

Leseprobe zu

Schwedhelm

### **Die Unternehmensumwandlung**

Verschmelzung, Spaltung, Formwechsel, Einbringung



Ein geniales Praxisbuch für alle Berater im Umwandlungsrecht. Auf topaktuellem Stand: u.a. mit UmRUG Gesetz zur Umsetzung der Umwandlungsrichtlinie, KöMoG Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts, MoPeG Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts.

10. neu bearbeitete Auflage 2023, 622 Seiten, Handbuch

Mehr erfahren

99,00 € inkl. MwSt.Lieferbar

ISBN 978-3-504-62325-8

zungen über Sondervorteile, Gründungsaufwand<sup>552</sup>, Sacheinlagen und Sachübernahmen, die in den Satzungen der übertragenden Gesellschaften enthalten waren, sind in die Satzung der neuen GmbH zu übernehmen (§ 57 UmwG). Die Gründungsvorschriften für die GmbH sind zu beachten (§ 36 UmwG). Ein Sachgründungsbericht ist verzichtbar, soweit es sich bei dem übertragenden Rechtsträger um eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft handelt (§ 58 Abs. 2 UmwG).

- 1188 Die Regelungen zur **Kapitalerhöhung** sind nicht anzuwenden (§ 56 UmwG), da die als Gegenleistung zu gewährenden Anteile durch die Neugründung entstehen.
- 1189 Der Verschmelzungsbeschluss jeder der übertragenden Gesellschaften muss auch die **Zustimmung zur Satzung** und zum Geschäftsführer der neuen GmbH enthalten (§ 59 UmwG).
- 1190 Die Verschmelzung ist zum Register der übertragenden Gesellschaften wie auch zum Register der neuen GmbH **anzumelden** (§ 38 UmwG).

## II. Steuerrecht

- 1191 Die Tz. 1102–1185 gelten entsprechend.

### ■ GmbH → GmbH & Co KG

- 1192 Eine GmbH kann **unmittelbar** in eine GmbH & Co KG umgewandelt werden<sup>553</sup>.
- 1193 **Besteht** bereits eine **GmbH & Co KG**, so kann auf diese verschmolzen<sup>554</sup> oder gespalten werden. Es gelten die Tz. 1274–1516 *GmbH → KG*. Auch bei der GmbH & Co KG ist der Verschmelzungsbericht entbehrlich (§ 41 UmwG a.F.; §§ 42, 39a UmwG n.F.), wenn alle Kommanditisten Geschäftsführer der Komplementär-GmbH sind<sup>555</sup>.

---

552 Siehe dazu Tz. 72 *AG → GmbH*.

553 Zur AG & Co KG siehe *Beckmann*, DStR 1995, 296; zur Ausgliederung eines Teilbetriebs auf eine GmbH & Co KG: *Grevel/Oehlschlägel* in Engl, E.3.; zur Aufspaltung auf zwei GmbH & Co KG: *Hasselbrink/Krempf* in Engl, B.2.; zum Formwechsel: *Friedl/Krämer* in Formularbuch Recht und Steuern, A. 15.50.

554 Vertragsmuster: *Traßl* in Engl, A. 6; *Heckschen* in Widmann/Mayer, Anh. 4, M 23 ff. (April 2018).

555 OLG Rostock v. 10.2.2021 – 1 W 37/20, GmbHR 2021, 497.

- Soll durch die Umwandlung eine GmbH & Co KG **entstehen**, ist auf eine lückenlose Haftungsbeschränkung zu achten. Zwei Wege sind gegeben. 1194
- Variante 1:** Eine Neu-GmbH wird gegründet. Diese begründet als Komplementärin mit den Gesellschaftern der Alt-GmbH als Kommanditisten eine GmbH & Co KG. Sodann wird die Alt-GmbH auf die GmbH & Co KG verschmolzen. Für die **Verschmelzung** gilt Tz. 1305–1483 *GmbH → KG*. 1195
- Variante 2**<sup>556</sup>: Eine Neu-GmbH wird gegründet<sup>557</sup>. Ihr wird ein Anteil an der Alt-GmbH (1,- Euro genügt, siehe § 5 Abs. 2 GmbHG) ggf. als Treuhänder übertragen. Sodann kann die Alt-GmbH durch **Formwechsel** in eine KG umgewandelt werden, wobei die Neu-GmbH die Komplementär- und die übrigen Gesellschafter die Kommanditistenstellung übernehmen<sup>558</sup>. Für den Formwechsel gilt Tz. 1212–1273 *GmbH → KG*. 1196
- Hinweis:** Überwiegend wird beim Formwechsel einer GmbH in eine GmbH & Co KG ein Beitritt der Komplementär-GmbH während der Umwandlung für zulässig gehalten<sup>559</sup>. Der BGH hat diese Frage bisher nicht abschließend bestätigt<sup>560</sup>. Bis dahin bleibt die Variante 2 empfehlenswert. 1197
- 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 vorliegt<sup>561</sup>. 1197.1

---

556 Vertragsmuster: *Miras* in Langenfeld/Miras, Rz. 1604 ff.; *Fuhrmann* in GmbH-Handbuch, Teil V, M 360 (Januar 2021); *Greve/Oehlschlägel* in Engl, E. 3; *Vossius* in Widmann/Mayer, Anh. 4, M 150 ff. (August 2017).

