschmelzung auf die Komplementärin vorliegt⁴.
- 1198 Entsprechend ist zu verfahren, wenn eine **Spaltung** zur Neugründung einer GmbH & Co KG erfolgen soll⁵.

■ GmbH → KG, Formwechsel, Spaltung, Verschmelzung

A. Übersicht	1199	c) Mehrheit, Form des Beschlusses	1235
I. Umwandlungsmöglichkeiten ..	1199	d) Barabfindungsangebot ..	1242
II. Generelle Voraussetzungen ..	1205	e) Anfechtung	1252
B. Formwechsel	1212	4. Handelsregistereintragung	1254
I. Zivilrecht	1212	5. Handelsregistereintragung	1258
1. Voraussetzungen	1212	6. Rechtsfolgen der Eintragung	1261
2. Umwandlungsbericht	1219	7. Kosten	1268
3. Umwandlungsbeschluss ..	1227	II. Steuerrecht	1271
a) Inhalt	1227		
b) Vorbereitung der Beschlussfassung	1233		

- 1 *Bärwaldt* in Semler/Stengel, § 197 UmwG Rz. 13; *K. Schmidt*, GmbHR 1995, 693; *Priester*, DB 1997, 560; generell für die Zulässigkeit des Ein- und Austritts einer Komplementär-GmbH im Rahmen der Umwandlung *Kallmeyer*, GmbHR 1996, 80; *Hoger* in Lutter, § 202 UmwG Rz. 12.
- 2 *Hoger* in Lutter, § 202 UmwG Rz. 12, beruft sich auf BGH v. 9.5.2005 – II ZR 29/03, GmbHR 2005, 1136 = AG 2005, 613 = DStR 2005, 1539. Die Entscheidung ist u.E. aber nicht einschlägig, da die Komplementär-GmbH bereits an der AG beteiligt war, bevor sie umgewandelt wurde. Daher weiterhin gegen die Möglichkeit eines Gesellschafterwechsels im Rahmen der Umwandlung *Leonard* in Semler/Stengel, § 202 UmwG Rz. 22; *Meister/Klöcker* in Kallmeyer, § 191 UmwG Rz. 14.
- 3 Siehe *Felix*, KÖSDI 1995, 10 232.
- 4 Siehe *Behrens/Renner*, BB 2016, 683; *Suchanek/Hesse*, GmbHR 2014, 466; OFD Niedersachsen v. 7.2.2014, DStR 2014, 533.
- 5 Vertragsmuster: *Friedl/Krämer* in Formularbuch Recht und Steuern, A. 15.10.

C. Spaltung	1274		
I. Aufspaltung	1274		
1. Zivilrecht	1274		
2. Steuerrecht	1288		
a) Steuerliche Rückwir- kung	1288		
b) Besteuerung der zu spaltenden GmbH	1289		
c) Steuerliche Folgen bei der Personengesell- schaft	1291		
d) Besteuerung der Ge- sellschafter	1292		
II. Abspaltung	1301		
1. Zivilrecht	1301		
2. Steuerrecht	1302		
III. Ausgliederung	1303		
1. Zivilrecht	1303		
2. Steuerrecht	1304		
D. Verschmelzung	1305		
I. Verschmelzung durch Auf- nahme	1305		
1. Zivilrecht	1305		
a) Voraussetzungen	1305		
b) Verschmelzungsver- trag	1307		
c) Umtauschverhältnis und Barabfindungs- angebot	1318		
d) Verschmelzungsbericht und Prüfung	1320		
e) Verschmelzungsbe- schlüsse	1322		
f) Bilanzierung	1330		
g) Anmeldung und Ein- tragung	1334		
h) Rechtsfolgen der Ver- schmelzung	1335		
i) Kosten	1336		
2. Steuerrecht	1337		
a) Steuerliche Rückwir- kung	1337		
b) Besteuerung der GmbH	1347		
		aa) Wertansatz in der steuerlichen Schlussbilanz	1347
		bb) ABC der Wertan- sätze	1352
		cc) Übertragungsge- winn/Übertra- gungsverlust	1395
		dd) Körperschaftsteu- erguthaben, Kör- perschaftsteuerer- höhung	1400
	c) Steuerliche Folgen bei der Personengesell- schaft		1402
	aa) Buchwertfortfüh- rung		1402
	bb) Übernahmeger- winn/Übernahme- verlust		1422
	cc) Buchwert der An- teile		1425
	dd) Korrektur um of- fene Rücklagen und einen Sperr- betrag nach § 50c EStG		1437
	ee) Übernahmefolge- gewinn		1447
	ff) Feststellungsver- fahren		1451
	gg) Gewerbesteuer ...		1452
	hh) Umsatzsteuer		1459
	ii) Grunderwerb- steuer		1460
	d) Besteuerung der Ge- sellschafter		1461
	aa) Besteuerung der offenen Rück- lagen		1461
	bb) Besteuerung des Übernahmeger- winns		1462
	cc) Berücksichtigung eines Übernah- meverlusts		1467

e) Steuerfolgen bei Ausscheiden von Gesellschaftern	1473	c) Umtauschverhältnis und Barabfindungsangebot	1490
aa) Austritt nach §§ 29 ff. UmwG . .	1473	d) Verschmelzungsbericht und Prüfung	1491
bb) Veräußerung nach § 33 UmwG	1479	e) Verschmelzungsbeschlüsse	1492
cc) Gewinnausschüttungen an ausscheidende Gesellschafter	1480	f) Bilanzierung	1493
II. Verschmelzung durch Neugründung	1484	g) Anmeldung und Eintragung	1494
1. Zivilrecht	1484	h) Rechtsfolgen	1495
a) Voraussetzungen	1484	i) Kosten	1496
b) Verschmelzungsvertrag	1489	2. Steuerrecht	1497
		III. Zahlenbeispiel	1498
		1. Sachverhalt	1498
		2. Lösung	1499

A. Übersicht

I. Umwandlungsmöglichkeiten

- 1199 Eine GmbH kann durch **Formwechsel**, **Verschmelzung** oder **Spaltung** in eine KG umgewandelt werden.
- 1200 Der **Formwechsel** einer GmbH in eine KG beinhaltet die Änderung der Rechtsform des Unternehmens unter Wahrung seiner rechtlichen Identität. Aus der GmbH wird eine KG, ohne dass sich an den Beteiligungsverhältnissen oder dem Vermögen etwas ändert. Ein Vermögensübergang findet nicht statt¹.
- 1201 Bei der Spaltung ist zu differenzieren (§ 123 UmwG): Eine GmbH kann ihr Vermögen auf mindestens zwei andere Rechtsträger **aufspalten**. Als übernehmender Rechtsträger kommt auch eine KG in Betracht. Eine GmbH kann einen Teil ihres Vermögens auf eine KG **abspalten**. Die GmbH existiert mit dem verbleibenden Vermögen neben der KG fort. Eine GmbH kann einen Teil ihres Vermögens auf eine KG **ausgliedern**. Die GmbH besteht fort. An die Stelle des ausgegliederten Vermögens tritt die Beteiligung an der KG. Bei der Spaltung kann das Vermögen sowohl auf eine bestehende KG wie auch auf eine mit der Spaltung zu gründende KG übergehen.

