

Max Lion

Die Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften

Kommentar zu den Gesetzen über Umwandlung
von Kapitalgesellschaften und über
Steuererleichterungen bei der Umwandlung
und Auflösung von Kapitalgesellschaften
(Umwandlungssteuergesetz) nebst den Durch

Die Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften

Kommentar

zu den Gesetzen über Umwandlung von Kapitalgesellschaften und über Steuererleichterungen bei der Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften (Umwandlungssteuergesetz) nebst den Durchführungsbestimmungen

Von
Dr. Max Lion
Rechtsanwalt in Berlin



Springer-Verlag Berlin Heidelberg GmbH
1935

ISBN 978-3-662-23930-8 ISBN 978-3-662-26042-5 (eBook)
DOI 10.1007/978-3-662-26042-5
Reprint of the original edition 1935

Vorwort.

Aus dem interessanten und schwierigen Gebiete der rechtlichen Umformung von Unternehmungen greift das Gesetz über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften einen bestimmten Abschnitt heraus und gibt ihm eine eigenartige Ausgestaltung. Wie immer leuchtet auch hier das die Umwandlung und Auflösung begleitende Steuerrecht in Tiefen hinein, die sich aus seiner Blickrichtung auf die materiellen Wertänderungen statt nur auf die formalen Rechtsvorgänge erschließen. Die wissenschaftliche und praktische Bedeutung der neuen Vorschriften machte es dem Verfasser zur Aufgabe, bei ihrer eingehenden Erläuterung überall an den allgemeinen Rechtszustand anzuknüpfen. Welche Fülle von Einzelproblemen sich dabei ergibt, zeigen insbesondere die handelsrechtlichen Erläuterungen zu einer Reihe aktienrechtlicher Fragen bei der Umwandlung (siehe die Anmerkungen zu §§ 8, 10 UmwG.), ferner steuerrechtlich die Erläuterungen zur Grunderwerbsteuer und zur Einkommen- und Körperschaftsteuer; insbesondere bei den beiden zuletzt genannten Steuern dürfte die Einordnung in die Darlegung des allgemeinen, auf Gesetz und Rechtsprechung beruhenden Rechtszustandes der Entwicklung des inneren Sinnes und der Tragweite der neuen Bestimmungen dienlich sein. Für Bilanzfragen ist das Gebiet der Umwandlung und Auflösung von Gesellschaften besonders ergiebig; handels- und steuerrechtlich haben sie eingehende Darstellung gefunden. Die Einleitung versucht, das Umwandlungsproblem im Flusse der wirtschaftlichen und rechtlichen Entwicklung zu zeigen.¹

Berlin, den 15. April 1935.

Der Verfasser.

¹ Beim Abschluß der Drucklegung erscheinen die Zweite Durchführungsverordnung zum Umwandlungsgesetz vom 17. Mai und die Dritte Durchführungsverordnung zum Umw.-Steuergesetz vom 7. Juni 1935; ihr Text mit kurzen Anmerkungen konnte noch auf Seite VIII—X aufgenommen werden.

Inhaltsverzeichnis.

Seite

Einleitung. Die Bedeutung und Umwandlung der Rechtsformen von Unternehmungen im Handels- und Steuerrecht.	
I. Die ziffermäßige Gliederung der Unternehmungsformen	1
II. Wahl und Wechsel der Rechtsform	3
III. Der Begriff der Umwandlung und ihre rechtlichen Möglichkeiten	12
IV. Das Umwandlungsgesetz und die steuerlichen Erleichterungen	18
I. Gesetzestexte.	
A. Gesetz über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften (vom 5. Juli 1934)	23
B. Durchführungsverordnung zum Gesetz über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften (vom 14. Dezember 1934)	28
C. Gesetz über Steuererleichterungen bei der Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften (vom 5. Juli 1934)	32
D. Zweite Durchführungsverordnung zum Umwandlungs-Steuer-gesetz (vom 8. März 1935)	34
II. Kommentar.	
A. Gesetz über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften. § 1	41
Erster Abschnitt. Umwandlung von Aktiengesellschaften	48
1. Umwandlung durch Übertragung des Vermögens auf eine bestehende offene Handelsgesellschaft. §§ 2—7	48
2. Umwandlung durch Übertragung des Vermögens auf den alleinigen Gesellschafter. § 8	79
3. Umwandlung unter gleichzeitiger Errichtung einer offenen Handelsgesellschaft. §§ 9—11.	101
4. Umwandlung in eine Kommanditgesellschaft. § 12.	121
Zweiter Abschnitt. Umwandlung von Kommanditgesellschaften auf Aktien. § 13.	124
Dritter Abschnitt. Umwandlung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung § 14.	126
Vierter Abschnitt. Strafvorschrift. § 15	129
Schlußbestimmung. § 16	132
B. Durchführungsverordnung zum Gesetz über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften¹	134
Artikel 1. Umwandlung einer Kapitalgesellschaft unter gleichzeitiger Errichtung einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts. §§ 1—2	134

¹ Die bei Drucklegung erschienene zweite DurchfV.D. zum Umwandlungsgesetz ist Seite VIII—X abgedruckt.

	Seite
Artikel 2. Umwandlung einer Kapitalgesellschaft durch Mehrheitsbeschluß. §§ 3—6	139
Artikel 3. Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Liquidation. §§ 7—8	152
Artikel 4. Behandlung eigener Aktien und Geschäftsanteile. § 9.	158
Artikel 5. Beteiligung juristischer Personen. §§ 10—11	161
Artikel 6. Firmenrechtliche Vorschriften. § 12	164
Artikel 7. Strafvorschrift. § 13	169
Artikel 8. Schlußbestimmung. § 14	171
C. Gesetz über Steuererleichterungen bei der Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften (Umwandlungs-Steuer- gesetz) §§ 1—5	172
D. Zweite Durchführungsverordnung¹ zum Umwandlungs-Steuer- gesetz	177
Vorbemerkung	177
§ 1. Umwandlung	180
§ 2. Auflösung	182
§ 3. Gesellschaftsteuer	190
§ 4. Grunderwerbsteuer	191
§ 5. Zuschläge zur Grunderwerbsteuer, Wertzuwachssteuer, Gewerbe- anschaffungssteuer	213
§ 6. Umsatzsteuer	216
§ 7. Körperschaftsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer	217
§ 8. Sonderfälle bei der Körperschaftsteuer und Einkommensteuer	267
§ 9. Übertragung auf den alleinigen Gesellschafter oder den Haupt- gesellschafter	272
§ 10. Beteiligung juristischer Personen	274
§ 11. Andere Gesellschaften	277
§ 12. Geltungsdauer	278
§ 13. Inkrafttreten	278

III. Anhang.

A. Amtliche Erläuterungen zum Gesetz über die Umwandlung von Kapital- gesellschaften vom 5. Juli 1934	280
B. Begründung zum Gesetz über Steuererleichterungen bei der Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften vom 5. Juli 1934	283
C. Erlaß des Reichsfinanzministers	286
I. Allgemeines	286
II. Grunderwerbsteuer	288
III. Körperschaftsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer	292
Sachverzeichnis	301

¹ Die bei Beendigung der Drucklegung erschienene 3. D.V.D. ist auf Seite X abgedruckt.

Abkürzungen.

ABG.	= Allgemeines Berggesetz für die preussischen Staaten	AG.	= Kammergericht
AD.	= Reichsabgabenordnung	AGZ.	= Jahrbuch der Entscheidungen des Kammergerichts in Sachen der freiwilligen Gerichtsbarkeit
AufstB.D.	= Aufteilungsverordnung vom 8. Dezember 1931, RGBl. I, 714.	AD.	= Konkursordnung
DJ.	= Deutsche Justiz	KommGef.	= Kommanditgesellschaft
DNotZ.	= Deutsche Notariatszeitschrift	KommGesam.	= Kommanditgesellschaft auf Aktien
DStZ.	= Deutsche Steuerzeitung	KörpStG., KöStG.	= Körperschaftsteuergesetz
DurchfB.D.	= Durchführungsverordnung zum Umw.-Gesetz vom 14. Dezember 1934	LZ.	= Leipziger Zeitschrift
DWD.	= Durchführungsverordnung zum Umwandlungssteuergesetz	Mrozef, Kartei	= Steuer-Rechtsprechung in Karteiform
EinkStG., EStG.	= Einkommensteuergesetz	DHG.	= Offene Handelsgesellschaft
Erl.	= Erlaß	DWR.	= Rechtsprechung der Oberlandesgerichte
FinAusglG.	= Finanzausgleichsgesetz	PrVerwBl.	= Preussisches Verwaltungsblatt
FGG.	= Gesetz über die freiwillige Gerichtsbarkeit	RA.D.	= Reichsabgabenordnung
GenG.	= Genossenschaftsgesetz	RBewG.	= Reichsbewertungsgesetz
GmbHGef.	= Gesetz über die Gesellschaften mit beschränkter Haftung	RFH.	= Reichsfinanzhof; amtliche Sammlung seiner Entscheidungen
GrErmSt.	= Grunderwerbsteuer	RFiMi.	= Reichsfinanzminister (Erlaß mit Tag und Aktenzeichen)
HGB.	= Handelsgesetzbuch	RGBl.	= Reichsgesetzblatt
JZG.	= Jahrbuch der Entscheidungen in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit	RGSt.	= Reichsgericht, Entscheidungen in Strafsachen
JMBI.	= Justizministerialblatt	RGZ.	= Reichsgericht, Entscheidungen in Zivilsachen
InduSt.	= Industrie u. Steuer	RFM.	= Entscheidungen über die freiwillige Gerichtsbarkeit
JR.	= Juristische Rundschau	RFM.	= Reichsjustizminister
JW.	= Juristische Wochen-schrift	RStBl.	= Reichssteuerblatt
KapVStG.	= Kapitalverkehrssteuergesetz	RuPrVBl.	= Reichs- u. Preussisches Verwaltungsblatt

VI

Abkürzungen. — Schrifttum

StAnpG.	= Steueranpassungs- gesetz vom 16. Ok- tober 1934	ViertSchr.	= Vierteljahresschrift für Steuer- und Fi- nanzrecht
StGB.	= Strafgesetzbuch	VO.	= Verordnung
StW.	= Steuer und Wirtschaft	VerStR.	= Verkehrssteuerrund- schau
UmwG.	= Umwandlungsgesetz	ZBlfR.	= Zentralblatt für Han- delsrecht
UmwStG.	= Umwandlungssteuer- gesetz	ZuwSt.	= Zuwachsteuer
VermStG.	= Vermögensteuer- gesetz		

Schrifttum

zum UmwG. und zu den Steuererleichterungen.

- Bartmann: Zur Umwandlungsbilanz. *FW.* **35**, 412.
- Becker, Karl: Die erleichterte Umwandlung der GmbH. auf Grund der UmwG.-DurchfVO. *GmbH.-Rundschau* **35**, 171.
- Die Umwandlung von GmbH.s nach dem Gef. über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften. *GmbH.-Rundschau* **34** Heft 8, 770 ff.
- Becker, Karl Ernst: Die Umsatzsteuer bei der Umwandlung von KapGes. *StArch.* **34**, 246.
- Beud: Gesellschafts-Auflösung. *DEStZ.* **35**, 39 ff., 520 ff.
- Bergmann: Das Gesetz über die Umwandlung von KapGes. *DEStZg.* **34**, 1131, 1205.
- Blümich: Kapitalgesellschaften. *Steuerrechtskartei-Fortelverlag Stuttgart*, Heft 779, 780.
- Böttcher: Kapitalgesellschaften, Umwandlung. *Steuerkartei* **34**, Heft 784, *Kartei-Handbuch des Wirtschaftsrechts* **35**, Heft 12.
- Die Stellung juristischer Personen als Alleingefellschafter einer umzuwandelnden Kapitalgesellschaft. *FW.* **34**, 3045.
- Böttcher-Meilicke: Kommentar zum UmwG., 2. Aufl.
- Brönnner: Die Unternehmensformen in den neuen Steuergesetzen. *DEStZg.* **34**, 1120.
- Welche Steuerlasten ergeben sich bei der Auflösung von Grundstücksge-
sellschaften. *DEStZg.* **34**, 580.
- Crisolli: Die neue Regelung des Umwandlungsrechts der Kapitalgesellschaften. *FW.* **35**, 172.
- Schwierigkeiten bei der Umwandlung. *FW.* **35**, 841.
- Zur Umwandlungsbilanz. *FW.* **35**, 412.
- Crisolli-Kaemmel: Handelsrechtliche und steuerliche Fragen bei der Umw.
von KapGes. *Wirtschaftsblatt der Industrie- und Handelskammer Berlin* **35**, 515.
- Crisolli-Groschuff-Kaemmel: Umwandlung und Löschung von Kapitalge-
sellschaften, Kommentar zu den Gef. v. 5. 7. und 9. 10. 34 nebst DurchfVO., 1935.
- Domke: Die Auflösung von Grundstücksgeellschaften in steuerlich begünstigter
Form (Kommentar zur ABV.), 1933.
- Erler: Die Entschachtelung von Einmann-Gesellschaften. *DEStZ.* **35**, 256.
- Flechtheim, E. A.: Die kapitalistisch ausgestaltete Personalgesellschaft.
- Flechtheim, J.: Fusion und Dauerverpflichtungen. *FW.* **27**, 1060 ff.