557 Die gleiche Gestaltung ginge auch mit einer UG (haftungsbeschränkt), siehe *Römermann/Passarge*, ZIP 2009, 1497.

558 Nach BayObLG v. 4.11.1999 – 3Z BR 333/99, GmbHR 2000, 89, rkr., genügt es, wenn die GmbH zwischen Formwechselbeschluss und Eintragung der Umwandlung in die Alt-GmbH eintritt.

559 OLG Oldenburg v. 19.12.2019 – 12 W 133/1, GmbHR 2020, 327; *Bärwaldt* in Semler/Stengel/Leonard, § 197 UmwG Rz. 13; *Hoger* in Lutter, § 202 UmwG Rz. 12.

560 Dazu tendierend BGH v. 9.5.2005 – II ZR 29/03, GmbHR 2005, 1136 = AG 2005, 613 = DStR 2005, 1539. Weiterhin gegen die Möglichkeit eines Gesellschafterwechsels im Rahmen der Umwandlung *Leonard* in Semler/Stengel/Leonard, § 202 UmwG Rz. 22; *Vossius* in Widmann/Mayer, § 228 UmwG Rz. 98 f. (Juli 2017).

561 Siehe *Behrens/Renner*, BB 2016, 683; *Suchanek/Hesse*, GmbHR 2014, 466; OFD Niedersachsen v. 7.2.2014, DStR 2014, 533.

1198 Entsprechend ist zu verfahren, wenn eine **Spaltung** zur Neugründung einer GmbH & Co KG erfolgen soll<sup>562</sup>.

■ GmbH → KG

<b>A. Übersicht</b> .....	1199		
I. Umwandlungsmöglichkeiten	1199		
II. Generelle Voraussetzungen ..	1205		
<b>B. Formwechsel</b> .....	1212		
I. Zivilrecht .....	1212		
1. Voraussetzungen .....	1212		
2. Formwechselbericht .....	1219		
3. Formwechselbeschluss ...	1227		
a) Inhalt .....	1227		
b) Vorbereitung der Beschlussfassung .....	1233		
c) Mehrheit, Form des Beschlusses .....	1235		
d) Barabfindungsangebot	1242		
e) Anfechtung .....	1252		
4. Handelsregisteranmeldung	1254		
5. Handelsregistereintragung	1258		
6. Rechtsfolgen der Eintra- gung .....	1261		
7. Kosten .....	1268		
II. Steuerrecht .....	1271		
<b>C. Spaltung</b> .....	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 Gesellschafter .....	1292		
		e) Zur Körperschaftsbe- steuerung optierende KG .....	1293
		II. Abspaltung .....	1301
		1. Zivilrecht .....	1301
		2. Steuerrecht .....	1302
		III. Ausgliederung .....	1303
		1. Zivilrecht .....	1303
		2. Steuerrecht .....	1304
		<b>D. Verschmelzung</b> .....	1305
		I. Verschmelzung durch Aufnahme .....	1305
		1. Zivilrecht .....	1305
		a) Voraussetzungen .....	1305
		b) Verschmelzungsvertrag	1307
		c) Umtauschverhältnis und Barabfindungs- angebot .....	1318
		d) Verschmelzungsbericht und Prüfung .....	1320
		e) Verschmelzungsbe- schlüsse .....	1322
		f) Bilanzierung .....	1330
		g) Anmeldung und Eintragung .....	1334
		h) Rechtsfolgen der Verschmelzung .....	1335
		i) Kosten .....	1336
		2. Steuerrecht .....	1337
		a) Steuerliche Rückwir- kung .....	1337
		b) Besteuerung der GmbH	1347
		aa) Wertansatz in der steuerlichen Schlussbilanz ....	1347