¹ BT-Drucks. 12/6699, 137, 140; zum Diskussionsstand *Hoger* in Lutter, § 190 UmwG Rz. 1 ff.; *Meister/Klöcker* in Kallmeyer, § 190 UmwG Rz. 6, m.w.N.

- Eine GmbH kann – auch gleichzeitig mit anderen Personenhandels- oder Kapitalgesellschaften – auf eine bestehende KG verschmolzen werden (**Verschmelzung durch Aufnahme**). Mit anderen Rechtsträgern kann die GmbH zu einer neuen KG verschmolzen werden (**Verschmelzung durch Neugründung**). Die Verschmelzung führt zur Übertragung des Vermögens der GmbH auf die KG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge. Die GmbH geht unter. An die Stelle der GmbH-Anteile treten die Beteiligungen an der KG. 1202
- Soweit neben der GmbH **Rechtsträger anderer Rechtsformen** an der Umwandlung beteiligt sind, sind die für diese Rechtsform geltenden Vorschriften parallel anzuwenden. 1203
- Steuerlich** ist grundsätzlich in allen Fällen eine Buchwertfortführung möglich. Ein Verlustvortrag der GmbH, der nicht im Rahmen des Formwechsels ausgenutzt wird, geht verloren. Auf der Ebene des Gesellschafters sind weitere Steuernachteile nicht ausgeschlossen¹. 1204
- Bringt die GmbH ihren **Betrieb** in eine KG ein, gelten die Tz. 439 – 440.3 EU – KG entsprechend². 1204.1

II. Generelle Voraussetzungen

- Die Umwandlung einer GmbH zur KG nach dem Umwandlungsgesetz ist beschränkt auf Gesellschaften mit **Sitz im Inland** (§ 1 Abs. 1 UmwG). 1205
- Auch eine bereits **aufgelöste GmbH** kann umgewandelt werden, wenn deren Fortsetzung beschlossen werden könnte (§ 191 Abs. 3 UmwG zum Formwechsel, § 3 Abs. 3 UmwG zur Verschmelzung, § 125 i.V.m. § 3 Abs. 3 UmwG zur Spaltung)³. 1206
- Hinsichtlich der **Einpersonen-GmbH** sind die Umwandlungsmöglichkeiten eingeschränkt, da die KG notwendig aus zwei Gesellschaftern besteht und der Beitritt eines Gesellschafters im Rahmen der Umwandlung ausgeschlossen ist. Ein Formwechsel sowie eine Auf- oder Abspaltung zur Neugründung ist daher 1207

1 Zu den Vor- und Nachteilen in der laufenden Besteuerung von GmbH und KG siehe *Rauenbusch*, DB 2008, 656.

2 Zum Übergang des Gewerbeverluste in einem solchen Fall FG Baden-Württemberg v. 30.1.2017 – 10 K 3703/14, EFG 2017, 1604, Rev. III R 35/17.

3 Zu den Voraussetzungen eines Fortsetzungsbeschlusses siehe *Casper* in Ulmer/Habersack/Löbbe, § 60 GmbHG Rz. 130 ff.; BayObLG v. 4.2.1998 – 3Z BR 462/97, GmbHR 1998, 540.

nur möglich, wenn sich zuvor an der GmbH mindestens eine weitere natürliche oder juristische Person – ggf. als Treuhänder – beteiligt. Auch eine Ausgliederung zur Neugründung ist ausgeschlossen, da hierbei nur die GmbH zum Gesellschafter wird. Alternativ kann der Gesellschafter – oder bei Ausgliederung die GmbH – mit dem Dritten eine KG gründen und die GmbH sodann durch Verschmelzung oder Spaltung auf diese KG umwandeln.

- 1208 Erfolgt die Umwandlung durch Übertragung des Vermögens auf eine bestehende KG im Wege der Verschmelzung oder Spaltung, so hindert u.E. die **Auflösung der KG** die Umwandlung nicht, wenn vor dem Umwandlungsvorgang die Fortsetzung der KG beschlossen wird¹.
- 1209 Gesetzlich nicht geregelt ist die Frage, ob eine bereits gegründete, aber noch nicht im Handelsregister eingetragene GmbH (**Vor-GmbH**) umgewandelt werden kann. U.E. ist dies jedenfalls dann zulässig, wenn die GmbH bei der Anmeldung der Umwandlung zum Handelsregister bereits eingetragen ist und lediglich vor Eintragung der GmbH die zur Umwandlung notwendigen Verträge abgeschlossen und Beschlüsse gefasst wurden. Gleiches sollte gelten, wenn die Anmeldung der Umwandlung zwar vor der Eintragung der GmbH, aber nach deren Anmeldung erfolgt, selbst wenn ein unmittelbarer zeitlicher Zusammenhang besteht. Gründung und Umwandlung wären in der Reihenfolge der Anmeldung einzutragen².
- 1210 Problematischer ist die Umwandlung, wenn hinsichtlich der GmbH ein dauerhaftes **Eintragungshindernis** besteht. Die Umwandlung sollte aber dennoch zugelassen werden. Gesellschaftsrechtlich ist die Vor-GmbH eine Rechtsform eigener Art, auf die GmbH-Recht Anwendung findet, soweit dies nicht gerade die erst durch Eintragung entstehende Rechtsfähigkeit voraussetzt³. U.E. setzt die Anwendung der Umwandlungsvorschriften die Rechtsfähigkeit nicht voraus, wie die Geltung des Umwandlungsrechts für Personengesellschaften zeigt.

1 Streitig, siehe die Nachweise zu Tz. 976 *GmbH ↔ GmbH*; zur Zulässigkeit eines Fortsetzungsbeschlusses siehe *Roth* in *Baumbach/Hopt*, § 131 HGB Rz. 30 ff.

2 *Streck/Mack/Schwedhelm*, GmbHR 1995, 161; zustimmend *Heckschen* in *Widmann/Mayer*, § 120 UmwG Rz. 7.2 (April 2011); *Marsch-Barner* in *Kallmeyer*, § 3 UmwG Rz. 10; *Bayer*, ZIP 1997, 1614; a.A. *Winter* in *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, § 3 UmwG Rz. 22.