- Gage: Zweifelsfragen bei der Auflösung der Kapitalgesellschaften. *DStZtg.* **34**, 635.
- Groschuff: Umwandlung von Kapitalgesellschaften. *JW.* **34**, 1823 ff.
- Zweifelsfragen zum Gesetz über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften. *JW.* **34**, 2661.
- Die Stellung juristischer Personen als Alleingefellschafter einer umzuwandelnden Kapitalgesellschaft, Erwiderung. *JW.* **34**, 3046.
- Kaufmann, Gewerbetreibender, Handwerker nach Handelsregisterrecht; zugleich ein Beitrag zum Gesetz über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften. *JW.* **34**, 3030.
- Großmann: Die Umwandlung von KapGes. und die Besteuerung des Wertzuwachses und des Veräußerungsgewinns. *DStZtg.* **34**, 720.
- Herzig: Die Durchf. D. zum UmwGes. *DNotZ.* **35**, 157.
- Herting: Besprechung. *DStZ.* **35**, 484.
- Hiller: Die Einkommensteuererleichterungen bei der Umwandlung von KapGes. *Jnd.u.St.* **34**, III, 67.
- Jahn: AufteilungsD. und Gesetz über Steuererleichterungen. *Der Buch- und Betriebsprüfer* **35**, 9.
- Die Bedeutung der Zweiten D.D. zum UmwStG. für die Grunderwerbsteuer *Jnd. u. St.* **35** III, 24.
- Kaemmel: Die neuen steuerlichen Erleichterungen bei der Umwandlung und Auflösung von KapGes. *JW.* **35**, 843.
- Steuerliche Begünstigungen und Befreiungen bei der Umw. usw., *DStZ.* **35**, 429.
- Karger: Empfiehlt sich die Rückwandlung von Grundstücks Gesellschaften? *GmbH.-Rdsch.* **32**, 578.
- Kluchhohn: Die Steuererleichterung bei der Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften. *GmbH.-Rdsch.* **34** Nr. 8, 735 ff., ferner Steuerkartei Forfelverlag Stuttgart, Heft 779, 780 v. 23. 7. 34; *RuPzBl.* **34**, 685; *DStBl.* **34**, 651.
- Knof: Ermäßigung der Körperschaft-, Einkommen- und Gewerbesteuer nach dem UmwStGes. *StArch.* **34**, 259.
- Koppe: Zur Frage der Entschachtelung bei KapGes. *DStZtg.* **34**, 803.
- Kosbadi: Steuerliche Zweifelsfragen zum UmwGes. *Der Wirtschaftstreuhänder* **34**, 397.
- Lange: Gesetz über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften. *Wirtschaftsblatt der Industrie- und Handelskammer Berlin* **34**, 1413.
- Laß: UmwGes., StErlGes., Anleihestock-Gesetz, Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personalgesellschaften und Einzelunternehmen. Berlin 1935.
- Lehmann, Karl: Umwandlungen handelsrechtlicher Unternehmungsformen. *ZfR.* **50**, 1 ff.
- Meiliße: Die Erleichterungen bei der Umwandlung und Auflösung von Grundstücks Gesellschaften. *GrundG.* **34**, 632.
- Dividendenbegrenzung nach dem Anleihestockgesetz und ihr Verhältnis zur Umwandlung von Kapitalunternehmen in Personalunternehmen. *Wirtschaftsblatt der Industrie- und Handelskammer Berlin* **35**, 439 ff.
- Rückwandlung von anonymen Kapitalunternehmen zum Personalunternehmen. *Wirtschaftsblatt der Industrie- und Handelskammer Berlin* **34**, 1339.
- Meißner: Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften. *DVerfSt-Rdsch.* **34**, 31.

VIII Schrifttum — Zweite Durchführungsverordnung.

- Meyer, L.: Einzelfragen aus dem Gesetz über Steuererleichterungen bei der Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften. *Jnd.u.St.* 34, Teil III, 55.
- Ott: Die neuen gesetzlichen Vorschriften zur Überführung von KapGes. in PersGes. usw. *StW.* 34, 809 ff.
- Peters: Zweifelsfragen beim UmwStGes. *Jnd.u.St.* II 34, 201.
- Quassowski: Die beiden neuen Gesetze auf dem Gebiete des Handels- und Wechselrechts. *NotZ.* 34, Heft 8, 558 ff.
- Erläuterungen zur UmwGesDurchVd. Pfundtner-Reubert II b, 29.
- Die Neuerungen auf dem Gebiet der Umwandlungsgesetzgebung. *DStz.* 34, 1628.
- Reinhardt: Die neuesten gesetzlichen Maßnahmen zur Umwandlung und Auflösung von KapGes. *DStZtg.* 34, 521.
- Risse: Zur Umwandlung von Kapitalgesellschaften. *Deutsche Bergwerkszeitung* Nr. 177 v. 2. 8. 34.
- Seybold: Das Gesetz über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften. *NotZ.* 34, 716.
- Schierjand: Die Steuererleichterungen bei der Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personalunternehmungen. *Jnd.u.St.* 34, Teil I, 163.
- Wennrich: Körperschaftsteuerrechtliche Bilanzierungsfragen bei Betriebszusammenschlüssen usw. *StW.* 34, 841 ff.
- Wetter: Die Behandlung des Tausches und ähnlicher Vorgänge bei der Eink.- und KörpSt. *DStBl.* 30, 105.
- Zahn: Um die zukünftige Unternehmungsform der kleinen und mittleren Betriebe *BankArch.* 33, 430.

Zweite Durchführungsverordnung zum Gesetz über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften.

Vom 17. Mai 1935.

Auf Grund des § 16 des Umwandlungsgesetzes vom 5. Juli 1934 (Reichsgesetzbl. I S. 569) wird hiermit verordnet:

Artikel 1

Sicherheitsleistung

§ 1

Der Reichsminister der Justiz kann die übernehmende Personalgesellschaft oder den übernehmenden Gesellschafter von der Verpflichtung, den Gläubigern einer umgewandelten Kapitalgesellschaft Sicherheit zu leisten (§ 6 des Gesetzes), befreien, wenn die Sicherheitsleistung die Personalgesellschaft oder den Gesellschafter unbillig belastet und eine Gefährdung der Gläubiger nicht zu befürchten ist.

Ann.: Ergänzung zu § 6 UmwStG.; vgl. Ann. 4 b, S. 71. Auch teilweise Befreiung erscheint zulässig. Die Bestimmung ist am 5. Juni 1935 in Kraft getreten.

Artikel 2

Umwandlung durch Mehrheitsbeschluß

§ 2

Die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft durch Übertragung des Vermögens auf einen Gesellschafter, in dessen Hand sich mindestens neun Zehntel des Grund-

kapitals oder Stammkapitals befinden und der der Umwandlung zustimmt (Hauptgesellschafter), und die Umwandlung durch Übertragung des Vermögens auf eine bestehende offene Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft, in deren Hand sich mindestens neun Zehntel des Grundkapitals oder Stammkapitals befinden und die der Umwandlung zustimmt, ist zulässig ohne Rücksicht darauf, ob andere Gesellschafter der Umwandlung widersprechen oder zustimmen.

Ann.: Ergänzung zu § 6 Abs. 2 DurchfV.D.; vgl. Ann. 4 dazu, S. 151. Der Hauptgesellschafter kann nunmehr das Vermögen, wenn er will, immer allein übernehmen; die anderen Gesellschafter haben keinen Anspruch auf Verbleiben in der Gesellschaft. Die Bestimmung ist rückwirkend am 23. Dezember 1934 (wie die DurchfV.D. zum UmwG.) in Kraft getreten.

Artikel 3

Gebühren

§ 3

Für die Eintragung der Umwandlung und für die Eintragung der übernehmenden Personengesellschaft oder des übernehmenden Gesellschafters in das Handelsregister werden keine Gebühren erhoben.

Ann.: Ergänzung zu §§ 4, 11 UmwStG. Die Bestimmung ist rückwirkend am 7. Juli 1934 in Kraft getreten, so daß also eine Rückerstattung inzwischen erhobener Gebühren zu erfolgen hat.

Artikel 4

Umwandlung bergrechtlicher Gewerkschaften

§ 4

(1) Auf die Umwandlung einer bergrechtlichen Gewerkschaft finden die Vorschriften des Umwandlungsgesetzes vom 5. Juli 1934 (Reichsgesetzbl. I S. 569), der Durchführungsverordnung dazu vom 14. Dezember 1934 (Reichsgesetzbl. I S. 1262) und der Artikel 1 bis 3 dieser Verordnung sinngemäß Anwendung, soweit sich aus den folgenden Bestimmungen nichts anderes ergibt.

(2) Die Umwandlung kann nur in einer Gewerkenversammlung beschlossen werden. Der Beschluß sowie die Zustimmung nicht erschienener Gewerken muß gerichtlich oder notariell beurkundet werden. Der Beschluß bedarf zu seiner Rechtswirksamkeit der Bestätigung durch die nach den Landesberggesetzen zuständige Bergbehörde.

Ann.: Die Umwandlungsfähigkeit wird durch Artikel 4 auf bergrechtliche Gewerkschaften ausgedehnt; f. so schon für die Ausdehnung der Steuererleichterungen bei der Auflösung von Gewerkschaften § 11 Abs. 2 der 2. DV.D. Die handelsrechtlichen Einzelheiten regeln die §§ 4—8. Inkrafttreten: 5. Juni 1935. Steuerliche Erleichterungen f. 3. DV.D., S. X.

§ 5

Ist die Gewerkschaft in das Handelsregister eingetragen, so tritt die Wirkung der Umwandlung mit der Eintragung der Umwandlung in das Handelsregister ein.

§ 6

Ist die Gewerkschaft nicht in das Handelsregister eingetragen, so gelten die besonderen Vorschriften der §§ 7 und 8.

§ 7

(1) Die Bergbehörde soll den Beschluß der Gewerkenversammlung nur nach Anhörung der Industrie- und Handelskammer und im Einvernehmen mit dem für den Sitz der Gewerkschaft zuständigen Registergericht bestätigen.

(2) Die Bergbehörde hat die Bestätigung des Beschlusses im Deutschen Reichsanzeiger und Preussischen Staatsanzeiger und in mindestens einem anderen Blatt auf Kosten der Gewerkschaft bekanntzumachen. Die Bekanntmachung hat mindestens den Namen und Sitz der Gewerkschaft, die Art der Umwandlung (offene Handelsgesellschaft, Alleingesellschafter usw.) und den Namen, Vornamen, Stand und Wohnort der an der übernehmenden Personengesellschaft beteiligten Gewerken oder des übernehmenden Allein- oder Hauptgewerke (§ 6 Abs. 2 der Durchführungsverordnung vom 14. Dezember 1934) zu enthalten. In der Bekanntmachung sind die Gläubiger auf ihr Recht, Sicherheitsleistung zu verlangen (§ 6 des Gesetzes), hinzuweisen.

§ 8

(1) Die Wirkung der Umwandlung tritt mit der Bekanntmachung der Bestätigung des Umwandlungsbeschlusses im Deutschen Reichsanzeiger und Preussischen Staatsanzeiger ein.

(2) Wird die Gewerkschaft unter gleichzeitiger Errichtung einer Personengesellschaft umgewandelt, so entsteht die Personengesellschaft mit dieser Bekanntmachung.

(3) Die Personengesellschaft, der Allein- oder Hauptgewerke sind nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs in das Handelsregister einzutragen.

Artikel 5

Schlußbestimmung

§ 9

Die Vorschriften der Artikel 1 und 4 treten am Tage nach der Verkündung dieser Verordnung, die Vorschrift des Artikel 2 tritt mit Wirkung vom 23. Dezember 1934, die Vorschrift des Artikel 3 mit Wirkung vom 7. Juli 1934 in Kraft.

Berlin, den 17. Mai 1935.

Dritte Durchführungsverordnung zum Umwandlungs-Steuergesetz.

Vom 7. Juni 1935.