562 Vertragsmuster: *Friedl/Krämer* in Formularbuch Recht und Steuern, A. 15.10.

bb) ABC der Wertansätze . . . . .	1352	cc) Berücksichtigung eines Übernahmeverlusts . . . . .	1467
cc) Übertragungsgewinn/Übertragungsverlust . . . . .	1395	e) Steuerfolgen bei Ausscheiden von Gesellschaftern . . . . .	1473
dd) Körperschaftsteuerguthaben, Körperschaftsteuererhöhung . . . . .	1400	aa) Austritt nach §§ 29 ff. UmwG . . . . .	1473
c) Steuerliche Folgen bei der Personengesellschaft . . . . .	1402	bb) Veräußerung nach § 33 UmwG . . . . .	1479
aa) Buchwertfortführung . . . . .	1402	cc) Gewinnausschüttungen an ausscheidende Gesellschafter . . . . .	1480
bb) Übernahmege- winn/Übernahme- verlust . . . . .	1422	f) Verschmelzung auf eine zur Körperschaftsteuerung optierenden KG (§ 1a KStG) . . . . .	1483.1
cc) Buchwert der Anteile . . . . .	1425	II. Verschmelzung durch Neugründung . . . . .	1484
dd) Korrektur um offene Rücklagen und einen Sperr- betrag nach § 50c EStG a.F. . . . .	1437	1. Zivilrecht . . . . .	1484
ee) Übernahmefolge- gewinn . . . . .	1447	a) Voraussetzungen . . . . .	1484
ff) Feststellungsver- fahren . . . . .	1451	b) Verschmelzungsver- trag . . . . .	1489
gg) Gewerbesteuer . . . . .	1452	c) Umtauschverhältnis und Barabfindungs- angebot . . . . .	1490
hh) Umsatzsteuer . . . . .	1459	d) Verschmelzungsbericht und Prüfung . . . . .	1491
ii) Grunderwerb- steuer . . . . .	1460	e) Verschmelzungsbe- schlüsse . . . . .	1492
d) Besteuerung der Gesellschafter . . . . .	1461	f) Bilanzierung . . . . .	1493
aa) Besteuerung der offenen Rücklagen . . . . .	1461	g) Anmeldung und Eintragung . . . . .	1494
bb) Besteuerung des Übernahmege- winns . . . . .	1462	h) Rechtsfolgen . . . . .	1495
		i) Kosten . . . . .	1496
		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 statt<sup>563</sup>.
- 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.
- 1202 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.
- 1203 Soweit neben der GmbH **Rechtsträger anderer Rechtsformen** an der Umwandlung beteiligt sind, sind die für diese Rechtsform geltenden Vorschriften parallel anzuwenden.
- 1204 **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 ausgeschlossen<sup>564</sup>.

---

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

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

Bringt die GmbH ihren **Betrieb** in eine KG ein, gelten die Tz. 439–440.3 *EU* 1204.1  
→ *KG* entsprechend<sup>565</sup>.

## II. Generelle Voraussetzungen

Die Umwandlung einer GmbH zur KG nach dem Umwandlungsgesetz ist be- 1205  
schränkt auf Gesellschaften mit **Sitz im Inland** (§ 1 Abs. 1 UmwG).

Auch eine bereits **aufgelöste GmbH** kann umgewandelt werden, wenn deren 1206  
Fortsetzung beschlossen werden könnte (§ 191 Abs. 3 UmwG zum Formwech-  
sel, § 3 Abs. 3 UmwG zur Verschmelzung, § 125 i.V.m. § 3 Abs. 3 UmwG zur  
Spaltung)<sup>566</sup>.

Hinsichtlich der **Einpersonen-GmbH** sind die Umwandlungsmöglichkeiten 1207  
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  
nur möglich, wenn sich zuvor an der GmbH mindestens eine weitere natürli-  
che oder juristische Person – ggf. als Treuhänder – beteiligt. Auch eine Aus-  
gliederung zur Neugründung ist ausgeschlossen, da hierbei nur die GmbH  
zum Gesellschafter wird. Alternativ kann der Gesellschafter – oder bei Ausglie-  
derung die GmbH – mit dem Dritten eine KG gründen und die GmbH so-  
dann durch Verschmelzung oder Spaltung auf diese KG umwandeln.

Erfolgt die Umwandlung durch Übertragung des Vermögens auf eine beste- 1208  
hende KG im Wege der Verschmelzung oder Spaltung, so hindert u.E. die **Auf-  
lösung der KG** die Umwandlung nicht, wenn vor dem Umwandlungsvorgang  
die Fortsetzung der KG beschlossen wird<sup>567</sup>.