3 *Fastrich* in *Baumbach/Hueck*, § 11 GmbHG Rz. 6; *Ulmer/Habersack* in *Ulmer/Habersack/Löbke*, § 11 GmbHG Rz. 5 ff.

Hinweis: Für die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft bestehen keine Kapitalaufbringungsvorschriften. Damit kann auch eine (buchmäßig oder tatsächlich) überschuldete GmbH in eine KG umgewandelt werden¹. 1211

B. Formwechsel

I. Zivilrecht

1. Voraussetzungen

Eine GmbH kann durch Formwechsel in eine KG umgewandelt werden (§§ 190, 191 UmwG). Zu den **generellen Voraussetzungen** siehe Tz. 1205–1211. 1212

Eine GmbH kann nur dann in eine KG umgewandelt werden, wenn der **Unternehmensgegenstand** den Vorschriften über die Gründung einer OHG (§ 105 Abs. 1 und 2 HGB) genügt (§ 228 Abs. 1 UmwG). Ansonsten kommt nur ein Formwechsel in eine Partnerschaftsgesellschaft (§ 228 Abs. 2 UmwG) oder eine GbR in Betracht. Allerdings kann der Umwandlungsbeschluss vorsorglich bestimmen, dass – sollte der Unternehmensgegenstand nicht zur Eintragung einer KG ausreichen – die Gesellschaft die Rechtsform einer GbR erlangt (§ 228 Abs. 2 UmwG). 1213

Hinweis: Die Regelung des § 228 UmwG ist nur für Freiberufler-GmbHs von Relevanz², da ansonsten Gesellschaften, die kein Handelsgewerbe betreiben, durch Eintragung im Handelsregister zur OHG oder KG werden können (§ 105 Abs. 2 HGB). 1214

Alle Gesellschafter der GmbH müssen **taugliche Gesellschafter** einer KG sein. Dies sind alle natürlichen und juristischen Personen, ferner eine OHG oder KG³, aber auch eine BGB-Gesellschaft⁴. 1215

Untaugliche KG-Gesellschafter sind die Erbengemeinschaft, die eheliche oder fortgesetzte Gütergemeinschaft sowie der nicht rechtsfähige Verein⁵. Erben- 1216

1 OLG Stuttgart v. 4.10.2005 – 8 W 426/05, GmbHR 2006, 380 = DStR 2006, 338; siehe auch Wälzholz, AG 2006, 469.

2 Siehe KG v. 27.9.2013 – 12 W 94/12, GmbHR 2014, 38, u.E. zweifelhaft, siehe BGH v. 15.7.2014 – II ZB 2/13, GmbHR 2014 1194; eine Anwalts-GmbH & Co KG ist unzulässig, BGH v. 18.7.2011 – AnwZ 18/10, GmbHR 2011, 1036.

3 Roth in Baumbach/Hopt, § 105 HGB Rz. 28.

4 BGH v. 16.7.2001 – II ZB 23/00, DB 2001, 1983.

5 Im Einzelnen streitig, siehe K. Schmidt in Münchener Kommentar zum HGB, § 105 Rz. 104 ff.; Roth in Baumbach/Hopt, § 105 HGB Rz. 29; zur Erbengemeinschaft als Anteilsinhaber siehe auch BGH v. 19.6.1995 – II ZR 112/94, DStR 1995, 1395; OLG Karlsruhe v. 15.4.1994 – 15 U 143/93, GmbHR 1995, 824.

gemeinschaften sind ggf. vor dem Formwechsel auseinander zu setzen, indem die GmbH-Anteile auf die einzelnen Erben verteilt werden. Sodann nehmen die einzelnen Gesellschafter an dem Formwechsel teil, vorausgesetzt, sie sind taugliche KG-Gesellschafter.

- 1217 Bereitet die Auseinandersetzung Schwierigkeiten oder dauert sie zu lange, so kann der Anteil auf einen geeigneten **Treuhänder** übertragen werden. Nach der Umwandlung kann das Treuhandverhältnis bis zur Auseinandersetzung der Gemeinschaft bestehen bleiben. Allerdings sollte bei diesem Weg Klarheit herrschen, ob die Auflösung der Gemeinschaft in absehbarer Zeit gesichert ist oder ob ein dauerhaftes Treuhandverhältnis gewollt ist. Eine Gütergemeinschaft oder ein nicht rechtsfähiger Verein werden i.d.R. nicht allein wegen der Umwandlung aufgelöst werden können. Hier bietet nur die dauerhafte Treuhandschaft eine Lösung¹.
- 1218 Notwendig sind für den Formwechsel
- ein **Umwandlungsbericht** (§ 192 UmwG),
 - ein Umwandlungsbeschluss (§ 193 UmwG)
 - und die Anmeldung zum Handelsregister.

2. Umwandlungsbericht

- 1219 Von den Vertretungsorganen des formwechselnden Unternehmens ist ein Umwandlungsbericht zu erstellen (§ 192 UmwG). In dem Umwandlungsbericht sind der **Formwechsel** und die künftige Beteiligung der Anteilsinhaber an dem neuen Rechtsträger rechtlich und wirtschaftlich **zu erläutern** und **zu begründen**². Auf Schwierigkeiten bei der Bewertung sowie auf die Folgen für die Beteiligung ist hinzuweisen (vgl. § 192 Abs. 1 S. 2 UmwG i.V.m. § 8 Abs. 2 UmwG).
- 1220 Der Umwandlungsbericht muss einen **Entwurf** des **Umwandlungsbeschlusses** enthalten (§ 192 Abs. 1 S. 3 UmwG).
- 1221 Die Erstellung einer Bilanz oder einer **Vermögensaufstellung** ist nicht erforderlich.

¹ Eingehend zum Formwechsel einer GmbH in eine Treuhand-KG *Suchanek/Hesse*, GmbHR 2014, 466; OFD Niedersachsen v. 7.2.2014, DStR 2014, 533.

² Eingehend zum Inhalt *Hoger* in Lutter, § 192 UmwG Rz. 8 ff.; ferner LG Berlin v. 26.2.1997 – 99 O 178/96, GmbHR 1997, 658; LG Mannheim v. 19.12.2013 – 23 O 50/13, AG 2014, 589 = ZIP 2014, 970.