Auf Grund des § 5 des Umwandlungs-Steuergesetzes vom 5. Juli 1834 (Reichsgesetzbl. I S. 571) wird das Folgende bestimmt:

§ 1

Umwandlung von bergrechtlichen Gewerkschaften

Wird eine bergrechtliche Gewerkschaft auf Grund der Zweiten Durchführungsverordnung zum Umwandlungsgesetz vom 17. Mai 1935 (Reichsgesetzbl. I S. 721) umgewandelt, so gelten die Vorschriften des Umwandlungs-Steuergesetzes vom 5. Juli 1934 (Reichsgesetzbl. I S. 572) und der Zweiten Durchführungsverordnung zum Umwandlungs-Steuergesetz vom 8. März 1935 (Reichsgesetzbl. I S. 354) über Steuererleichterungen bei der Umwandlung von Aktiengesellschaften sinngemäß.

§ 2

Inkrafttreten

Diese Verordnung tritt mit Wirkung vom 5. Juni 1935 in Kraft.

Berlin, 7. Juni 1935.

Einleitung.

Die Bedeutung und Umwandlung der Rechtsformen von Unternehmungen im Handels- und Steuerrecht.

Inhaltsübersicht:

- | | |
|---|---|
| I. Die ziffermäßige Gliederung der Unternehmungsformen, | 2. Die hauptsächlichsten Umwandlungsfälle. |
| II. Wahl und Wechsel der Rechtsform. | 3. Rechtlicher Kernpunkt. Reichsgericht und Reichsfinanzhof. |
| 1. Privatwirtschaftliche Beurteilung. | IV. Das Umwandlungsgesetz und die steuerlichen Erleichterungen. |
| 2. Volkswirtschaftliche und staatliche Beurteilung. | 1. Die Regelung durch das Umwandlungsgesetz. |
| 3. Einfluß der Steuergesetzgebung. | 2. Die Steuererleichterungen. |
| III. Der Begriff der Umwandlung und ihre rechtlichen Möglichkeiten. | |
| 1. Der Begriff der Umwandlung. | |

I. Die ziffermäßige Gliederung der Unternehmungsformen.

Vor dem Kriege, Ende 1913, gab es in Deutschland 5 139 Aktiengesellschaften und 26 790 Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Während des Krieges vermehrte sich die Zahl der Aktiengesellschaften nur wenig, die Zahl der Gesellschaften mbH. um etwa 6 000. Während der Inflationszeit trat eine außerordentliche Vermehrung beider Gesellschaftsformen ein, im Jahre 1923 allein um fast 7 000 Aktiengesellschaften und über 22 000 Gesellschaften mbH. Ende 1923 betrug die Zahl der Aktiengesellschaften 16 362, diejenige der Gesellschaften mbH. hatte den Höchststand von 71 343 erreicht. Von diesem Zeitpunkt an ging die Ziffer bei beiden Gesellschaftsformen unaufhörlich zurück. Der Bestand an Aktiengesellschaften belief sich Ende 1933 auf 9 148¹, der Bestand an Gesellschaften mit beschränkter Haftung auf 41 076. Dabei hörte die Gründungstätigkeit nicht etwa auf; es überwogen aber die Auflösungen von Gesellschaften. Das Bild der Bewegung während dieser zehn Jahre ergibt:

bei den Aktiengesellschaften insgesamt 2 738 Neugründungen, dagegen 10 833 Auflösungen; bei den GmbH. insgesamt 51 076 Neugründungen, dagegen 81 833 Auflösungen. Die Hauptzahl der Auflösungen fällt nach der Statistik ersichtlich in die ersten Jahre nach Beendigung der

¹ Etwa ein Viertel der Aktiengesellschaften hat den Sitz in Berlin; z. B. gilt dies Ende 1932 für 2245 von insgesamt 9634 deutschen Aktiengesellschaften.

Inflation, während sich der Rückgang bei beiden Gesellschaftsformen seit 1929 erheblich verlangsamt hat.

Für die Zahl derjenigen Aktiengesellschaften und Gesellschaften mbH., die ein Gewerbe betreiben, ist die gewerbliche Betriebszählung vom 16. Juni 1925 aufschlußreich¹. An diesem Tag betrieben 11 964 von 14 077² Aktiengesellschaften ein Gewerbe, und nur 38 294 Gesellschaften mit beschränkter Haftung von 68 548 Gesellschaften².

Auch die steuerlichen Zahlen für beide Formen sind interessant. Von den Ende 1926 bestehenden 12 343 Aktiengesellschaften entrichteten nur 10 864 Vermögensteuer und nur 7 325 (einschließlich der Kommanditgesellschaften auf Aktien) Körperschaftsteuer, von den zu gleicher Zeit vorhanden 57 338 Gesellschaften mit beschränkter Haftung nur 29 637 Vermögensteuer und nur 20 106 Körperschaftsteuer³.

An Kommanditgesellschaften auf Aktien weist die gewerbliche Betriebszählung für 1925 nur eine Zahl von 139 Betrieben auf. Bei Ende des Krieges waren es nur 33; im Jahre 1923 wurden allein 78 Gesellschaften dieser sonst vernachlässigten Rechtsform gegründet, die inzwischen wohl größtenteils wieder verschwunden sind.

Gegenüber den Ziffern für die hier behandelten Unternehmungsformen weist die gewerbliche Betriebszählung 1925 für die von natürlichen Personen betriebenen Unternehmungen folgende Ziffern aus:⁴

Betriebe mit Einzel- und mehreren Inhabern	2 843 855
Offene Handelsgesellschaften	66 823
Kommanditgesellschaften	6 790

Die Zahl der Kommanditgesellschaften ist also sehr gering; ihnen und den rund 66 000 Offenen Handelsgesellschaften standen, wie oben angeführt, 11 964 + 38 294 = 50 258 Aktiengesellschaften und Gesellschaften mbH. gegenüber. Ganz anders aber als nach diesem bloßen zahlenmäßigen Anteil an der Ziffer der Betriebe ergibt sich die Bedeu-

¹ Vgl. Band 413, V der Statistik des Deutschen Reichs.

² Errechnet für Anfang Juni 1925 nach dem Stande vom Ende 1925 zuzüglich des Überschusses der Auflösungen über die Gründungen seit Juni dieses Jahres.

³ Statistik der Vermögensteuerveranlagung 1927 S. 42; Die Einkommen- und Körperschaftsteuerveranlagungen für 1926 und 1927, S. 388.

⁴ Auch diese Unternehmungsformen zeigen seit 1927 einen dauernden Rückgang; im Verhältnis zu ihrer Gesamtzahl ist er geringer als bei den juristischen Personen, doch läßt sich gerade der Rückgang der Offenen Handels- und Kommanditgesellschaften schwer feststellen, da sie in der Statistik mit den Einzelfirmen zusammengefaßt sind. Von 1927 bis 1933 erfolgten bei den drei Unternehmungsformen zusammen 71 187 Gründungen und 132 253 Auflösungen, so daß ein Abgang von 61 066 Unternehmungen stattfand. Es wurden ferner 11 964 Einzelfirmen in Offene Handels- und Kommanditgesellschaften umgewandelt, dagegen 25 081 dieser Gesellschaften in Einzelfirmen.

tung der juristischen Personen, wenn man die Zahl der Beschäftigten und das arbeitende Kapital berücksichtigt. Für die Zahl der beschäftigten Personen ergibt die Betriebszählung 1925 folgendes Bild:

Unternehmensform	Zahl der Betriebe	beschäftigte Personen	also durchschnittlich je Betrieb
Einzel- u. mehrere Inhaber	2 843 855	8 272 909	3
Offene Handelsgesellschaften	66 823	2 065 739	31
Kommanditgesellschaften . .	6 790	475 090	70
Aktiengesellschaften	11 964	3 680 527	308
Kommanditgesellschaften auf Aktien	139	33 996	245
Gesellschaften mit beschränkter Haftung	38 294	1 585 434	41

Hiernach beschäftigt eine Offene Handelsgesellschaft im Durchschnitt 10 mal soviel Personen wie ein Einzelunternehmen, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung 30% mehr Personen als eine Offene Handelsgesellschaft, eine einfache Kommanditgesellschaft mehr als doppelt soviel Personen wie eine Offene Handelsgesellschaft und $1\frac{3}{4}$ mal soviel wie eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Die Aktiengesellschaft beschäftigt 10 mal soviel Personen wie eine Offene Handelsgesellschaft, die Kommanditgesellschaft auf Aktien 8 mal soviel.

Über die Kapitalverhältnisse gibt die Steuerstatistik Auskunft. Sie zeigt für das steuerpflichtige Betriebsvermögen am 1. Januar 1927 folgendes Bild:¹

Unternehmensform	Zahl der steuerpflichtigen Betriebe	steuerpflichtiges Vermögen (in 1000 RM.)	also durchschnittlich je Betrieb (in RM.)
Natürliche Personen . .	838 267	11 956 572	14 000
Offene Handels- und Kommanditgesellschaften	55 241	8 319 796	147 200
Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien ²	10 864	19 228 423	1 790 800
Gesellschaften mit beschränkter Haftung . .	29 637	5 163 654	170 600

¹ Statistik der Vermögensteuerveranlagung 1927, S. 12, 42, 432 ff.

² sowie Kolonialgesellschaften; zu beachten ist für obige Spalte 3, daß das Ro-

II. Wahl und Wechsel der Rechtsform.

Die Beurteilung der einzelnen Rechtsformen, die die Rechtsprechung eines Staates der Wirtschaft zur Verfügung stellt, ist verschieden vom Standpunkt der privatwirtschaftlichen Betrachtung aus und vom Gesichtspunkt der Allgemeinheit.

1. Privatwirtschaftliche Beurteilung. Privatwirtschaftlich kommt zunächst die Frage der Kapitalbeschaffung in Betracht. Sie steht insbesondere regelmäßig im Vordergrund bei der Gründung von Aktiengesellschaften, die in ihrer bisherigen Gestaltung als „die äußerste Konsequenz des kapitalistischen Prinzips“ bezeichnet worden sind¹. Aber auch bei den anderen Gesellschaftsformen spielt sie zunächst die ausschlaggebende Rolle für den Aufbau der Gesellschaft und bestimmt die Einlagen bei der Offenen Handelsgesellschaft, die Haftung des Kommanditisten, die Stammeinlagen und die etwaige Nachschuſspflicht bei der Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Daneben tritt die Frage, bei welcher Rechtsform die für den modernen wirtschaftlichen Verkehr notwendige Kreditaufnahme am leichtesten möglich ist. Sodann ist von vornherein von größter Bedeutung, welches Risiko der Unternehmer eingehen will, ob er mit seinem ganzen Vermögen einstehen oder beschränkte Haftung wählen soll. Und endlich spielen bei jeder Unternehmung zahlreiche weitere Erwägungen und Beweggründe eine Rolle, die in keiner Weise in ein System gebracht oder auch nur annähernd erschöpfend aufgezählt werden können. Sieht man einmal zunächst von der Aktiengesellschaft und Kommanditgesellschaft auf Aktien ab, so läßt bereits der Gesetzgeber bei den Formen der Einzelfirma, der Offenen Handels- und einfachen Kommanditgesellschaft, aber auch der Gesellschaft mit beschränkter Haftung den allerweitesten Spielraum für die Regelung durch die Beteiligten. Die wenigsten Vorschriften sind zwingend; die Gesetzesbestimmungen sind überwiegend nachgiebiger Natur. Der Verkehr macht sich dies im weitesten Sinne zunutze. Man kann kaum von einer „typischen“ Offenen Handels- oder Kommanditgesellschaft oder Gesellschaft mit beschränkter Haftung sprechen, so groß sind in der Praxis die Verschiedenheiten. Bei den Offenen Handelsgesellschaften finden sich solche, die bis zu 159 Gesellschaftern haben und weitgehend analog einer Kapitalgesellschaft aufgebaut sind (vgl. unten Anm. 2 zu § 9 des Umwandlungsgesetzes). Der Gesellschaft

minalkapital (ohne Reserven) der Ende 1926 bestehenden 12 343 Aktiengesellschaften sich auf 20 655 Millionen RM. belief, also etwas geringer war als das versteuerte Gesamtvermögen.