Gesetzlich nicht geregelt ist die Frage, ob eine bereits gegründete, aber noch 1209  
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 Ver-  
träge abgeschlossen und Beschlüsse gefasst wurden. Gleiches sollte gelten,

565 Zum Übergang des Gewerbeerluste in einem solchen Fall BFH v. 17.1.2019 – III R 35/17, BStBl. II 2019, 407.

566 Zu den Voraussetzungen eines Fortsetzungsbeschlusses siehe *Casper* in Haber-  
sack/Casper/Löbke, § 60 GmbHG Rz. 133 ff.; BayObLG v. 4.2.1998 – 3Z BR  
462/97, GmbHR 1998, 540, rkr.

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

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 einzutragen<sup>568</sup>.

- 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 voraussetzt<sup>569</sup>. U.E. setzt die Anwendung der Umwandlungsvorschriften die Rechtsfähigkeit nicht voraus, wie die Geltung des Umwandlungsrechts für Personengesellschaften zeigt.
- 1211 **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 werden<sup>570</sup>.

## B. Formwechsel

### I. Zivilrecht

#### 1. Voraussetzungen

- 1212 Eine GmbH kann durch Formwechsel in eine KG umgewandelt werden (§§ 190, 191 UmwG). Zu den **generellen Voraussetzungen** siehe Tz. 1205–1211.
- 1213 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; ab dem 1.1.2024: § 105 Abs. 1 und § 107 Abs. 1 HGB n.F.) genügt (§ 228 Abs. 1 UmwG). Ansonsten kommt nur ein Formwechsel in eine Partnerschaftsgesellschaft (§ 228 Abs. 2 UmwG) oder eine (ab dem 1.1.2024: eingetragene) GbR in Betracht (§ 228 Abs. 3 UmwG). Allerdings kann der Formwechselbeschluss vorsorglich bestimmen, dass – sollte der Unterneh-

---

568 *Streck/Mack/Schwedhelm*, GmbHR 1995, 161; zustimmend *Heckschen* in Widmann/Mayer, § 120 UmwG Rz. 7.2 (Juni 2021); *Marsch-Barner/Oppenhoff* in Kallmeyer, § 3 UmwG Rz. 10; *Bayer*, ZIP 1997, 1614; a.A. *Winter* in Schmitt/Hörtnagl, § 3 UmwG Rz. 22.

569 *Servatius* in Noack/Servatius/Haas, § 11 GmbHG Rz. 6; *Ulmer/Habersack* in Habersack/Casper/Löbbe, § 11 GmbHG Rz. 5 ff.

570 OLG Stuttgart v. 4.10.2005 – 8 W 426/05, GmbHR 2006, 380 rkr.; siehe auch *Wälzholz*, AG 2006, 469.



mensgegenstand nicht zur Eintragung einer KG ausreichen – die Gesellschaft die Rechtsform einer GbR erlangt.

Einstweilen frei. 1214

Alle Gesellschafter der GmbH müssen **taugliche Gesellschafter** einer KG sein. Dies sind alle natürlichen und juristischen Personen, ferner eine OHG oder KG<sup>571</sup>, aber auch eine BGB-Gesellschaft<sup>572</sup>. 1215

**Untaugliche KG-Gesellschafter** sind die Erbengemeinschaft, die eheliche oder fortgesetzte Gütergemeinschaft sowie der nicht rechtsfähige Verein<sup>573</sup>. Erbengemeinschaften 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. 1216

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 Lösung<sup>574</sup>. 1217

Notwendig sind für den Formwechsel 1218

- ein **Formwechselbericht** (§ 192 UmwG),
- ein **Formwechselbeschluss** (§ 193 UmwG)
- und die **Anmeldung zum Handelsregister**.

571 Roth in Hopt, § 105 HGB Rz. 28.

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

573 Im Einzelnen streitig, siehe K. Schmidt in Münchener Kommentar zum HGB, § 105 HGB Rz. 104 ff.; Roth in 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, rkr.