Hinweis: Das Gesetz enthält keine Vorschrift hinsichtlich des **Zeitpunkts**, auf den der Bericht zu erfolgen hat. Demzufolge besteht – jedenfalls nach dem Gesetzeswortlaut – auch kein Eintragungshindernis, wenn der Bericht zu einem Stichtag erstellt wurde, der mehr als – die sonst nach dem UmwG vorgeschriebenen – acht Monate vor der Anmeldung zum Handelsregister liegt¹. 1222

Zur steuerlichen Notwendigkeit der **Bilanzerstellung** siehe Tz. 1272. 1223

Kein Umwandlungsbericht ist erforderlich (§ 192 Abs. 2 UmwG), wenn alle Anteilsinhaber in notarieller Form verzichten. U.E. kann der **Verzicht** auch mit der Beurkundung des Umwandlungsbeschlusses erklärt werden. 1224

Hinweis: Insbesondere bei Unternehmen in Familienhand wird der Verzicht die Regel werden. Man entgeht so der Offenbarungspflicht des Umwandlungsberichts, insbesondere der Pflicht, eine Vermögensaufstellung mit den wahren Werten zu fertigen². 1225

Das Gesetz normt **keine materiellen Bedingungen** für den Formwechsel. Ansätze der Rechtsprechung, wonach ein Umwandlungsbeschluss im Interesse der Gesellschaft liegen oder zur Verfolgung des Unternehmensgegenstands erforderlich sein müsse, wurden nicht in das Gesetz übernommen³. Ebenso wenig besteht eine materielle Beschlusskontrolle⁴. 1226

3. Umwandlungsbeschluss

a) Inhalt

Der Formwechsel bedarf eines Umwandlungsbeschlusses (§ 193 Abs. 1 UmwG). In dem Umwandlungsbeschluss muss enthalten sein: 1227

- dass die GmbH durch den Formwechsel die **Rechtsform** einer KG erhält (§ 194 Abs. 1 Nr. 1 UmwG);
- die **Firma** der KG (§ 194 Abs. 1 Nr. 2 UmwG, siehe Tz. 1232);
- der **Sitz** der Gesellschaft (§ 234 Nr. 1 UmwG), der nicht mit dem der GmbH identisch sein muss;
- welche Anteilseigner **Kommanditisten** werden sowie der Betrag ihrer jeweiligen Hafeinlage (§ 234 Nr. 2 UmwG);

1 Siehe auch Mayer in Widmann/Mayer, § 192 UmwG Rz. 28 f. (Mai 2008).

2 Vgl. auch Kallmeyer, GmbHR 1993, 461, 463.

3 Vgl. BT-Drucks. 12/6699, 139.

4 Binnewies, GmbHR 1997, 727.

- der **Gesellschaftsvertrag** der KG (§ 234 Nr. 3 UmwG);
- welche Anteilseigner **Komplementäre** werden (§ 194 Abs. 1 Nr. 3 UmwG);
- das **Beteiligungsverhältnis** der Gesellschafter an der KG (§ 194 Abs. 1 Nr. 4 UmwG), das nicht dem bei der GmbH entsprechen muss¹;
- die Fortgeltung, Änderung oder Aufhebung etwaiger **Sonderrechte** (§ 194 Abs. 1 Nr. 5 UmwG);
- ein **Abfindungsangebot** nach § 207 UmwG (§ 194 Abs. 1 Nr. 6 UmwG);
- die **Folgen** des Formwechsels für die **Arbeitnehmer** und ihre Vertretungen sowie die insoweit vorgesehenen Maßnahmen (§ 194 Abs. 1 Nr. 7 UmwG; siehe hierzu Tz. 783–803 *GmbH → GmbH*).

- 1228 Weiter gehende Regelungen sind nicht vorgeschrieben. Der Umwandlungsbeschluss muss sich insbesondere nicht mit dem **Unternehmensvermögen** befassen. Auf Grund der Identität des Rechtsträgers beim Formwechsel findet keine Vermögensübertragung statt².
- 1229 **Hinweis:** Ob es zweckmäßig ist, im Umwandlungsbeschluss den steuerlichen Umwandlungsstichtag und den **Wertansatz** (Buchwert, Zwischenwert, gemeiner Wert) festzuschreiben, ist eine Frage des Einzelfalls. Steuerlich bindend sind solche Regelungen jedenfalls nicht. Maßgebend ist die tatsächliche Bilanzerstellung, siehe Tz. 1347 ff.
- 1230 Der **Gesellschaftsvertrag** muss im Umwandlungsbeschluss enthalten sein. U.E. genügt es, den Vertrag als Anlage dem Beschluss beizufügen.
- 1231 **Hinweis:** Die Abfassung eines neuen Gesellschaftsvertrags ist dringend zu empfehlen, da ansonsten Rechtsunsicherheit besteht, inwieweit bisherige Satzungsbestimmungen fortgelten sollen oder die gesetzlichen Bestimmungen zur KG Anwendung finden. Wenn der Vertrag mit dem Umwandlungsbeschluss neu gefasst wird, ist allerdings zu berücksichtigen, dass er damit der notariellen Beurkundung unterliegt. U.E. reicht es aus, den Gesellschaftsvertrag in einem gesonderten Beschluss, der keiner Beurkundung bedarf, zu fassen.
- 1232 Die bisherige **Firma** darf beibehalten werden (§ 200 Abs. 1 UmwG). Zu ändern ist der Rechtsformzusatz (statt „GmbH“ „KG“, § 200 Abs. 2 UmwG). Ändert die Gesellschaft ihre Firma, so gilt § 19 HGB. Der Name eines Gesellschafters, der anlässlich des Formwechsels ausscheidet, darf nur benutzt werden, wenn dieser zustimmt (§ 200 Abs. 3 UmwG).

1 Ebenso, wenn auch mit gewissen Einschränkungen, *Hoger* in Lutter, § 194 UmwG Rz. 13.

2 Gesetzesbegründung zu § 194 UmwG, BT-Drucks. 12/6699, 140.

b) Vorbereitung der Beschlussfassung

Der Umwandlungsbeschluss kann nur in einer Versammlung der Anteilshaber gefasst werden (§ 193 UmwG). Für die **Ladung** gelten die Satzungsbestimmungen der GmbH; soweit eine vertragliche Regelung fehlt, gelten die §§ 49–51 GmbHG. Die Beschlussfassung über den Formwechsel ist in der Ladung schriftlich anzukündigen¹ und der Umwandlungsbericht sowie das Abfindungsangebot nach § 207 UmwG zu übersenden (§§ 230 Abs. 1, 231 UmwG). Der Übersendung des Abfindungsangebots steht die Veröffentlichung im Bundesanzeiger und den sonstigen Gesellschaftsblättern gleich (§ 231 S. 2 UmwG). Der Umwandlungsbericht ist ferner in der Gesellschafterversammlung, die über den Formwechsel beschließen soll, auszulegen oder auf andere Weise zugänglich zu machen (§ 232 Abs. 1 UmwG). 1233