¹ Begründung zum Entwurf eines Gesetzes betr. die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Reichstagsdrucksache 8. Leg.-Periode, I. Session 1890/92 Nr. 660, Seite 29.

mit beschränkter Haftung war schon vom Gesetzgeber „rechtlich eine Mittelstellung zwischen den streng individualistischen Gesellschaftsformen des geltenden Rechts und der als äußerste Konsequenz des kapitalistischen Prinzips sich darstellenden Aktiengesellschaft“ zugebracht¹. Der Verkehr hat hiervon in weitestem Maße Gebrauch gemacht. Dabei haben sich „heute zwei Arten von Gesellschaften herausgestellt. Die eine nähert sich der Aktiengesellschaft. Die andere der Offenen Handelsgesellschaft. Bei jener besteht der Unterschied wesentlich in dem Mangel der Aktien. Bei dieser dagegen stehen sich die Gesellschafter als Individuen gegenüber“². Dabei steht diese Strukturverschiedenheit durchaus nicht immer im Verhältnis zur Größe des Stammkapitals. Gerade zu den allergrößten Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die über 4 Millionen bis zu mehr als 50 Millionen RM. Stammkapital haben, gehören Familienaktiengesellschaften³. Wie die Gestaltung der GmbH, so sind auch ihre Zwecke von größter Mannigfaltigkeit: neben dem Betrieb aller Gewerbe stehen die Grundstücks-, Holding-, Vermögensverwaltungsgesellschaften, gemischt-wirtschaftliche Unternehmungen, ferner viele Gesellschaften mit nicht vermögensrechtlichen Zwecken. Bei der Verschachtelungsmöglichkeit spielt die GmbH, häufig in enger Verbindung mit Aktiengesellschaften, eine große Rolle.

Bei der Aktiengesellschaft mag dem Gesetzgeber noch am ehesten ein gewisser Typus vorgeschwebt haben: der Betrieb großer Unternehmungen mit Kapitalien, die durch Beteiligung einer unbegrenzten Zahl von Geldgebern auf dem öffentlichen Geldmarkt aufgebracht werden. Allein der Verkehr hat sich hier so wenig wie auf anderen Rechtsgebieten an diesen Typus gehalten. Es haben sich wirtschaftlich ganz verschiedenen zu beurteilende Aktiengesellschaften und Aktionärarten herausgebildet:⁴ neben der erwähnten Art typischer Gesellschaften vor allem die Familiengesellschaften, die Organgesellschaften, die Einmanngesellschaften, ferner verschachtelte oder sonst verflochtene Aktiengesellschaften, Holding- und Vermögensverwaltungsgesellschaften, endlich gemischt-wirtschaftliche Unternehmungen; und auch die Struktur der typischen Aktiengesellschaft ist ganz verschieden nach der Art der Aktionäre: Groß- und Kleinaktionäre, Gründeraktionäre und spätere Erwerber, dauernd Beteiligter oder spekulativer Besitzer.

Betrachtet man die Fluktuation, wie sie sich aus den oben unter I

¹ S. Seite 4, Anm 1.

² Hachenburg, GmbHGef., Allg. Einleitung Anm. 1.

³ Siehe die Untersuchungen von Fraenkel: Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, eine volkswirtschaftliche Studie, Tübingen 1915, S. 88 ff., die auch sonst ein überaus anschauliches Bild von der wirtschaftlichen Entwicklung der GmbH. gibt.

⁴ Vgl. Hachenburg in Düringer-Hachenburg: Das Handelsgesetzbuch, III. Bf. 1. Teil, Einleitung S. 139 ff.

mitgeteilten Ziffern der verschiedenen Unternehmungsformen ergibt, so spiegelt sich darin zunächst der Wandel privatwirtschaftlicher Erwägungen der beteiligten Privatpersonen und Firmen wieder. Konjunktur und Scheinblüte führen zu großem Ansteigen der Gründungen, die Rückkehr normaler Zustände oder das Anwachsen wirtschaftlicher Schwierigkeiten veranlaßt die Beteiligten, viele Gesellschaften wieder aufzugeben. Ein besonders wichtiger Beweggrund für die Beteiligten bei Gründungen und Auflösungen ist seit jeher die Besteuerung gewesen; hierauf kommen wir sogleich noch ausführlicher zurück.

2. Volkswirtschaftliche und staatliche Beurteilung. Anders als in den privatwirtschaftlich gerichteten Erwägungen der Beteiligten ist die Beurteilung und Beeinflussung der Rechtsformen durch den Staat. Zunächst spielen für ihn bei der Schaffung und Ausgestaltung der Rechtsformen vor allem volkswirtschaftliche Erwägungen eine erhebliche Rolle. Soweit die Interessen der an der Gesellschaft Beteiligten mit den volkswirtschaftlichen Interessen des Staates übereinstimmen, liegt dem Gesetzgeber daran, dem Verkehr eine genügend mannigfaltige und rechtlich gut ausgestaltete Zahl von Unternehmungsformen zu gewähren. Das trat besonders deutlich bei der Schaffung der GmbH-Form hervor. Die Ausführungen in der Regierungsbegründung¹ zu den einzelnen Unternehmungsformen haben auch heute noch und gerade für die Grundgedanken des hier behandelten Umwandlungsgesetzes so erhebliches Interesse, daß daraus nachstehende Ausführungen wiedergegeben werden mögen:

„Die Grenzen, innerhalb deren die Form der Aktiengesellschaft ihre bestimmungsgemäße Verwendung findet, umfassen aber keineswegs das ganze Gebiet, auf welchem die auf Kapitaleinlagen der Gesellschafter beschränkte Haftung der Gesellschafter als zulässig und gerechtfertigt betrachtet werden muß. Soweit die unbedingte Verantwortlichkeit der Unternehmer für die Ergebnisse ihres Geschäftsbetriebes rechtlich und wirtschaftlich am Platze ist, darf sie freilich nicht durch ein System beschränkter Haftung ersetzt werden. Dies gilt insbesondere für die große Zahl von Erwerbsgesellschaften, in deren Zwecken es begründet ist, daß die Teilnehmer als die persönlichen Träger des Unternehmens nach außen hervortreten, um die Vertrauenswürdigkeit desselben mit ihrem Namen und ihrer Person zu decken. In solchen Fällen ist die Form der Offenen Handelsgesellschaft vollkommen an ihrer Stelle. Allein neben dem Gebiete, auf welchem die unbeschränkte Haftung sich betätigen muß, liegt ein anderes, welches der beschränkten Haftung nicht ohne Nachteil verschlossen werden kann. Wo die Gesellschafter nicht in der Lage sind, die Führung der Geschäfte selbst in die Hand zu nehmen, oder wo doch dem Einzelnen der Einfluß auf die Handlungen der Mitgesellschafter und die Kontrolle über deren Tätigkeit nicht im vollen Umfange möglich ist, erscheint die unbeschränkte Haftpflicht jedenfalls nicht

¹ Siehe die auf S. 4 Anm. 1 angeführte Drucksache Seite 22 ff.

als eine notwendige Konsequenz der Selbstverantwortlichkeit. Sie kann zwar auch in solchen Fällen erforderlich sein, falls die Grundlagen einer Gesellschaftsform mit Rücksicht auf deren wirtschaftliche Zwecke in anderer Weise nicht hinreichend gesichert werden können. Lassen sich dagegen genügende Garantien in dieser Hinsicht schaffen, so ist auch nicht schlechthin auf der unbefchränkten Verantwortlichkeit der Beteiligten zu bestehen. Die im heutigen Wirtschaftsleben unentbehrliche Teilung der Vermögenskräfte des Einzelnen zur Mitwirkung an einer Mehrheit von Unternehmungen setzt der Regel nach auch eine Teilung und damit eine Beschränkung der aus den einzelnen Unternehmungen entstehenden Risiken voraus, und wenn die Gesetzgebung es an den für diese Zwecke dienlichen Gesellschaftsformen fehlen läßt, so kann dies nur die Folge haben, daß die zur produktiven Tätigkeit verfügbaren Kapitalien eine genügende Verwendung im Inlande nicht finden“.

Aus diesen Erwägungen kam man damals zur Einführung der GmbH.-Form. Dabei hatte der Gesetzgeber, wie auch bei den anderen Rechtsformen, aus öffentlichen und volkswirtschaftlichen Rücksichten bei der Ausgestaltung der Vorschriften für die Interessen der Gläubiger Sorge zu tragen und im übrigen die Gesellschafter untereinander zu schützen, insbesondere die Minderheit gegen Vergewaltigung.

In die Entwicklung, welche die Gesellschaftsformen in der Folgezeit nahmen und die in den vorangehenden Ausführungen unter II, 1 angedeutet ist, griff der Gesetzgeber, insbesondere während des Krieges und nach seiner Beendigung, aus verschiedenartigen öffentlichen Interessen ein. Erinnert sei an die Kriegsgesellschaften, an die Beteiligung des Staates durch gemischt-wirtschaftliche Unternehmungen, an die Kartellpolitik und Gesetzgebung, an die Aktienrechtsreform.

3. Einfluß der Steuergesetzgebung. Ein sehr wesentlicher Faktor der — gewollten oder ungewollten — Beeinflussung der Unternehmungsformen war seit jeher die Steuerpolitik. Das begann bereits zu Anfang des Jahrhunderts, als es sich darum handelte, die Gesellschaften mbH. in richtiger Weise zu besteuern. Man fürchtete, ohne die zutreffende Belastung dieser Rechtsform würden sich zahlreiche Aktiengesellschaften in Gesellschaften mbH. umwandeln¹. Man schuf daher in Preußen 3 verschiedene Einkommensteuertarife². Jedoch kann der Einfluß der Besteuerung auf die Wahl der Rechtsform einer Unternehmung vor dem Kriege und auch während seiner Dauer nur als sehr gering angesehen

¹ So im Jahre 1905 der preuß. Finanzminister Freiherr v. Rheinbaben; siehe die Darstellung bei Fraenkel a. a. O. S. 73 ff. Dort sind auch Ziffern über Umwandlung von Aktiengesellschaften in GmbH. mitgeteilt; von 1892 (Erlaß des GmbH.-Gesetzes) bis 1905: 74 Gesellschaften; 1906 bis 1914 insgesamt nur noch 5 Gesellschaften.

² Die GmbH. wurde nach einem höheren Tarif besteuert als die natürlichen Per-

werden. Erst als bei Kriegsausgang eine erhebliche Steigerung der steuerlichen Belastungen vorausgesehen wurde, wandte sich der unterschiedlichen Behandlung der einzelnen Unternehmungsform das allgemeine Interesse zu¹. Damals schien es nach der Gesetzgebungslage günstiger, die teureren Formen der Aktiengesellschaft und GmbH. zu vermeiden.

Sehr bald aber wendete sich das Blatt. Schon im März 1920, als das Reichseinkommen- und das Körperschaftsteuergesetz vorlagen, zeigte sich folgendes: Die Einkommensteuer stieg damals bis zu einem Steuersatz von 60%. Die Steuer für die Körperschaften dagegen betrug nach dem ursprünglichen Körperschaftsteuergesetz vom 30. März 1920 nur 10% für den gesamten Gewinn; dazu kam von den verteilten Dividenden, soweit sie 3% des Grund- oder Stammkapitals überstiegen, ein gestaffelter Zuschlag bis zum Höchstfuß von 10% der ausgeschütteten Beträge. Sofort ergab sich damit ein großer Vorteil zugunsten der Körperschaften, und zwar damals in einem ganz besonders großen Ausmaße. Dieser Vorteil ist auch bei den späteren Änderungen des Körperschaftsteuertarifs bestehen geblieben.

Durch die Novelle vom 8. April 1922 wurde die Körperschaftsteuer in ihrem Grundbetrage auf 20% erhöht; ferner wurden alle ausgeschütteten Beträge einer Zuschlagsteuer von 15% unterworfen. Auch das blieb noch weit unter dem bestehenden Tarif der natürlichen Personen mit 60%, zumal ja gerade die niedrige Besteuerung des nicht ausgeschütteten Gewinnes das Hauptmotiv für die Umwandlung von Unternehmungen in Körperschaften bildet. Daher änderte auch die Erhöhung der Ausschüttungssteuer auf 25% der verteilten Beträge durch das Geldwertungsgesetz vom 20. März 1923, die zudem nur für die Zeit der Nichterhebung der Kapitalertragsteuer galt, am Grundprinzip nichts.

In den Reichssteuergesetzen vom August 1925 verblieb es bei einer Besteuerung der natürlichen Personen nach einem Tarif bis zu 40% gegen 20% Körperschaftsteuer der juristischen Personen. Eine gewisse Milderung brachte im Jahre 1931 die Einfügung des § 58 a in das Einkommensteuergesetz 1925, wodurch bei Einzelunternehmungen und Personengesellschaften steuerbegünstigte Rücklagen geschaffen wurden. Auch im neuesten Rechtszustand ist der Unterschied zwischen den beiden Gruppen von Unternehmungsformen erheblich geblieben: Das Einkommensteuergesetz 1934 geht bis zu 40% (bei Ledigen bis zu 50%), die Körperschaftsteuer verbleibt bei 20%. Die eben erwähnten steuerbegünstigten Rücklagen gelten nur noch für das Jahr 1934.

sonen, dafür blieb aber der ausgeschüttete Gewinn bei den Gesellschaftern frei. Die Aktiengesellschaften zahlten nach dem höchsten Tarif, bei ihnen blieben jedoch 3½% des eingezahlten Aktienkapitals steuerfrei.