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

## 2. Formwechselbericht

- 1219 Von den Vertretungsorganen des formwechselnden Unternehmens ist ein Formwechselbericht zu erstellen (§ 192 UmwG). In dem Bericht sind der **Formwechsel** und die künftige Beteiligung der Anteilshaber an dem neuen Rechtsträger rechtlich und wirtschaftlich **zu erläutern** und **zu begründen**<sup>575</sup>. 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 Formwechselbericht muss einen **Entwurf** des **Formwechselbeschlusses** enthalten (§ 192 Abs. 1 S. 3 UmwG).
- 1221 Die Erstellung einer Bilanz oder einer **Vermögensaufstellung** ist nicht erforderlich.
- 1222 **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 liegt<sup>576</sup>.
- 1223 Zur steuerlichen Notwendigkeit der **Bilanzerstellung** siehe Tz. 1272.
- 1224 Kein Formwechselbericht ist erforderlich (§ 192 Abs. 2 UmwG), wenn alle Anteilshaber in notarieller Form verzichten. U.E. kann der **Verzicht** auch mit der Beurkundung des Formwechselbeschlusses erklärt werden.
- 1225 **Hinweis:** Insbesondere bei Unternehmen in Familienhand wird der Verzicht die Regel werden. Man entgeht so der Offenbarungspflicht des Formwechselberichts, insbesondere der Pflicht, eine Vermögensaufstellung mit den wahren Werten zu fertigen<sup>577</sup>.
- 1226 Das Gesetz normt **keine materiellen Bedingungen** für den Formwechsel. Ansätze der Rechtsprechung, wonach ein Formwechselbeschluss im Interesse der Gesellschaft liegen oder zur Verfolgung des Unternehmensgegenstands erforderlich sein müsse, wurden nicht in das Gesetz übernommen<sup>578</sup>. Ebenso wenig besteht eine materielle Beschlusskontrolle<sup>579</sup>.

---

575 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, rkr.

576 Siehe auch *Mayer* in Widmann/Mayer, § 192 UmwG Rz. 28 f. (April 2019).

577 Vgl. auch *Kallmeyer*, GmbHR 1993, 461, 463.

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

579 *Binnewies*, GmbHR 1997, 727.

### 3. Formwechselbeschluss

#### a) Inhalt

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

- 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 Hafteinlage (§ 234 Nr. 2 UmwG);
- 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 muss<sup>580</sup>;
- 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*).

Weiter gehende Regelungen sind nicht vorgeschrieben. Der Formwechselbeschluss muss sich insbesondere nicht mit dem **Unternehmensvermögen** befassen. Auf Grund der Identität des Rechtsträgers beim Formwechsel findet keine Vermögensübertragung statt<sup>581</sup>. 1228

**Hinweis:** Ob es zweckmäßig ist, im Formwechselbeschluss den steuerlichen Umwandlungstichtag 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. 1229

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

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

- 1230 Der **Gesellschaftsvertrag** muss im Formwechselbeschluss 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 Formwechselbeschluss 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).

#### b) Vorbereitung der Beschlussfassung

- 1233 Der Formwechselbeschluss kann nur in einer Versammlung der Anteilhaber 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 anzukündigen<sup>582</sup> und der Formwechselbericht 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 Formwechselbericht ist ferner in der Gesellschafterversammlung, die über den Formwechsel beschließen soll, auszulegen oder auf andere Weise zugänglich zu machen (§ 232 Abs. 1 UmwG).
- 1234 Der Entwurf des Formwechselbeschlusses ist spätestens einen Monat vor dem Tag der Versammlung der Anteilhaber, 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 Formwechselbeschluss unterrichtet werden kann.

---

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

### c) Mehrheit, Form des Beschlusses

Der Formwechselbeschluss 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 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 werden<sup>583</sup>. 1236

Der Formwechselbeschluss und die erforderlichen Zustimmungserklärungen müssen **notariell beurkundet** werden (§ 193 Abs. 3 UmwG)<sup>584</sup>. Für die Bevollmächtigung eines Vertreters reicht dagegen einfache Schriftform (§ 47 Abs. 3 GmbHG). Mitgesellschafter sind im Fall der Bevollmächtigung von § 181 BGB zu befreien. 1237

Bei **minderjährigen Gesellschaftern** bedarf die Stimmabgabe in der Gesellschafterversammlung wie auch die nachträgliche Zustimmung u.E. keiner familiengerichtlichen Genehmigung (§§ 1643, 1822 Nr. 3 BGB; ab dem 1.1.2023: § 1852 Nr. 2 BGB n.F.), weil der Formwechsel keine Gesellschaftsgründung beinhaltet<sup>585</sup>. 1238

Ebenso wenig bedarf bei verheirateten Gesellschaftern, die im gesetzlichen Güterstand der **Zugewinnngemeinschaft** leben, ein Formwechsel der Zustimmung des Ehegatten gemäß § 1365 BGB<sup>586</sup>. 1239

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

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

585 A.A. Göthel in Lutter, § 233 UmwG Rz. 49 ff.; zur (weiterhin unklaren) Rechtslage ab dem 1.1.2023 und dem bisherigen Streitstand vgl. *Eble*, RNotZ 2021, 117.

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

- 1240 Stirbt ein Gesellschafter zwischen Formwechselbeschluss 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 Formwechselbeschluss gebunden. Ausnahmen gelten u.E., 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 Formwechselbeschluss gebunden.