Der Entwurf des Umwandlungsbeschlusses ist spätestens einen Monat vor dem Tag der Versammlung der Anteilshaber, die den Formwechsel beschließen soll, dem zuständigen **Betriebsrat** zuzuleiten (§ 194 Abs. 2 UmwG, der nur die Informationspflicht, keine weitere Zustimmungspflicht regelt). Bei Unternehmen, die einen Betriebsrat haben, folgt hieraus, dass die Geschäftsführung in dem Zwang steht, die Gesellschafterversammlung zuvor schon einmal einzuberufen, da der Betriebsrat schlecht vor den Gesellschaftern über den geplanten Umwandlungsbeschluss unterrichtet werden kann. 1234

c) Mehrheit, Form des Beschlusses

Der Umwandlungsbeschluss bedarf einer Mehrheit von mindestens $\frac{3}{4}$ **der abgegebenen Stimmen**, sofern die Satzung der GmbH keine größere Mehrheit oder weitere Erfordernisse verlangt (§ 233 Abs. 2 UmwG). Damit bleiben stimmrechtslose Anteile ebenso außer Betracht wie Stimmenthaltungen oder Stimmen von Gesellschaftern, die nicht zur Gesellschafterversammlung erscheinen. Die Umwandlungsmöglichkeit der GmbH in eine Personengesellschaft muss in der Satzung nicht vorgesehen sein. Dies gilt auch für die Umwandlung durch Mehrheitsbeschluss. Geringere Mehrheitserfordernisse als nach § 233 Abs. 2 UmwG in der Satzung sind allerdings unwirksam. 1235

Ferner müssen alle Gesellschafter zustimmen, die in der Kommanditgesellschaft die Stellung eines persönlich haftenden Gesellschafters haben sollen (§ 233 Abs. 2 UmwG), sowie die Anteilseigner, von deren Genehmigung die Abtretung der Anteile des formwechselnden Rechtsträgers abhängig ist (§ 193 Abs. 2 1236

¹ Dabei muss der Komplementär genannt werden, LG Wiesbaden v. 8.6.1998 – 11 O 65/96, AG 1999, 47.

UmwG). Sofern Gesellschafter, deren **Zustimmung** erforderlich ist, nicht zur Gesellschafterversammlung erscheinen, wird der Beschluss erst wirksam, wenn diese Gesellschafter nachträglich Ihre Zustimmung erklären. Zulässig ist u.E., wenn diese Zustimmungserklärungen vorab eingeholt werden¹.

- 1237 Der Umwandlungsbeschluss und die erforderlichen Zustimmungserklärungen müssen **notariell beurkundet** werden (§ 193 Abs. 3 UmwG)². Für die Bevollmächtigung eines Vertreters reicht dagegen einfache Schriftform (§ 47 Abs. 3 GmbHG). Mitgesellschafter sind im Fall der Bevollmächtigung von § 181 BGB zu befreien.
- 1238 Bei **minderjährigen Gesellschaftern** bedarf die Stimmabgabe in der Gesellschafterversammlung wie auch die nachträgliche Zustimmung u.E. keiner vormundschaftsgerichtlichen Genehmigung (§§ 1643, 1822 Nr. 3 BGB), weil der Formwechsel keine Gesellschaftsgründung beinhaltet³.
- 1239 Ebenso wenig bedarf bei verheirateten Gesellschaftern, die im gesetzlichen Güterstand der **Zugewinnngemeinschaft** leben, ein Formwechsel der Zustimmung des Ehegatten gemäß § 1365 BGB⁴.
- 1240 Stirbt ein Gesellschafter zwischen Umwandlungsbeschluss und Eintragung, so gelten die Regeln des GmbH-Rechts. Die **Erben** treten in die Rechtsstellung des verstorbenen Gesellschafters. Die Möglichkeiten zum Ausschluss der Erben bestimmen sich nach dem Gesellschaftsvertrag der GmbH. Grundsätzlich sind die Erben auch an den Umwandlungsbeschluss gebunden. Ausnahmen gelten mE, soweit der verstorbene Gesellschafter eine Komplementärstellung einnehmen sollte. Hier ist die Zustimmung der Erben entsprechend § 233 Abs. 2 UmwG erforderlich. Erfolgt – etwa mangels Kenntnis von dem Erbfall – die Eintragung des verstorbenen Gesellschafters als Komplementär, haben die Erben das Recht aus § 139 HGB.
- 1241 Werden hingegen GmbH-Anteile zwischen Beschlussfassung und Eintragung abgetreten, ist der **Erwerber** auch hinsichtlich der Übernahme der persönlichen Haftung an den Umwandlungsbeschluss gebunden.

1 Göthel in Lutter, § 233 UmwG Rz. 10.

2 Zu den Kosten LG Stuttgart v. 17.1.2001 – 2 T 447/99, GmbHR 2001, 977.

3 A.A. Göthel in Lutter, § 233 UmwG Rz. 49 ff.

4 Streitig, wie hier Zimmermann in Kallmeyer, § 193 UmwG Rz. 26; a.A. Göthel in Lutter, § 233 UmwG Rz. 48.

d) Barabfindungsangebot

Gesellschafter, die dem Formwechsel **nicht zustimmen**, aber überstimmt werden, scheiden nicht zwingend aus der Gesellschaft aus. Vielmehr hat die Gesellschaft jedem Gesellschafter, der dem Umwandlungsbeschluss in der Gesellschafterversammlung widerspricht, sein Ausscheiden aus der KG gegen eine angemessene Barabfindung anzubieten (§ 207 UmwG). 1242

Den gleichen Anspruch haben Gesellschafter, die nicht zur Gesellschafterversammlung erschienen sind, wenn sie zu Unrecht nicht zur Gesellschafterversammlung zugelassen wurden oder die Versammlung nicht ordnungsgemäß einberufen oder der Gegenstand der Beschlussfassung nicht ordnungsgemäß bekannt gemacht worden ist (§ 207 Abs. 2 i.V.m. § 29 Abs. 2 UmwG). Ansonsten haben **nicht erschienene Gesellschafter** keinen Abfindungsanspruch. 1243