¹ Vgl. meine Schrift: Auflösung und Umwandlung von Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung aus Steuergründen, Berlin 1919.

Die Frage, in welcher Weise die direkte Besteuerung der verschiedenen Unternehmungsformen zu gestalten sei, ist sehr schwierig. Die Differenzierung beider Gruppen beruht auf dem Gedanken, daß bei den juristischen Personen eine Doppelbesteuerung stattfindet. Einmal wird der Gewinn in der Hand der Gesellschaft erfaßt, sodann werden die ausgeschütteten Beträge in der Hand der Gesellschafter mit der Einkommensteuer belegt. Dieser Gedanke der Doppelbesteuerung hat seit jeher bei der Einkommensteuer Berücksichtigung gefunden, wenn auch in verschiedenem Maße. Der 33. Deutsche Juristentag im Jahre 1924 setzte die Frage auf seine Tagesordnung und faßte folgenden grundsätzlich wichtigen Beschluß: „Die Einkommen- und Körperschaftsteuer ist so zu gestalten, daß die Gewerbetreibenden nicht genötigt werden, der Einkommen- oder Körperschaftsteuer wegen bestimmte Rechtsformen zu wählen oder von einer Rechtsform zur anderen überzugehen“. Die Durchführung dieses Grundsatzes im einzelnen ist jedoch nach wie vor schwierig angesichts der überaus verschiedenen Struktur innerhalb ein und derselben Gesellschaftsform, wie sie oben schon erwähnt worden ist.

Neben dieser mehr mittelbaren Beeinflussung der Unternehmungsform durch die Einkommensbesteuerung geht nun seit 1925 eine weitere **unmittelbare** steuerliche Einwirkung einher, die in das Umwandlungsgesetz und die dazu erlassenen steuerlichen Erleichterungsbestimmungen einmündet. Diese Bewegung begann zunächst in einer der heutigen entgegengesetzten Richtung. Es war die Zeit der „Rationalisierung“ der Betriebe, und so erging am 31. März 1926 ein Gesetz über „Steuerliche Erleichterungen wirtschaftlich gebotener Betriebszusammenschlüsse“¹. Bei Verschmelzung von Kapitalgesellschaften, bei Zusammenfassung „gleichartiger oder wirtschaftlich zusammengehöriger Betriebe mehrerer Unternehmungen“, insbesondere wenn dabei eine neue Kapitalgesellschaft gegründet oder der Betrieb eines anderen Unternehmens durch eine Kapitalgesellschaft übernommen wurde, sollte die Kapitalverkehrssteuer auf 1%, die Grunderwerbsteuer auf 1½% ermäßigt werden, die Zuschläge zur Grunderwerb- und die Wertzuwachssteuer sollten völlig wegfallen; das Schachtelprivileg sollte

¹ Artikel III des Gesetzes über Steuerermäßigungen zur Erleichterung der Wirtschaftslage, RGBl. 1926 I S. 185. Es galt zunächst bis zum 30. September 1927, wurde in der Folge aber mehrfach bis zum 30. September 1930 verlängert. Wesentlich sind dazu die Erlasse des Reichsfinanzministers vom 11. Mai 1926, 8. August 1927, 17. August 1928, 11. September 1929 und 7. Oktober 1930. In diesen Erlassen ist auch eine Auskunftspflicht der Finanzämter über die entstehenden Steuern angeordnet, und zwar in diesem Falle ausdrücklich eine verbindliche Auskunft durch das Landesfinanzamt, gegen welche Beschwerde an den Reichsfinanzminister gegeben war.

bei derartigen Betriebszusammenschlüssen aufrechterhalten bleiben, auch wenn keine formellen Voraussetzungen nicht mehr gegeben waren. Aus den Erwägungen, die zum Erlaß des Gesetzes geführt haben, interessiert hier folgende Mitteilung des Reichsfinanzministers¹ über die Ausdehnung auf Betriebszusammenschlüsse ohne juristische Fusion: „Eine Reihe von Unternehmungen ist in der Inflationszeit fehlerhaft aufgebaut, indem in ihnen Betriebe vereinigt sind, die in keinem organischen Zusammenhang miteinander stehen (z. B. ein Bergwerk und ein Hotelbetrieb). Wenn diese Unternehmungen aufgelöst und die einzelnen Betriebe mit anderen gleichartigen Betrieben zu einer neuen Kapitalgesellschaft vereinigt werden, so werden in der Regel die Voraussetzungen für die Anwendung der Steuerermäßigungen vorliegen. Das gleiche wird regelmäßig zu gelten haben, wenn Betriebe, die bisher in Form einer Interessengemeinschaft verbunden waren, sich zu einer Kapitalgesellschaft vereinigen“.

Neben das Gesetz vom 31. März 1926 trat noch folgende EntschlieÙung des Reichstages (Nr. 2187 der Reichstagsdrucksachen):

„den Reichsminister der Finanzen zu ersuchen, von dem ihm nach §§ 105, 108 der Reichsabgabenordnung zustehenden Befugnissen auch in solchen Fällen notwendiger Rationalisierung der beteiligten Unternehmungen, die nicht in dem Gesetz über Steuerermäßigungen zur Erleichterung der Wirtschaftslage vorgesehen sind, entsprechend dem Grundsatz dieses Gesetzes Gebrauch zu machen:

1. soweit bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft anderer Rechtsform, bei der Umwandlung einer Genossenschaft in eine Kapitalgesellschaft oder bei der Umwandlung einer solchen in eine Genossenschaft das Vermögen der umzuwandelnden Gesellschaft oder Genossenschaft als Ganzes auf die neu errichtete Gesellschaft oder Genossenschaft übertragen wird.
2. soweit bei der Trennung von ungleichartigen oder wirtschaftlich nicht zusammengehörigen Betrieben eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft für einen der herausgelösten Betriebe eine neue Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft errichtet wird“.

Der Wandel der Zeiten kündigte sich dann zunächst in den verschiedenen gesetzgeberischen Maßnahmen zur „Kapitalherabsetzung in erleichteter Form“ an². Vollends trat der Umschwung hervor, als in der Vierten Verordnung des Reichspräsidenten vom 8. Dezember 1931³ nunmehr an Stelle der Steuererleichterungen für Betriebszusammenschlüsse, welche am 30. November 1930 abgelaufen waren, umgekehrt „steuerliche Erleichterungen für die

¹ Erlaß vom 11. Mai 1926, III Rv 13402.

² Vgl. insbes. Dritte Notverordnung des Reichspräsidenten vom 6. Oktober 1931 (RGBl. I S. 557), Teil 5 Kapitel II nebst DurchfW.D. vom 18. und 20. Februar 1932.

³ RGBl. I S. 699, 4. Teil Kapitel I.

Aufteilung von Gesellschaften" traten (sog. „Aufteilungsverordnung“). Ihr Artikel 1 brachte steuerliche Erleichterungen für Betriebstrennungen, ihr Artikel 2 Steuervergünstigungen für „Auflösung von Gesellschaften“. Alle diese Erleichterungen sollten für Rechtsvorgänge Anwendung finden, die bis zum 31. Dezember 1934 die Steuerpflicht entstehen ließen. Die Frist wurde für die Steuermilderungen bei Auflösung von Gesellschaften bis Ende 1935 verlängert¹. Für die Auflösung von Gesellschaften wurde in der B.D. insbesondere bestimmt, daß Freiheit von der Grunderwerbsteuer nebst Zuschlägen, von der Wertzuwachssteuer und der gemeindlichen Gewerbeanschaffungssteuer eintrat, soweit bei der Auflösung der Gesellschaft Grundstücke entsprechend dem Beteiligungsverhältnis der Gesellschafter an der Gesellschaft auf diese überschrieben wurden. Gehörten die Grundstücke seit 1928 zum Betriebsvermögen der aufgelösten Gesellschaft und gingen sie ins Privatvermögen der Gesellschafter über, so wurde auch keine Einkommensteuer bei diesen erhoben; die Körperschaftsteuer (Liquidationssteuer) bei der Gesellschaft blieb bestehen, wurde aber später vom Reichsfinanzminister unter bestimmten Voraussetzungen gemildert². Die künftigen Abschreibungen auf die Grundstücke beim Erwerb sollten vom letzten steuerlichen Buchwert der Gesellschaft ausgehen.

Wurden bei der Auflösung Gegenstände, die seit 1928 zum Betriebsvermögen der aufgelösten Gesellschaft gehörten, in das Betriebsvermögen eines Gesellschafters übernommen, so konnte dieser die letzten steuerlichen Buchwerte der aufgelösten Gesellschaft fortführen; diese Werte wurden dann sowohl der Liquidationssteuer der Gesellschaft wie der Einkommensteuer des Übernehmers zugrunde gelegt. Der Reichsfinanzminister hat in zwei wichtigen Erlassen³ die Vorschriften erläutert und zum Teil erweitert, so für die Grunderwerbsteuer, wenn ein Grundstück bei Auflösung von Mutter- und Tochtergesellschaft unmittelbar auf die Gesellschafter der Muttergesellschaft übergeht, ferner, wie oben erwähnt, hinsichtlich der Liquidationssteuer, endlich durch Erlaß der Umsatzsteuer. Auch wurde wieder eine Auskunftsspflicht der Finanzämter angeordnet, diesmal jedoch nur über die voraussichtliche Höhe der Steuern, nicht in verbindlicher Form (siehe S. 9 Anm. 1). Welche praktischen Auswirkungen die Steuermilderungen nach den Vorschriften der Jahre 1926 und 1931 im großen gehabt haben, ist statistisch gesondert nicht bekannt geworden.

Eine neue Wendung ist mit Erlaß der Gesetze vom 5. Juli 1934 eingetreten. Diese nehmen die Bewegung zur Auflösung von

¹ Verordnung vom 22. Dezember 1933, RGBl. I S. 1113.

² Erlaß vom 16. Dezember 1932, S. 1953 — 150 — III.

³ Erlaß vom 2. Januar 1932, S. 5002 — 4 III und vom 16. Dezember 1932, siehe oben Anm. 2.

Kapitalgesellschaften mit großem Nachdruck wieder auf und suchen sie durch weitgehende handels- und steuerrechtliche Erleichterungen in jeder Weise zu fördern. Über die Gründe und Ziele der Gesetze sprechen sich die amtlichen Erläuterungen eingehend aus, die unten im Anhang III unter A und B im vollen Wortlaut mitgeteilt werden. Diese Erläuterungen lassen klar erkennen, daß die Reichsregierung nicht etwa ganz allgemein eine Abkehr von den Formen der Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien oder Gesellschaft mit beschränkter Haftung wünscht. Es sollen aber im Zuge der Ethisierung des Wirtschaftslebens und der vollen persönlichen Verantwortlichkeit eines jeden seiner Mitglieder diejenigen Gesellschaften der drei genannten Formen aufgelöst werden, deren Form mit ihrem Inhalt nicht übereinstimmt. Mit knappen Worten formuliert das die Präambel zum Umwandlungsgesetz:

„um in geeigneten Fällen die Abkehr von anonymen Kapitalformen zur Eigenverantwortung des Unternehmers zu erleichtern“.

Ein Zwang zur Umwandlung und Auflösung wird nicht ausgeübt. Aber schon die gebotenen handels- und steuerrechtlichen Erleichterungen einerseits, die bei vielen „ungeeigneten“ Gesellschaftsformen hervorgetretenen handels- und steuerrechtlichen Erschwerungen andererseits legen jeder derartigen Unternehmung die Verpflichtung auf, zu prüfen, ob die Umwandlung oder Auflösung angezeigt ist.