#### d) Barabfindungsangebot

- 1242 **Gesellschafter, die** dem Formwechsel **nicht zustimmen**, aber überstimmt werden, scheiden nicht zwingend aus der Gesellschaft aus. Vielmehr hat die Gesellschaft jedem Gesellschafter, der dem Formwechselbeschluss in der Gesellschafterversammlung widerspricht, sein Ausscheiden aus der KG gegen eine angemessene Barabfindung anzubieten (§ 207 UmwG).
- 1243 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.
- 1244 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 Kontrollwert<sup>587</sup>.

---

587 BayObLG v. 19.10.1995 – 3Z BR 17/90, AG 1996, 127, rkr.; BayObLG v. 31.5.1995 – 3Z BR 67/89, GmbHR 1995, 662 = AG 1995, 509 = WM 1995, 1580, rkr.; LG Dortmund v. 1.7.1996 – 20 AktE 2/94, AG 1996, 427 = DB 1996, 2221, rkr.; *Wälzholz* in Widmann/Mayer, § 30 UmwG Rz. 6 ff. (August 2020).

- 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 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. 1246
- 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. 1247
- 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 5 % 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. 1248
- Zur **steuerlichen Behandlung** vgl. Tz. 1473–1478. 1249
- Die **Unangemessenheit** der Abfindung berechtigt nicht zur **Anfechtung** des Formwechselbeschlusses (§ 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 An-

gebot bereits angenommen haben<sup>588</sup>. Ihnen steht aber im Fall einer Erhöhung des Angebotes auf Grund gerichtlicher Entscheidung eine Nachzahlung zu (§ 13 SpruchG)<sup>589</sup>. 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)<sup>590</sup>.

- 1251 Nach § 211 UmwG stehen Verfügungsbeschränkungen im Gesellschaftsvertrag einer **Veräußerung** der Anteile innerhalb dieser Zwei-Monats-Frist des § 209 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 1998<sup>591</sup> – nicht nur vertragliche, sondern auch gesetzliche **Verfügungsbeschränkungen** aufgehoben.

### e) Anfechtung

- 1252 Die Wirksamkeit des Formwechselbeschlusses 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 nicht angemessen 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*)<sup>592</sup>.
- 1253 Die Anfechtung des Formwechselbeschlusses ist ein Eintragungshindernis (§ 198 Abs. 3 i.V.m. § 16 Abs. 2 UmwG; siehe Tz. 1064 *GmbH → GmbH*).

---

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

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

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

591 BGBl. I 1998, 1878; *Neye*, DB 1998, 1649.

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



#### 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)<sup>593</sup>. 1254

Die Anmeldung bedarf **öffentlich beglaubigter Form** (§ 12 Abs. 1 HGB). Sie kann mittels Vidokommunikation beglaubigt werden (§ 12 Abs. 1 S. 2 HGB i.V.m. § 40a BeurkG). 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

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

Die Geschäftsführer haben in der Anmeldung zu erklären, dass keine Klage gegen den Formwechselbeschluss 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*). 1257

#### 5. Handelsregistereintragung

Das Registergericht prüft, ob die **formellen Voraussetzungen** für den Formwechsel gegeben sind, insbesondere alle notwendigen Unterlagen vorliegen. Ein materielles Prüfungsrecht besteht nicht. 1258

---

<sup>593</sup> Eingehend *Berninger*, GmbHR 2004, 659.

- 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)<sup>594</sup>.
- 1262 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 werden<sup>595</sup>. **Öffentlich-rechtliche Erlaubnisse** bleiben bestehen, sofern sie nicht rechtsformabhängig sind<sup>596</sup>.
- 1263 Die **Organe** der GmbH (Geschäftsführer, Aufsichtsrat) verlieren allerdings ihre Funktion<sup>597</sup>. Die Vertretung der KG bestimmt sich nach den gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen, ansonsten nach den gesetzlichen Regeln (§ 125, § 126, § 161 Abs. 2, § 170 HGB a.F.; § 124, § 161 Abs. 2, § 170 HGB n.F.). Von der Organstellung zu unterscheiden sind etwaige Anstellungsverträge. An diese bleibt die Gesellschaft gebunden<sup>598</sup>.
- 1264 **Rechte Dritter** an den GmbH-Anteilen (z.B. Pfandrechte, Nießbrauch) bestehen an den KG-Beteiligungen fort (§ 202 Abs. 1 Nr. 2 UmwG). Ebenso bleiben

---

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

595 Ebenso *Vossius* in Widmann/Mayer, § 202 UmwG Rz. 82 (November 2019).

596 Siehe OVG Lüneburg v. 12.5.2015 – 7 ME 1/15, GewArch. 2015, 368, rkr., zur Spielhallenerlaubnis.

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

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

gesellschaftsrechtliche Verbindungen von dem Formwechsel unberührt<sup>599</sup>. Allenfalls ergeben sich Kündigungsgründe (siehe Tz. 1075–1078 *GmbH* → *GmbH*).