Die Barabfindung muss die Verhältnisse der GmbH zum Zeitpunkt der Beschlussfassung über den Formwechsel berücksichtigen (§ 208 i.V.m. § 30 Abs. 1 UmwG). Der Gesellschafter hat Anspruch auf Ersatz des **vollen wirtschaftlichen Werts** seiner Beteiligung. Etwaige Satzungsregelungen über die Abfindung ausscheidender Gesellschafter sind nicht relevant. Grundsätzlich ist der Ertragswert als der für eine Unternehmensbewertung gängige Maßstab zugrunde zu legen. Der Substanzwert fungiert als Kontrollwert¹. 1244

Gesetzlich nicht geregelt ist die Frage, wer die **Höhe der Abfindung** für die Beschlussfassung festlegt. Da es sich nicht um eine Geschäftsführungsmaßnahme handelt, ist u.E. die Gesellschafterversammlung zuständig, die – wenn keine abweichende Satzungsregelung besteht – mit einfacher Mehrheit entscheidet. Da das Abfindungsangebot bereits vor Beschlussfassung mitgeteilt werden muss, ist der Gesellschafterversammlung, die über den Formwechsel beschließt, ggf. eine Gesellschafterversammlung, die über die Abfindungshöhe beschließt, vorzuschalten. 1245

Die Angemessenheit der Abfindung ist stets durch einen **Prüfer** zu prüfen (§ 208 i.V.m. § 30 UmwG). Allerdings können die Berechtigten auf die Prüfung und den Prüfungsbericht verzichten, wobei die Verzichtserklärung notariell zu beurkunden ist (§ 208 i.V.m. § 30 Abs. 2 S. 2 UmwG). Dieser **Verzicht** wird dann in Betracht kommen, wenn die Überstimmten das Unternehmen so gut kennen, dass sie die Angemessenheit des Angebots selbst abschätzen können 1246

1 BayObLG v. 19.10.1995 – BReg. 3 Z 17/90, AG 1996, 127; BayObLG v. 31.5.1995 – 3Z BR 67/89, GmbHR 1995, 662 = AG 1995, 509 = WM 1995, 1580; LG Dortmund v. 1.7.1996 – 20 AktE 2/94, AG 1996, 427 = DB 1996, 2221; *Wälzholz* in Widmann/Mayer, § 30 UmwG Rz. 6 ff. (März 2016).

oder wenn das Angebot so großzügig bemessen ist, dass der Prüfer nur die Unangemessenheit mit umgekehrten Vorzeichen feststellen kann. Der Verzicht spart in solchen Fällen weitere Prüfungskosten.

- 1247 Das Angebot einer Barabfindung kann nur **binnen zwei Monaten** nach Bekanntmachung des Formwechsels angenommen werden (§ 209 UmwG). Eine Annahme der Barabfindung vor Eintragung der Umwandlung ist u.E. ausgeschlossen, da erst mit der Eintragung feststeht, dass es tatsächlich zum Rechtsformwechsel kommt. Unberührt bleibt ggf. ein Austrittsrecht.
- 1248 Der **Abfindungsanspruch** entsteht mit der Eintragung der Umwandlung in das Handelsregister und ist sogleich **fällig**. Die Abfindung ist ab Bekanntmachung der Eintragung der Umwandlung mit 2 % pa. über dem jeweiligen Basiszins nach § 247 BGB zu **verzinsen** (§ 208 i.V.m. §§ 30 Abs. 1 S. 2, 15 Abs. 2 S. 1 UmwG). Die Geltendmachung eines weiter gehenden (Verzugs-)Schadens ist nicht ausgeschlossen. **Schuldnerin** des Anspruchs ist die KG. Der Anspruch mindert das Kapital der Gesellschaft.
- 1249 Zur **steuerlichen Behandlung** vgl. Tz. 1473–1478.
- 1250 Die **Unangemessenheit** der Abfindung berechtigt nicht zur Anfechtung des Umwandlungsbeschlusses (§ 210 UmwG). Auseinandersetzungen um die Angemessenheit sind einem besonderen Verfahren (Spruchverfahren) zugewiesen (§ 212 UmwG). Antragsberechtigt sind Gesellschafter, denen nach § 29 UmwG eine Abfindung anzubieten war, somit nur diejenigen, die Widerspruch erklärt haben, sofern nicht ausnahmsweise ein Widerspruch nicht erforderlich war (§ 29 Abs. 2 UmwG). Nicht antragsberechtigt sind Gesellschafter, die das Angebot bereits angenommen haben¹. Ihnen steht aber im Fall einer Erhöhung des Angebotes auf Grund gerichtlicher Entscheidung eine Nachzahlung zu (§ 13 SpruchG)². Der Antrag kann nur binnen drei Monaten nach dem Tag gestellt werden, an dem die Eintragung der Umwandlung in das Handelsregister nach § 10 HGB als bekannt gemacht gilt (§ 4 Abs. 1 Nr. 4 SpruchG). Die Entscheidung des Gerichts ist für alle Gesellschafter bindend (§ 13 SpruchG). Die Kosten des Verfahrens hat i.d.R. die Gesellschaft zu tragen (siehe § 15 Abs. 2 SpruchG)³.
- 1251 Nach § 211 UmwG stehen Verfügungsbeschränkungen im Gesellschaftsvertrag einer **Veräußerung** der Anteile innerhalb dieser Zwei-Monats-Frist des § 209

1 OLG Düsseldorf v. 6.12.2000 – 19 W 1/00 AktE, AG 2001, 596 = DB 2001, 189; Grunewald in Lutter, § 34 UmwG Rz. 2.

2 Mennicke in Lutter, Anhang II § 13 SpruchG Rz. 4.

3 OLG Düsseldorf v. 11.3.1998 – 19 W 1/98, AG 1998, 525 = DB 1998, 1022.

UmwG nicht entgegen. Damit soll dem widersprechenden Gesellschafter ermöglicht werden, seine Beteiligung frei zu veräußern. Durch § 211 UmwG werden – zumindest seit der Änderung dieser Vorschrift in 1998¹ – nicht nur vertragliche, sondern auch gesetzliche Verfügungsbeschränkungen aufgehoben.

e) Anfechtung

Die Wirksamkeit des Umwandlungsbeschlusses kann nur im Klageweg angefochten werden. Die **Klage** muss innerhalb eines Monats nach der Beschlussfassung erhoben werden (§ 195 Abs. 1 UmwG). Sie kann nicht darauf gestützt werden, dass die Beteiligung an der KG zu niedrig sei oder keinen ausreichenden Gegenwert für untergehende GmbH-Anteile darstelle (§ 195 Abs. 2 UmwG). In diesen Fällen kann der Gesellschafter von der Gesellschaft lediglich im Spruchverfahren eine bare Zuzahlung verlangen (§ 196 UmwG; siehe Tz. 1049–1051 *GmbH ↔ GmbH*)². 1252