III. Der Begriff der Umwandlung und ihre rechtlichen Möglichkeiten.

1. Begriff der Umwandlung. Ein allgemeiner juristischer Begriff der Umwandlung ist in der Gesetzgebung nicht vorhanden. Es werden in den bisherigen Vorschriften nur einzelne, bestimmte Fälle so bezeichnet. Man kann aber von einem wirtschaftlichen Begriff der Umwandlung sprechen, wie ihn der Verkehr im allgemeinen gebraucht; er geht sehr viel weiter als die wenigen rechtlich geordneten Fälle und umfaßt ein Gebiet, das von der bloßen, einschneidenden Änderung der rechtlichen Struktur einer Unternehmung über die Annahme einer abweichenden Rechtsform bis zur Übertragung der Vermögenssubstanz des Unternehmers auf einen anderen Rechtsträger und zur Vereinigung mehrerer Unternehmungen geht¹. Will man verhüten, daß der vieldeutige Be-

¹ Eine umfassende Darstellung der Umwandlung fehlt. Im obigen Text wird in kurzen Umrissen eine Systematisierung versucht. Eine Behandlung der nach HGB. und GmbHGes. möglichen Fälle findet sich bei Wieland: Handelsrecht Bd. I S. 817 ff., Bd. II S. 354 ff. Friedländer, Aktienrecht, Vorbemerkung zu §§ 303—306 gibt eine Übersicht unter anderer Einteilung. Siehe ferner für Umwandlung der GmbH. Hachenburg, § 80 Anm. 48, Schoß § 80, XII. Zu

griff seine spezielle Bedeutung verliert und inhaltlich gänzlich verblaßt; so muß man gewisse Fälle ausschließen. Zunächst diejenigen, in denen nur die interne Struktur der an sich bestehenbleibenden Rechtsform geändert wird (z. B. völlige Umgestaltung des Aufbaues einer Kommanditgesellschaft, einer Aktiengesellschaft¹). Sodann aber vor allem die Fälle, in denen das Unternehmen an einen schlechthin fremden Übernehmer veräußert wird, also an eine fremde natürliche Person oder Gesellschaft, an welcher die bisherigen Inhaber keinen Anteil erhalten. Das Charakteristische der unter dem Begriff der „Umwandlung“ zusammengefaßten Vorgänge besteht vielmehr darin, daß zwischen den vor und nach dem Vermögensübergang Beteiligten im wesentlichen Identität besteht. Dieser Kern bleibt bei allen Umwandlungsfällen erhalten, auch wenn im übrigen einzelne der vor dem Vermögensübergang Beteiligten ausscheiden, oder wenn die Beteiligungsverhältnisse sich ihrem Umfang nach ändern oder ihre Rechtsform wechselt. Auch die „Beteiligung“ ist bei dieser Definition der „Umwandlung“ ein wirtschaftlicher Begriff und bedeutet sowohl Eigentum (alleiniges oder Miteigentum zur gesamten Hand) an der Vermögenssubstanz wie auch Mitgliedschaftsrechte an einer juristischen Person, der die Vermögenssubstanz vor oder nach dem Übergang gehört; dies wird sich nach Anführung der verschiedenen Umwandlungsfälle unten noch etwas näher bestimmen lassen.

2. Die hauptsächlichsten Umwandlungsfälle. Betrachtet man hiernach die rechtlichen Möglichkeiten, die sich für die hauptsächlichsten Umwandlungsfälle ergeben, so lassen sich drei große Gruppen unterscheiden: A. Die Änderung von Gesellschaftsformen unter Wahrung der Identität der Gesellschaft. Hierher gehören insbesondere folgende Fälle:

- a) Umwandlung einer Offenen Handelsgesellschaft in eine Kommanditgesellschaft und umgekehrt, §§ 162 Abs. 3, 173 HGB.
- b) Umwandlung einer Kommanditgesellschaft auf Aktien in eine Aktiengesellschaft, § 332 HGB.
- c) Umwandlung einer der drei Arten von Genossenschaften in eine der anderen Arten, § 143 GenG.²

B. Die Übertragung des Vermögens auf einen neuen Rechtsträger im Wege der Gesamtrechtsnachfolge. Es kommen folgende Fälle in Betracht:

beachten sind aus dem Entwurf eines Gesetzes über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften a. U., veröffentlicht durch das Reichsjustizministerium 1930, die §§ 211—250 nebst Begründung S. 128 ff.

¹ Siehe Wieland II, 354.

² Siehe Parifius-Krüger (12. Aufl.) Anm. 2 zu § 143, wo im Gegensatz zu RGB. 74, 8 Identität angenommen wird.

a) Umwandlung einer Offenen Handels- oder Kommanditgesellschaft in ein Einzelhandelsgeschäft durch Ausscheiden der anderen Teilhaber, § 142; es tritt keine Universalnachfolge ein, sondern die beschränkenden Rechte der anderen Gesellschafter fallen fort und der Übernehmer erwirbt das Alleineigentum¹.

b) Umwandlung einer Aktiengesellschaft in eine GmbH. nach §§ 80, 81 GmbHG.

c) Fusion von Aktiengesellschaften oder Kommanditgesellschaften auf Aktien unter Ausschluß der Liquidation, §§ 306, 320 HGB.

d) Fusion einer Aktiengesellschaft mit einer GmbH. (RG. in ZB. 30, 2715).

e) Verschmelzung von Genossenschaften gleicher Art nach § 93 a GenG.

f) Umwandlung einer Gewerkschaft alten in eine solche neuen Rechts, § 235 a Pr.UG.².

g) Übertragung des Vermögens einer Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien auf Reich, Land oder Kommunalverband unter Ausschluß der Liquidation, §§ 304, 320 Abs. 3 HGB.³.

C. Übertragung des Vermögens auf einen neuen Rechtsträger mit Sonderrechtsnachfolge. In diese Gruppe fallen die meisten Umwandlungsvorgänge. Die Übertragung des Vermögens ist in diesem Falle rechtlich eine Veräußerung, jedoch ist nach unserer oben gegebenen Definition der „Umwandlung“ der Veräußerungsvertrag in diesem Falle nicht ein einfacher Kauf, sondern ein gesellschaftsrechtlich besonders bestimmter Vorgang.

a) Umwandlung eines Einzelgeschäfts in eine Offene Handels- oder Kommanditgesellschaft. Das bedeutet die Gründung einer neuen OHG. oder KommGes., wobei der bisherige Einzelgeschäftsinhaber sein Geschäft als Einlage einbringt. Diese „Einlage“ ist sein Beitrag gemäß §§ 705—707 BGB. und geht in das Eigentum der Gesellschaft über, § 718 BGB. Für die Hingabe der Substanz erwirbt

¹ Vgl. Wieland I S. 823; Geiler in Düringer-Hachenburg Bd. II, Allg. Einl. Anm. 166, Flechtheim ebenda Anm. 2 zu § 142 HGB.

² Die Gewerkschaft alten Rechts ist Gesamthandsgesellschaft, diejenige neuen Rechts juristische Person; vgl. RGZ. 98, 181; RGZ. in RStBl. 34, 958. Gesamtrechtsnachfolge wird anzunehmen sein; das Gesetz spricht dies nicht deutlich aus.

³ Diese „Verstaatlichung“ rechnet nach unserer oben zu Eingang dieses Abschnitts gegebenen Definition der „Umwandlung“ nur dann hierher, wenn der übernehmende Staat (Reich, Gemeinde) schon Gesellschafter der Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft a. U. war, so daß sich sein Mitgliedschaftsrecht in Alleineigentum an der Substanz verwandelt. Andernfalls liegt lediglich ein Fall der Veräußerung an einen Fremden vor.

der Übertragende hier, bei den Gesellschaften ohne juristische Person, nicht ein „Mitgliedschaftsrecht“, sondern einen „Anteil an dem Gesellschaftsvermögen“, § 719 BGB., nämlich einen Anteil zur gesamten Hand. Die Übertragung des Sachbegriffs, als der sich sein bisheriges Geschäft darstellt, erfordert für jeden einzelnen Gegenstand Sonderübertragung. Die Haftungsverhältnisse werden durch § 28 HGB. geregelt.

b) Umwandlung einer Einzelfirma, Offenen Handels- oder Kommanditgesellschaft in eine Aktiengesellschaft. Zunächst ist an den Fall zu denken, daß eine Aktiengesellschaft neu gegründet wird und daß das Geschäft der bisherigen Unternehmung in die Aktiengesellschaft eingebracht wird. Dann liegt eine Einlage im Sinne des § 186 HGB. vor; sie bedeutet Übertragung von Substanz gegen Erwerb von Mitgliedschaftsrechten bei der juristischen Person. Dasselbe gilt, wenn das Geschäft in eine schon bestehende Aktiengesellschaft unter Kapitalerhöhung und Gewährung junger Aktien eingebracht wird. An Vorstehendem ändert sich im Wesen auch nichts, wenn statt der unmittelbaren Sacheinlage der Weg über eine Bargründung (oder Barerhöhung), verbunden mit Kauf des bisherigen Geschäfts gewählt wird (verschleierte Sacheinlage). Unerheblich ist es, wenn neben der Aktiengewährung teilweise Barzahlung erfolgt.

Ebenso wenig ändert sich an der Sache etwas, wenn bei einer bestehenden Aktiengesellschaft nicht eine Kapitalerhöhung erfolgt, sondern die Gesellschaft für die Vermögensübertragung eigene Aktien gewährt, die sie schon besaß oder die ihr von anderer Seite zur Verfügung gestellt werden, wobei es unerheblich ist, ob es sich um noch nicht ausgegebene Vorratsaktien oder um aus dem Verkehr zurückerworbene Aktien handelt¹.

c) Entsprechende Grundsätze gelten bei Umwandlung einer Einzelunternehmung, Offenen Handels- oder Kommanditgesellschaft in eine Kommanditgesellschaft auf Aktien, und zwar gilt, soweit für die Einbringung Aktien (Kommanditanteile) gewährt werden, § 186 HGB. unmittelbar, soweit dagegen die Einbringenden Geschäftsinhaber (persönlich haftende Gesellschafter) sind und für die Einbringung auf Einlage- oder Kapitalkonto erkannt werden, § 322 Abs. 3 HGB.²

¹ Vgl. RGZ. Bd. 124 S. 301 ff., Bd. 129 S. 314 ff. und Flechtheim, Bankarchiv 1931 S. 381; a. A. RZP. Bd. 28 S. 42, siehe hierzu auch Lion, GrErwStG. Ergänzungsband S. 141.

² Vgl. Schreiber, S. 51 ff. Ob den persönlich haftenden Gesellschaftern der KommGes. a. A. am Vermögen der Gesellschaft ein Eigentumsanteil zur gesamten Hand zusteht (so Schreiber S. 89, Hachenburg in Düringer-Hachenburg Anm. 22 zu § 322 HGB., wohl auch Wieland II, 253) oder nur ein schuldrechtlicher Anspruch (so Staub, Anm. 49 zu § 320 HGB.) ist streitig. RZP. in StuW. 1929,

d) Umwandlung einer Einzelfirma, OHG. oder KommGes. in eine GmbH. Es gelten die gleichen Ausführungen wie bei der Aktiengesellschaft; vgl. § 5 Abs. 4 GmbHGes.

e) Umwandlung einer GmbH. in eine Aktiengesellschaft. Sie ist zunächst dadurch möglich, daß die GmbH. entweder ihr Geschäft in eine neu zu errichtende oder bestehende Aktiengesellschaft in gleicher Weise, wie es oben unter b für eine Einzelperson geschildert ist, gegen Gewährung von Aktien einbringt (als Sacheinlage, verschleierte Sacheinlage, oder gegen Gewährung vorhandener Aktien). Die GmbH. kann die Aktien selbst in Empfang nehmen und dann, indem sie sich auflöst, an ihre Gesellschafter weitergeben. Sie kann aber auch durch Vertrag zugunsten Dritter vereinbaren, daß die Aktien sofort an ihre Gesellschafter ausgegeben werden.

Am Wesen der Sache ändert es auch nichts, wenn die Gesellschafter der GmbH. zunächst eine Aktiengesellschaft in bar gründen (oder das Kapital einer bestehenden erhöhen, oder deren Aktien ganz oder teilweise erwerben), und wenn dann die GmbH. ihr Unternehmen an diese Aktiengesellschaft verkauft. Auch in solchem Falle ist die Übereinstimmung zwischen den Gesellschaftern des bisherigen Vermögensbesizers und denjenigen des Vermögenserwerbers ersichtlich, nur die Rechtsform, durch welche sich die Mitgliedschaftsrechte an der einen Gesellschaft in solche an der anderen verwandeln, ist äußerlich eine andere.

f) Umwandlung einer GmbH. in eine Einzelfirma, OHG. oder KommGes. Eine solche ist nur durch Auflösung der GmbH. und Übertragung ihres Geschäfts auf eine der drei erwähnten, neu zu gründenden oder bestehenden Unternehmungsformen möglich. Von einer „Umwandlung“ wird man hierbei, entsprechend dem oben Angeführten, nur reden können, wenn die Gesellschafter der GmbH. mit den Inhabern der übernehmenden Firma im wesentlichen identisch sind. Das Gesellschaftsrechtliche des Vorgangs liegt dann darin, daß die Liquidation hierbei durch Übertragung des Vermögens in natura auf einen oder mehrere Gesellschafter erfolgt.

g) Umwandlung einer Aktiengesellschaft in eine Einzelfirma, OHG. oder KommGes. Es gilt das Gleiche wie zu f); nur löst sich die Aktiengesellschaft nach § 303 HGB. auf jeden Fall durch Veröffentlichung ihres Vermögens auf.

h) Umwandlung einer Gewerkschaft oder einer Genossenschaft in eine Aktiengesellschaft, GmbH. oder in eine sonstige Form. Dies erfordert nach § 114 Pr.UBG. qualifizierte Mehrheit. Art. 445 ist in diesem Punkte nicht deutlich; StWB. 1930, 358 will den Komplementär „nur wie einen Angestellten, unter Umständen mit stiller Beteiligung behandeln“, was der Staubischen Ansicht nahekommt.

und führt die Auflösung der Gewerkschaft herbei; es gilt dasselbe wie in den vorstehenden Fällen (siehe zu e bei Umwandlung in eine andere juristische Person, zu f bei sonstiger Umwandlung).