**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)<sup>600</sup>. Diese Ansprüche verjähren fünf Jahre nach der Bekanntgabe des Formwechsels (§ 205 Abs. 2 UmwG). 1266

Durch die Eintragung wird der Mangel der notariellen Beurkundung des Formwechselbeschlusses 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 ausgeschlossen<sup>601</sup>. 1267

## 7. Kosten<sup>602</sup>

Für die **Beurkundung des Formwechselbeschlusses** 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). 1268

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). 1269

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

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

601 OLG Hamm v. 27.11.2000 – 15 W 347/00, DB 2001, 85, rkr.; 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, rkr.: keine Heilung des Formwechselbeschlusses bei Ladungsmängeln.

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

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 Übertragungsbilanz 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)<sup>603</sup>. Das Gleiche gilt für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen bei der Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 1 S. 2 UmwStG), nicht hingegen für die Umsatzsteuer.

---

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

Gehören zum Vermögen der GmbH Grundstücke, fällt beim Formwechsel keine **Grunderwerbsteuer** an, da keine Vermögensübertragung stattfindet<sup>604</sup>. 1273

## 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

**Voraussetzungen** sind: 1275

- Abschluss eines Spaltungs- und Übernahmevertrags (bei Spaltung zur Aufnahme, § 126 UmwG) bzw. Erstellung eines Spaltungsplans (bei Spaltung zur Neugründung, § 136 UmwG),
- ggf. Erstellung eines Spaltungsberichts (§ 127 UmwG),
- ggf. Spaltungsprüfung,
- ggf. Information des Betriebsrats (§ 126 Abs. 3 UmwG),
- Zustimmungsbeschluss der beteiligten Gesellschaften (§ 125 i.V.m. § 13 Abs. 1 UmwG),
- Erstellung einer Schlussbilanz (§ 125 i.V.m. § 17 Abs. 2 UmwG),
- Anmeldung der Spaltung (§ 125 i.V.m. § 16 Abs. 1 UmwG).

Für den **Spaltungs- und Übernahmevertrag** bzw. den **Spaltungsplan** gelten die Tz. 746–803, 901–904 *GmbH → GmbH*. Festzulegen ist, ob der Anteilseigner der zu spaltenden GmbH in der Personengesellschaft die Stellung eines persönlich haftenden Gesellschafters oder eines Kommanditisten übernimmt. Der Betrag der Einlage ist zu bestimmen (§ 125 i.V.m. § 40 UmwG). Grundsätzlich geht das Gesetz davon aus, dass Gesellschaftern, die – wie bei der GmbH – bisher nicht persönlich unbeschränkt haften, die Stellung eines Kommanditisten eingeräumt wird (§ 125 i.V.m. § 40 Abs. 2 S. 1 UmwG). Sollen sie unbeschränkt haften (Komplementär, OHG-Gesellschafter), so bedarf die 1276

604 Greve in Haritz/Menner/Bilitewski, § 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, rkr.

Spaltung der Zustimmung dieser Gesellschafter (§ 125 i.V.m. § 40 Abs. 2 S. 2 UmwG).