Die Anfechtung des Umwandlungsbeschlusses ist ein Eintragungshindernis (§ 198 Abs. 3 i.V.m. § 16 Abs. 2 UmwG; siehe Tz. 1064 *GmbH ↔ GmbH*). 1253

4. Handelsregisteranmeldung

Die neue Rechtsform der **Gesellschaft** ist durch die Geschäftsführer der GmbH zum Handelsregister der GmbH anzumelden (§§ 198, 235 Abs. 2 UmwG). Ist für die KG – etwa wegen Sitzverlegung – ein anderes Registergericht zuständig, so hat auch dort die Anmeldung zu erfolgen (§ 198 Abs. 2 UmwG)³. 1254

Die Anmeldung bedarf **öffentlich beglaubigter Form** (§ 12 Abs. 1 HGB). Eine Vorschrift zur Anmeldung innerhalb einer bestimmten Frist nach Beschlussfassung oder Erstellung der Vermögensübersicht gibt es handelsrechtlich nicht, wohl aber steuerrechtlich, siehe Tz. 1272. 1255

Der Anmeldung sind in Ausfertigung oder in öffentlich beglaubigter Abschrift oder, soweit sie nicht notariell zu beurkunden sind, in Urschrift oder Abschrift beizufügen (§ 199 UmwG): 1256

1 BGBl. 1998 I, 1878; Neye, DB 1998, 1649.

2 OLG Stuttgart v. 19.3.2008 – 20 W 3/06, AG 2008, 510 = ZIP 2008, 2020: ein Anspruch auf bare Zuzahlung besteht nur bei individueller Benachteiligung des Anteilsinhabers.

3 Eingehend Berninger, GmbHR 2004, 659.

- die Niederschrift des **Umwandlungsbeschlusses**,
- die erforderlichen **Zustimmungserklärungen** einzelner Gesellschafter,
- der **Umwandlungsbericht** oder die Erklärung über den Verzicht auf seine Erstellung,
- ein Nachweis über die rechtzeitige Zuleitung des Umwandlungsbeschlusses **an den Betriebsrat** gemäß § 194 Abs. 2 UmwG.

1257 Die Geschäftsführer haben in der Anmeldung zu erklären, dass keine Klage gegen den Umwandlungsbeschluss anhängig ist. Wird nach der Anmeldung eine Klage erhoben, haben die Geschäftsführer dies dem Registergericht mitzuteilen. Der **Erklärung der Geschäftsführer** steht ein rechtskräftiger Beschluss des mit der Anfechtungsklage befassten Gerichts, dass die Anfechtung die Eintragung nicht hindert (§ 198 Abs. 3 i.V.m. § 16 Abs. 3 UmwG), oder eine notarielle Verzichtserklärung der Gesellschafter (§ 198 Abs. 3 i.V.m. § 16 Abs. 2 S. 2 UmwG) gleich (siehe Tz. 1064 GmbH ↔ GmbH). Gesonderte Angaben nach §§ 106, 162 HGB sind u.E. nicht zwingend erforderlich, da sie in dem Umwandlungsbeschluss enthalten sind, wären aber zweckmäßig.

5. Handelsregistereintragung

- 1258 Das Registergericht prüft, ob die **formellen Voraussetzungen** für den Formwechsel gegeben sind, insbesondere alle notwendigen Unterlagen vorliegen. Ein materielles Prüfungsrecht besteht nicht.
- 1259 Erfolgt die **Anmeldung zu unterschiedlichen Gerichten** (Tz. 1254), so hat die Eintragung in dem Register der GmbH mit dem Vermerk zu erfolgen, dass die Umwandlung erst mit der Eintragung der KG wirksam wird.
- 1260 Das Registergericht hat die Eintragung der neuen Rechtsform **bekannt zu machen** (§ 201 UmwG).

6. Rechtsfolgen der Eintragung

- 1261 Die Eintragung ist für den Formwechsel **konstitutiv**. Mit der Eintragung wird aus der GmbH eine KG (keine Rückwirkung). Die Gesellschafter bleiben identisch (§ 202 Abs. 1 UmwG)¹.

¹ Siehe aber OLG Bremen v. 1.10.2015 – 5 U 21/14, GmbHR 2015, 1321, keine Haftung der mit der Umwandlung ausscheidenden Gesellschafter.

Da die GmbH als Rechtsträger in der Form der KG fortbesteht (§ 202 Abs. 1 Nr. 1 UmwG), entfallen die ansonsten bei einer Umwandlung aus der Beendigung der rechtlichen Existenz der GmbH resultierenden Rechtsfolgen. So werden **Prozesse** nicht unterbrochen. Steuerbescheide, die einen Zeitraum vor dem Formwechsel betreffen, sind unmittelbar an die KG und nicht an sie als Rechtsnachfolger der GmbH zu richten. Gesellschafterbeschlüsse für den Zeitraum vor der Eintragung des Formwechsels können nach den für eine KG geltenden Regeln gefasst und geändert werden¹. Öffentlich-rechtliche Erlaubnisse bleiben bestehen, sofern sie nicht rechtsformabhängig sind². 1262

Die **Organe** der GmbH (Geschäftsführer, Aufsichtsrat) verlieren allerdings ihre Funktion³. Die Vertretung der KG bestimmt sich nach den gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen, ansonsten nach den gesetzlichen Regeln (§ 164 HGB). Von der Organstellung zu unterscheiden sind etwaige Anstellungsverträge. An diese bleibt die Gesellschaft gebunden⁴. 1263

Rechte Dritter an den GmbH-Anteilen (z.B. Pfandrechte, Nießbrauch) bestehen an den KG-Beteiligungen fort (§ 202 Abs. 1 Nr. 2 UmwG). Ebenso bleiben gesellschaftsrechtliche Verbindungen von dem Formwechsel unberührt⁵. Allenfalls ergeben sich Kündigungsgründe (siehe Tz. 1075–1078 GmbH ↔ GmbH). 1264

Gläubiger der Gesellschaft, die noch keinen Anspruch auf Befriedigung haben, können Sicherheit für ihre Forderungen verlangen (§ 204 i.V.m. § 22 UmwG). Voraussetzung ist, dass sie ihr Verlangen innerhalb von sechs Monaten nach Bekanntmachung des Formwechsels gegenüber der Gesellschaft geltend machen. 1265

Die Geschäftsführer und – falls vorhanden – die Mitglieder des Aufsichtsrats haften der Gesellschaft, den Gesellschaftern und Gläubigern der Gesellschaft für einen **Schaden**, den sie durch den Formwechsel erleiden (§ 205 Abs. 1 UmwG)⁶. Diese Ansprüche verjähren fünf Jahre nach der Bekanntgabe des Formwechsels (§ 205 Abs. 2 UmwG). 1266

1 Ebenso *Vossius* in Widmann/Mayer, § 202 UmwG Rz. 82 (Mai 2015).

2 Siehe OVG Lüneburg v. 12.5.2015 – 7 ME 1/15, GewArch. 2015, 368 zur Spielhal-
lenerlaubnis.

3 Eine Prokura erlischt nicht, OLG Köln v. 6.5.1996 – 2 Wx 9/96, GmbHR 1996,
773.

4 Eingehend Röder/Lingemann, DB 1993, 1341; Buchner/Schlobach, GmbHR 2004, 1.

5 OLG Düsseldorf v. 27.2.2004 – 19 W 3/00 AktE, AG 2004, 324 = DB 2004, 1032,
zum Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag.