Den ganzen Fällen zu b bis h ist es gemein, daß hierbei das Unternehmen der übertragenden Gesellschaft veräußert wird; hierbei greift, auch neben den Einbringungsvorschriften, § 25 HGB. wegen der Haftungsverhältnisse ein. In allen Fällen dieser Gruppe, zu a bis h, liegt ferner Sondernachfolge vor. Das Geschäft gilt nur als „Sachinbegriff“, alle einzelnen Gegenstände müssen durch Sonderrechtsgeschäfte übertragen, Grundstücke aufgelassen werden usw. In den Fällen zu e bis h endlich gilt für die aufzulösenden Gesellschaften das Sperrjahr, vor dessen Ablauf der Vermögensübernehmer nicht in die Lage versetzt werden soll, das Geschäft nebst Firma zu führen¹.

3. Rechtlicher Kernpunkt; Reichsgericht und Reichsfinanzhof. Überblickt man endlich nunmehr die Umwandlungsfälle aller drei hier behandelten Gruppen, so zeigt die Gruppe A im wesentlichen das Bild einer rein rechtstechnischen Änderung der identisch bleibenden Gesellschaft; Vermögensverschiebungen treten (abgesehen vom Falle A b für die Geschäftsinhaber) nicht ein, daher auch keine steuerlichen Folgen. Im übrigen aber können wir die zu Eingang gegebene allgemeine Definition der „Umwandlung“ dahin ergänzen, daß sich dabei vom Standpunkt der „Beteiligten“ aus, soweit sie nicht ausscheiden, folgende Arten rechtlicher Veränderungen ergeben:

a). Das juristische Eigentum an der Vermögenssubstanz verwandelt sich in Miteigentum zur gesamten Hand oder umgekehrt: siehe die Fälle zu Ba, Ca.

b). Das juristische Eigentum (alleiniges oder Miteigentum zur gesamten Hand) an der Vermögenssubstanz verwandelt sich in Mitgliedschaftsrechte oder umgekehrt: die Fälle zu Bf, Cb bis d, Cf bis h.

c). Mitgliedschaftsrechte verwandeln sich in andere Mitgliedschaftsrechte: siehe die Fälle zu B b bis e, Ce, h.

Juristisch bedeuten diese Verschiebungen stets Änderungen des Eigentums bzw. Übergang von Forderungen und Schulden. Das Steuerrecht, das tiefer blickt und fragt, ob neben dieser äußerlichen Formänderung auch eine Wertverschiebung eintritt, die eine Besteuerung rechtfertigt², hat versucht, an das Charakteristische des Umwandlungsbegriffs anzuknüpfen, wie wir es oben in der weitgehenden

¹ Vgl. Staub, Anm. 13 zu § 303 HGB.

² soweit es sich nicht um rein formale Besteuerungsmethoden handelt, wie bei der Grunderwerb- und Zuwachssteuer, die auch an den formalen Eigentumsübergang anknüpfen, oder die Kapitalverkehrssteuer.

Identität der Beteiligten gefunden haben. So ist der Reichsfinanzhof in einer interessanten und schwierigen Rechtsprechung, die unten im Kommentar zu den §§ 7, 8 der Zweiten Durchführungsverordnung zum Umwandlungssteuergesetz näher geschildert wird, zu einer Betrachtungsweise gekommen, die die Besteuerung davon abhängig macht, ob nicht „eine bloße Veränderung der Rechtsform“ oder ein „Wandel in der Betriebsform“ vorliegt. In dem grundlegenden Urteil StuW. 1931 Nr. 796 heißt es für einen Fall, bei dem der Gesellschafter einer GmbH., der mit $\frac{5}{6}$ am Stammkapital beteiligt war, deren Geschäft übernommen hatte: „Es ist im wesentlichen nur eine Veränderung der juristischen Form, wenn er an Stelle dieser Beteiligung und damit des durch die GmbH. vermittelten Besitzes des Unternehmens das Unternehmen unmittelbar erhält“. Das steht in Übereinstimmung mit der Betrachtung, bei der das Reichsgericht wenigstens in einer Reihe von Fällen bei juristischen Personen die Sache über die Form stellt; so insbesondere bei der reinen Familiengesellschaft, für die es ausspricht, „daß sie nur die Rechtsform bildet, unter der von dem, der die Geschäftsführung bestimmt, der geschäftliche Betrieb geführt wird¹.“ Jedoch hat diese Betrachtungsweise weder zivil- noch steuerrechtlich ausgereicht, um die Auflösung oder Umwandlung von Gesellschaften zu fördern. Das Reichsgericht hat die Folgerungen aus seiner Betrachtungsweise nur für einige wenige ganz bestimmte Punkte gezogen (Mängelhaftung, Aufwertung, Stimmrecht). Und die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs befreite zwar in bestimmten Fällen die Umwandlung von Einkommen- und Körperschaftsteuer, dies wirkte aber nur vorübergehend und hatte in der Zukunft unter Umständen sehr nachteilige Folgen (siehe die Darstellung zu § 7 II. DVO. zum UmwStG.). Die positiv angeordneten steuerlichen Erleichterungen durch die Aufteilungsverordnung reichten teils nicht aus, teils aber kamen sie gegen die praktischen Schwierigkeiten nicht auf, die sich aus dem vorstehend für die dritte Gruppe der Umwandlungsfälle dargelegten Rechtszustand ergaben. Hier knüpft zunächst das Umwandlungsgesetz mit seiner handelsrechtlichen Regelung an.

IV. Das Umwandlungsgesetz und die steuerlichen Erleichterungen.

1. Die Regelung durch das Umwandlungsgesetz. Das Umwandlungsgesetz greift aus der vorstehend unter III dargestellten Anzahl von Umwandlungsfällen einige ganz bestimmte heraus, für die allein es Geltung hat

¹ RGZ. 143, 429 (431); 146, 385 (392). Siehe auch über die Gleichstellung der juristischen Person mit der hinter ihr stehenden natürlichen Person RGZ. 130, 340 (343).

a) Umwandlungsfähig ſind nur die Aktiengeſellſchaft (§ 2 UmwG.), die Kommanditgeſellſchaft auf Aktien (§ 13 UmwG.), die Geſellſchaft mit beſchränkter Haftung (§ 14); ſie werden im Geſetz als „Kapitalgeſellſchaften“ zuſammengefaßt.

Auch bei dieſen iſt die Umwandlung zeitlich beſchränkt: Die Geſellſchaft muß am 1. Juli 1934 beſtanden haben und die Umwandlung biſ zum 31. Dezember 1936 beſchließen. Für Geſellſchaften in Liquidation gilt die Sondervorſchrift in §§ 7, 8 DurchfV.D. zum UmwG.

b) Vermögensübernehmer kann nur ſein: eine beſtehende Offene Handelſgeſellſchaft (§ 2 UmwG.) oder Kommanditgeſellſchaft (§ 12 UmwG.), die alle Aktien (oder mindeſtens 90%, § 4 DurchfV.D.) beſitzt;

eine neu errichtete Offene Handelſ- oder Kommanditgeſellſchaft, an der ſich alle Aktionäre oder mindeſtens 90% davon (nach Kapitalbeträgen berechnet) beteiligen (§§ 9—11 UmwG., §§ 3 ff. DurchfV.D.); eine Geſellſchaft des bürgerlichen Rechts, an der alle oder mindeſtens 90% der Aktionäre beteiligt ſind (§ 1, § 3 ff. DurchfV.D.);

der alleinige Geſellſchafter, gleichgültig, welche Rechtsform er hat, alſo natürliche Perſonen ſo gut wie juriftiſche (§ 8 UmwG.); ferner der Hauptgeſellſchafter, der mindeſtens 90% des Kapitals beſitzt (§ 6 Abf. 2 DurchfV.D.).

Die vereinfachte Umwandlung beſteht darin, daß die umzuwandelnde Geſellſchaft aufgelöst wird und ihr Vermögen im Wege der Gesamtnachfolge auf den Vermögensübernehmer übergeht, § 4 UmwG. Abweichend von ſonſtigen Fällen der Gesamtnachfolge iſt hier der Gläubigerschutz durch ein Sperrhalbjahr verſtärkt (§§ 6, 7 UmwG.). Von den Beſonderheiten, welche die ſo geſtaltete Umwandlung mit ſich bringt, ſeien hier folgende erwähnt: zunächſt der Beſchluß der Generalverſammlung. Er bewirkt, ſobald er eingetragen wird, die Umwandlung. Nach dem Umwandlungsgeſetz mußte er urſprünglich einſtimmig ſein, in der Durchführungsverordnung iſt dieſes auf eine qualifizierte Mehrheit von $\frac{3}{4}$ des bei der Beſchlußfaſſung vertretenen Grundkapitals, verbunden mit einem Quorum von 90% des geſamten Aktienkapitals, gemindert. Durch dieſen Beſchluß der aufzulöſenden Geſellſchaft wird zugleich, wenn eine neue Perſonalgeſellſchaft zu errichten iſt, dieſe errichtet. Es ergeben ſich daher mannigfaltige Eigenartigkeiten aus der beſonderen Natur des Generalverſammlungsbeſchlusses. Verwieſen ſei inſbeſondere auf die Anmerkungen 6—11 zu § 8, 10 zu § 9 und zu § 10 des UmwG.

Das Firmenrecht hat eine beſondere, von den allgemeinen Grundſätzen abweichende Regelung gefunden (§ 5 UmwG., § 12 der DurchfV.D.). Für die Bilanzen (lezte Gewinnbilanz und Umwandlungsbilanz der

aufzulösenden Gesellschaft, Eröffnungsbilanz des Vermögensübernehmers) ergeben sich handelsrechtlich Erwägungen, die unten insbesondere in § 2 Anm. 8, § 3 Anm. 5 und 6, § 10 Anm. 8, § 11 Anm. 5 dargestellt sind. Die Behandlung eigener Aktien bei der Umwandlung hat in § 9 DurchfV.D. ihre besondere Regelung gefunden. Juristische Personen als Gesellschafter können an der Umwandlung nicht teilnehmen, wenn eine neue Personalgesellschaft zu errichten ist; wohl aber können sie als Alleingesellschafter oder Hauptgesellschafter das Vermögen übernehmen; vgl. §§ 10 und 11 UmwG.

2. Die Steuererleichterungen. Sie sind zunächst durch ein Rahmengesetz, das Gesetz über Steuererleichterungen bei der Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften vom 5. Juli 1934 (jetzt Umwandlungssteuergesetz genannt) allgemein verheißen, und zwar für 8 Steuerarten. Seine Ausführung hat das Gesetz, nachdem eine zunächst erlassene Erste Durchführungsverordnung vom 7. Juli 1934 aufgehoben worden ist, durch die jetzt maßgebende Zweite Durchführungsverordnung vom 8. März 1935 erhalten (in diese sind wesentliche Teile der Ersten aufgehobenen Verordnung übernommen). Eine wichtige Ergänzung bildet der Erlaß des Reichsfinanzministers vom 9. März 1935.

Die Steuererleichterungen knüpfen zunächst an die Umwandlung im Sinne des Umwandlungsgesetzes an, § 1 Zweite DV.D. Über das Verhältnis der Steuervorschriften zum Umwandlungsgesetz siehe Anm. 12 zu § 1 UmwG., Anm. 1 zu § 1 UmwStG.

Darüber hinaus werden Steuerbegünstigungen auch für weitere Umwandlungsfälle gewährt, die nicht im Umwandlungsgesetz geregelt sind, sondern sich nach den allgemeinen Vorschriften vollziehen, also durch Auflösung der Kapitalgesellschaften und Übertragung ihres Vermögens in natura auf die Gesellschafter, § 2 Zweite DV.D. Hierbei wird der Kreis der begünstigten Kapitalgesellschaften erweitert: Auch für die Auflösung bergrechtlicher Gewerkschaften gelten die Steuererleichterungen (§ 11 Abs. 2 Zweite DV.D.). Die zeitliche Begrenzung ist bei der Auflösung dieselbe wie bei der Umwandlung, § 12 Zweite DV.D.

Völlig erlassen wird die Gesellschaftsteuer für Bildung einer neuen Personalgesellschaft im Falle der Umwandlung, § 3 Zweite DV.D.; ferner die Umsatzsteuer für Übertragung des Vermögens, § 6 Zweite DV.D.