- 1277 Da die Spaltung einer GmbH in eine Personenhandelsgesellschaft zu einem Rechtsformwechsel führt, ist den Gesellschaftern, die der Spaltung widersprechen, im Spaltungs- und Übernahmevertrag bzw. Spaltungsplan ein **Abfindungsangebot** zu unterbreiten (§ 125 i.V.m. §§ 29–34 UmwG).
- 1278 Zur **Aufteilung des Vermögens** siehe Tz. 764–777 *GmbH → GmbH*. Die Problematik der Kapitalaufbringung entfällt. Deckt bei einem Kommanditisten der Wert des anteiligen übergehenden Vermögens die Hafteinlage nicht, so entsteht insoweit eine persönliche Haftung.
- 1279 Zu den **Rechtsfolgen für Arbeitnehmer** siehe Tz. 783–803 *GmbH → GmbH*.
- 1280 Zum **Umtauschverhältnis** gilt Tz. 778–786 *GmbH → GmbH* entsprechend. Bare Zuzahlungen sind allerdings ausgeschlossen. Die Regelungen über die Kapitalerhöhung finden keine Anwendung. Das anteilige, auf die Personengesellschaft übergehende Vermögen ist dem Kapitalkonto des bisherigen Anteilseigners der GmbH gutzuschreiben. War die Personengesellschaft selbst beteiligt, so erfolgt die Verrechnung mit der aktivierten Beteiligung.
- 1281 Für die GmbH und die KG ist ein **Spaltungsbericht** zu erstellen (§ 127 UmwG). Ein Bericht ist für denjenigen Rechtsträger, dessen sämtliche Gesellschafter einvernehmlich auf den Bericht verzichten, nicht zu erstellen (§ 127 S. 2 i.V.m. § 8 Abs. 3 S. 1 UmwG). § 8 Abs. 3 S. 3 Nr. 1 Buchst. a UmwG ist bei der Aufspaltung nicht anzuwenden (§ 127 S. 2 UmwG). Der Bericht ist ferner für die GmbH nicht erforderlich, die nur einen Anteilseigner hat (§ 127 S. 2 i.V.m. § 8 Abs. 3 S. 3 Nr. 2 UmwG). Bei der Personengesellschaft ist der Bericht nicht erforderlich, wenn alle Gesellschafter dieser Gesellschaft zur Geschäftsführung berechtigt sind (§ 125 i.V.m. § 41 UmwG a.F.; § 125 i.V.m. §§ 42, 39a UmwG n.F.). Dass eine Personengesellschaft nur einen Gesellschafter hat, ist hingegen zivilrechtlich nicht denkbar. § 127 S. 2 i.V.m. § 8 Abs. 3 S. 3 Nr. 2 UmwG greift daher in Bezug auf die Personengesellschaft nicht.
- 1282 Eine **Spaltungsprüfung** ist erforderlich, wenn einer der Gesellschafter der an der Spaltung beteiligten GmbHs dies innerhalb einer Woche nach Erhalt der Unterlagen gemäß Tz. 1283 verlangt (§ 125 i.V.m. § 48 UmwG). Die Gesellschafter der Personengesellschaft haben dieses Recht nur, wenn bei dieser Gesellschaft der Spaltungsbeschluss durch Mehrheitsentscheidung gefasst werden kann (§ 125 i.V.m. §§ 44, 43 Abs. 2 UmwG a.F.; § 125 i.V.m. §§ 42, 39e, 39c Abs. 2 UmwG n.F.).

Soweit an der KG Gesellschafter beteiligt sind, die von der Geschäftsführung ausgeschlossen sind, ist der Spaltungs- und Übernahmevertrag bzw. der Spaltungsplan und der Spaltungsbericht diesen Gesellschaftern spätestens mit der **Einberufung zur Gesellschafterversammlung**, die über die Zustimmung beschließt, zu übersenden (§ 125 i.V.m. § 42 UmwG a.F.; § 125 i.V.m. §§ 42, 39b UmwG n.F.). 1283

Der **Spaltungsbeschluss** bedarf bei der Personengesellschaft der Zustimmung aller Gesellschafter, es sei denn, der Gesellschaftsvertrag sieht eine geringere Mehrheit (mindestens jedoch  $\frac{3}{4}$  der Stimmen) vor (§ 125 i.V.m. § 43 UmwG a.F.; § 125 i.V.m. §§ 42, 39c UmwG n.F.; siehe Tz. 1969 KG → KG). 1284

Zur **Bilanzaufstellung** siehe Tz. 818–820 *GmbH → GmbH*; zur **Anmeldung und Eintragung** Tz. 821–824 *GmbH → GmbH* bzw. Tz. 907–909 *GmbH → GmbH*. 1285

Zu den **Rechtsfolgen** siehe Tz. 825–834 *GmbH → GmbH*. Die **Firmenfortführung** durch eine der Personengesellschaften ist zulässig (§ 125 i.V.m. § 18 UmwG). 1286

Zu den **Kosten** Tz. 835–840 *GmbH → GmbH*. 1287

## 2. Steuerrecht

### a) Steuerliche Rückwirkung

Es gelten die Tz. 1337–1346 entsprechend. 1288

### b) Besteuerung der zu spaltenden GmbH

Soweit Vermögen einer Körperschaft durch Aufspaltung auf eine Personengesellschaft übergeht, erfolgt die Besteuerung nach den Grundsätzen über **Verschmelzung** von Körperschaften auf Personengesellschaften (§ 16 S. 1 i.V.m. §§ 3–8, § 10 UmwStG, siehe hierzu Tz. 1347–1483). Allerdings verweist § 16 UmwStG auch auf § 15 UmwStG, womit eine Buchwertfortführung **nur zulässig** ist, wenn 1289

- auf die übernehmenden Gesellschaften jeweils **Teilbetriebe** übergehen (§ 15 Abs. 1 S. 2 UmwStG). Als Teilbetrieb gilt auch ein Mitunternehmeranteil oder die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die das gesamte Nennkapital umfasst (§ 15 Abs. 1 S. 3 UmwStG);