6 Dazu Hoger in Lutter, § 205 UmwG Rz. 13 ff.

- 1267 Durch die Eintragung wird der Mangel der notariellen Beurkundung des Umwandlungsbeschlusses und ggf. erforderlicher Zustimmung- oder Verzichtserklärungen einzelner Anteilseigner geheilt (vgl. § 202 Abs. 1 Nr. 3 UmwG). Sonstige **Mängel** des Formwechsels lassen Wirkungen der Eintragung unberührt (§ 202 Abs. 3 UmwG). Damit ist eine rückwirkende Beseitigung des Formwechsels ausgeschlossen¹.

7. Kosten²

- 1268 Für die **Beurkundung des Umwandlungsbeschlusses** erhält der Notar eine 2,0 Gebühr, mindestens jedoch 120,- Euro gemäß Nr. 21100 KV zum GNotKG. Geschäftswert ist das Aktivvermögen der Gesellschaft (§§ 108 Abs. 3, 38 GNotKG).
- 1269 Entwirft der Notar die **Anmeldung**, löst dies eine 0,3 bis 0,5 Gebühr nach Nr. 24102 i.V.m. Nr. 21201 (5) KV zum GNotKG aus (vgl. § 92 Abs. 2 GNotKG). Der Geschäftswert beträgt 60 000,- Euro (§ 105 Abs. 3 Nr. 3 GNotKG). Die erste Beglaubigung ist dann gebührenfrei (Vorb. 2.4.1 Abs. 2 KV zum GNotKG). Ansonsten fällt für die Beglaubigung eine 0,2 Gebühr, mindestens 20,- Euro an (Nr. 25100 KV zum GNotKG).
- 1270 Die Kosten der Registereintragung betragen 240,- Euro (§ 58 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 GNotKG i.V.m. § 1 HRegGebV, Gebühr 2402).

II. Steuerrecht

- 1271 Für den Formwechsel einer GmbH in eine KG sind die §§ 3 bis 8 und 10 UmwStG entsprechend anzuwenden (§ 9 UmwStG). Für die Gewerbesteuer gilt § 18 UmwStG. Danach wird der Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft behandelt wie die **Verschmelzung** einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft. Damit sind hier die Tz. 1337–1483 entsprechend anzuwenden.
- 1272 **Besonderheiten** gelten insoweit, als bei dem Formwechsel, anders als bei der Verschmelzung, wegen der Identitätswahrung keine handelsrechtliche Über-

1 OLG Hamm v. 27.11.2000 – 15 W 347/00, DB 2001, 85; zu Grenzen der Mängelheilung K. Schmidt, ZIP 1998, 181; OLG München v. 14.4.2010 – 7 U 5167/09, AG 2010, 458 = GmbHR 2010, 531: keine Heilung des Umwandlungsbeschlusses bei Ladungsmängeln.

2 Zum Vorsteuerabzug OFD Düsseldorf v. 19.7.1999, UR 1999, 426.

tragungsbilanz aufzustellen ist. Dem folgt das Steuerrecht nicht. Steuerrechtlich ist die GmbH eigenständiges Rechtssubjekt, das der Körperschaftsteuer unterliegt, während die KG eine Mitunternehmerschaft ist, bei der die Besteuerung auf der Ebene der Gesellschafter erfolgt. Daher ist für steuerliche Zwecke auf den Zeitpunkt, in dem der Formwechsel wirksam wird (Registereintragung, § 202 Abs. 1 Nr. 1 UmwG), von der Kapitalgesellschaft eine **Übertragungsbilanz** und von der Personengesellschaft eine Eröffnungsbilanz aufzustellen (§ 9 S. 2 UmwStG). Diese Bilanzen können (Wahlrecht) auch für einen **Stichtag** aufgestellt werden, der höchstens acht Monate vor der Anmeldung des Formwechsels zur Eintragung in das Handelsregister liegt (§ 9 S. 3 UmwStG). In diesem Fall erfolgt eine steuerliche Rückwirkung des Formwechsels nach Maßgabe der Grundsätze des § 2 UmwStG. So sind Einkommen und Vermögen der übertragenden Körperschaft sowie Einkommen und Vermögen der Gesellschafter der übernehmenden Personengesellschaft so zu ermitteln, als ob das Vermögen der Körperschaft mit Ablauf des Stichtags der Bilanz, die dem Vermögensübergang zugrunde liegt (steuerlicher Übertragungsstichtag), auf die übernehmende Personengesellschaft übergegangen wäre (vgl. § 2 Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 UmwStG)¹. Das Gleiche gilt für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen bei der Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 1 S. 2 UmwStG), nicht hingegen für die Umsatzsteuer.

Gehören zum Vermögen der GmbH Grundstücke, fällt beim Formwechsel 1273 keine **Grunderwerbsteuer** an, da keine Vermögensübertragung stattfindet².

C. Spaltung

I. Aufspaltung

1. Zivilrecht

Eine GmbH kann im Wege der Aufspaltung Vermögen auf eine bereits existierende (**Spaltung zur Aufnahme**) oder mit der Spaltung zu gründende (**Spaltung zur Neugründung**) Kommanditgesellschaft übertragen (siehe Tz. 1201 sowie Tz. 726–738 *GmbH → GmbH*). 1274

¹ Zu § 15a EStG BFH v. 3.2.2010 – IV R 61/07, GmbHR 2010, 882 = FR 2010, 886 = BStBl. 2010 II, 942.

² Greve in Haritz/Menner, § 9 UmwStG Rz. 78 ff., m.w.N.; von daher ist dem Grundbuchamt auch keine Unbedenklichkeitsbescheinigung vorzulegen, siehe LG Dresden v. 16.7.1998 – 2 T 0626/98, DB 1998, 1807.