Erlassen werden ferner die Grundstückssteuern (Grunderwerbsteuer mit ihren Zuschlägen, die Gewerbeanschaffungssteuer und die Wertzuwachssteuer) insoweit, als sich bei der Umwandlung die Anteile der Gesellschafter nicht verschieben (§ 4 Abs. 1, 2 Zweite DV.D.). Bei der Auflösung kommt es nicht auf die Anteile an einzelnen Grundstücken,

sondern am gesamten Grundbesitz an; soweit der einzelne Gesellschafter nicht mehr erhält als ihm vor der Auflösung zustand, werden die Steuern erlassen, § 4 Abs. 3. Weitere Erleichterungen bringt der Erlass des Reichsfinanzministers vom 9. März 1935; danach wird, wie schon nach der Praxis zur Aufteilungsverordnung, die unmittelbare Übertragung von Grundstücken aus einer Tochtergesellschaft über die (ebenfalls aufzulösende) Muttergesellschaft hinweg auf deren Gesellschafter begünstigt; ferner wird die Übertragung auf den Treugeber an Stelle des Treuhänders bei Auflösung von Treuhandverhältnissen begünstigt. Es ergeben sich zahlreiche Einzelfragen bei der Besteuerung, z. B. wer Steuerschuldner ist, wie die Werte zu berechnen sind usw.; im einzelnen muß auf die Ausführungen des Kommentars verwiesen werden.

Eine besonders eingehende Regelung hat die Behandlung der Körperschaft-, Einkommen- und Gewerbesteuer in den §§ 7 und 8 der Zweiten W.D. gefunden. Hier ergeben sich die meisten und schwierigen Probleme, so daß unten im Kommentar eine besonders eingehende Erörterung unter Anknüpfung an die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zur Umwandlung überhaupt erfolgt ist. Hervorgehoben seien nur kurz die Grundgedanken der Regelung.

Zunächst wird unterschieden, ob die bisher der Kapitalgesellschaft gehörenden Vermögensgegenstände (Wirtschaftsgüter) beim Erwerber in ein Betriebsvermögen gelangen oder nicht. Der erste Fall ist in § 7 geregelt, der zweite in § 8.

a) Gelangen sie in ein Betriebsvermögen, so wird zunächst weiter unterschieden, ob es sich um Altbesitz handelt (Wirtschaftsgüter, die spätestens am 31. Dezember 1934 der Kapitalgesellschaft gehörten) oder um Neubesitz. Beim Altbesitz besteht, abweichend von den Regeln des allgemeinen Rechts, Bewertungsfreiheit. Es kann bei der Kapitalgesellschaft der bisherige steuerliche Buchwert für die Errechnung der Körperschaftsteuer (Fusions- bzw. Liquidationssteuer) beibehalten werden. Dann entsteht regelmäßig keine Körperschaftsteuer. Es können aber auch andere Werte eingesetzt werden, höhere oder niedrigere, so daß insbesondere die auch in der Steuerbilanz noch bestehenden „stillen Reserven“ aufgemacht werden können. Dann wird regelmäßig Körperschaftsteuer entstehen, aber nur mit einem Drittel = $\frac{62}{3}\%$ erhoben.

Diese Bewertungsfreiheit ist gleichzeitig damit verbunden, daß die gewählten Werte mit der Bewertung bei der Einkommensteuer des Erwerbers (die auch eine Körperschaftsteuer sein kann) verknüpft werden. Wie bei der Körperschaftsteuer der aufgelösten Gesellschaft bewertet wurde, so wird zwingend auch bei der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer des Erwerbers bewertet. Die sich so ergebenden Werte

sind seinem Anschaffungspreis (bei wesentlicher Beteiligung oder Spekulationsgewinn) bzw. letztem steuerlichen Buchwert (wenn die Gesellschaftsanteile in einer Bilanz standen) gegenüberzustellen. Soweit sich dann ein Gewinn ergibt, wird die Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer gedrittelt, und zwar wird bei der Einkommensteuer der privilegierte Tarif des § 34 EinkStG. eingesetzt. Die Verkopplung ergreift auch die zukünftige Besteuerung, da die erwähnten Werte für diese zugleich als „Ausgangswerte“ gelten.

Der normale Gewinn aus der „Betriebsgebarung“ der aufgelösten Gesellschaft unterliegt keiner Vergünstigung, sondern der vollen Körperschaft- und Einkommensteuer. Über seine Abgrenzung und über die Steuerbilanzen vgl. Anm. 15 ff., 32, 33 zu § 7.

b) Werden die Gegenstände in das Privatvermögen übernommen, so wird nach § 8 ihr voller gemeiner Wert eingesetzt. Die sich daraus ergebende Körperschaftsteuer der aufzulösenden Gesellschaft wird voll erhoben (nach dem Erlaß vom 9. März 1935 bei Grundstücksgeellschaften aus Billigkeitsgründen nur zur Hälfte), dagegen wird beim Erwerb weder Einkommen- noch Körperschaftsteuer dafür veranlagt. Auch die künftigen Absetzungen für Abnutzung gehen von dem gemeinen Wert der Gegenstände aus.

Die Steuererleichterungen gelten auch bei Übertragung des Vermögens auf den alleinigen oder den Hauptgesellschafter (§ 9). Ist dieser eine juristische Person, so gelten die Erleichterungen nur, wenn er bereits am 1. Juli 1934 an der umzuwandelnden Gesellschaft beteiligt war (§ 10 Abs. 2). Ebenso gelten die Erleichterungen bei der Auflösung, falls zu den Gesellschaftern eine juristische Person gehört, auch nur mit dieser zeitlichen Beschränkung (§ 10 Abs. 3). In Übereinstimmung mit dem Umwandlungsgesetz gelten die steuerlichen Erleichterungen gar nicht, wenn eine übernehmende Personengesellschaft unter ihren Gesellschaftern eine juristische Person hat. Darüber hinausgehend fallen die Vergünstigungen noch nachträglich weg, wenn innerhalb zweier Jahre seit der Umwandlung eine juristische Person Gesellschafter wird.

I. Gesetzestexte.

A. Gesetz über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften.

Vom 5. Juli 1934.

(Reichsgesetzbl. I S. 569.)

Um in geeigneten Fällen die Abkehr von anonymen Kapitalformen zur Eigenverantwortung des Unternehmers zu erleichtern, hat die Reichsregierung das folgende Gesetz beschlossen, das hiermit verkündet wird:

§ 1.

(1) Eine Aktiengesellschaft, eine Kommanditgesellschaft auf Aktien oder eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung kann nach Maßgabe der folgenden Vorschriften in eine offene Handelsgesellschaft, in eine Kommanditgesellschaft oder in der Weise umgewandelt werden, daß ihr Vermögen unter Ausschluß der Liquidation auf den alleinigen Gesellschafter übertragen wird.

(2) Die Vorschriften dieses Gesetzes finden keine Anwendung auf die Umwandlung von Gesellschaften, die nach dem 1. Juli 1934 entstanden sind. Die Umwandlung kann nur bis zum 31. Dezember 1936 beschlossen werden.

Erster Abschnitt.

Umwandlung von Aktiengesellschaften.

1. Umwandlung durch Übertragung des Vermögens auf eine bestehende offene Handelsgesellschaft.

§ 2.

Die Generalversammlung einer Aktiengesellschaft kann die Übertragung des Vermögens auf eine offene Handelsgesellschaft beschließen, wenn sich alle Aktien in der Hand der offenen Handelsgesellschaft befinden (Umwandlung); eines besonderen Veräußerungsvertrages bedarf es nicht.

§ 3.

Der Vorstand der Aktiengesellschaft hat die Umwandlung zur Eintragung in das Handelsregister anzumelden. Der Anmeldung sind eine Ausfertigung des Protokolls und die der Umwandlung zugrunde gelegte Bilanz beizufügen.

§ 4.

Mit der Eintragung geht das Vermögen der Aktiengesellschaft einschließlich der Schulden auf die offene Handelsgesellschaft über. Die Aktiengesellschaft ist damit aufgelöst. Einer besonderen Eintragung der Auflösung bedarf es nicht.

§ 5.

(1) Mit der Auflösung der Aktiengesellschaft erlischt die Firma.
 (2) Führt die offene Handelsgesellschaft das von der Aktiengesellschaft betriebene Handelsgeschäft weiter, so kann sie ihrer Firma einen das Nachfolgeverhältnis andeutenden Zusatz beifügen. Die Vorschriften des § 22 des Handelsgesetzbuchs finden keine Anwendung.

§ 6.

Den Gläubigern der Aktiengesellschaft, die sich binnen sechs Monaten nach der Bekanntmachung der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Handelsregister zu diesem Zwecke melden, ist Sicherheit zu leisten, soweit sie nicht Befriedigung verlangen können. Die Gläubiger sind in der Bekanntmachung der Eintragung auf dieses Recht hinzuweisen.

§ 7.

(1) Die geschäftsführenden Gesellschafter der offenen Handelsgesellschaft haben das Vermögen der Aktiengesellschaft getrennt zu verwalten.

(2) Die beiden Vermögen dürfen erſt vereinigt werden, wenn ſechs Monate nach der Bekanntmachung der Eintragung des Umwandlungsbeſchlusses verſtrichen ſind, und nur unter Beachtung der nach § 6 für die Befriedigung und Sicherſtellung der Gläubiger geltenden Vorſchriften.

(3) Der biſherige Gerichtsſtand der Aktiengeſellſchaft bleibt biſ dahin beſtehen.

(4) Biſ zu demſelben Zeitpunkt gilt im Verhältnis der Gläubiger der Aktiengeſellſchaft zu der offenen Handelſgeſellſchaft und deren übrigen Gläubigern ſowie zu den Privatgläubigern der Geſellſchafter daſ übernommene Vermögen noch alſ Vermögen der Aktiengeſellſchaft. Zahlungen auſ dem übernommenen Vermögen an die Geſellſchafter oder Entnahmen, die zu Laſten deſ Kapitalanteils oder deſ Reingewinnes erfolgen oder eine Verteilung deſ Geſellſchaftsvermögens enthalten, ſind biſ zu dieſem Zeitpunkt unzuläſſig.

2. Umwandlung durch Übertragung deſ Vermögenſ auf den alleinigen Geſellſchafter.

§ 8.

(1) Wird daſ Vermögen einer Aktiengeſellſchaft, deren Aktien ſich in einer Hand befinden, auf den alleinigen Geſellſchafter übertragen, ſo finden die Vorſchriften der §§ 2 biſ 7 mit der Maßgabe entſprechende Anwendung, daſ an die Stelle der offenen Handelſgeſellſchaft und der geſchäftsführenden Geſellſchafter der übernehmende Geſellſchafter tritt.

(2) Entnahmen auſ dem übernommenen Vermögen ſind unzuläſſig, ſolange die beiden Vermögen nicht vereinigt werden dürfen.

3. Umwandlung unter gleichzeitiger Errichtung einer offenen Handelſgeſellſchaft.

§ 9.

Die Generalverſammlung einer Aktiengeſellſchaft kann die Errichtung einer offenen Handelſgeſellſchaft, an der alle Aktionäre

als Gesellschafter beteiligt sind, und zugleich die Übertragung des Vermögens der Aktiengesellschaft auf die offene Handelsgesellschaft beschließen (Umwandlung). Die Vorschriften der §§ 2 bis 7 finden Anwendung; außerdem gelten die folgenden besonderen Vorschriften.

§ 10.

(1) Dem Umwandlungsbeschluß müssen alle anwesenden Aktionäre zustimmen. Er bedarf zu seiner Wirksamkeit auch der Zustimmung der nicht erschienenen Aktionäre, die gerichtlich oder notariell beurkundet werden muß.

(2) In dem Beschluß sind die Firma und der Ort, wo die offene Handelsgesellschaft ihren Sitz hat, festzusetzen und die weiteren zur Durchführung der Umwandlung und der Errichtung der Gesellschaft erforderlichen Maßnahmen zu treffen.

(3) Die Firma muß den Vorschriften für die Firmen der offenen Handelsgesellschaft entsprechen. Die Vorschriften des § 5 Abs. 2 bleiben unberührt.

§ 11.

(1) Der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses ist ferner eine Ausfertigung der Zustimmungserklärung der nicht erschienenen Aktionäre sowie eine von den Anmeldenden unterschriebene Liste beizufügen, aus der die Gesellschafter der offenen Handelsgesellschaft mit Namen, Vornamen, Stand und Wohnort ersichtlich sind.

(2) Die offene Handelsgesellschaft entsteht mit der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses; sie ist von Amts wegen in das Handelsregister einzutragen.

(3) Die Gesellschafter, welche die offene Handelsgesellschaft vertreten sollen, haben die Firma nebst ihrer Unterschrift zur Aufbewahrung bei dem Gericht zu zeichnen.

4. Umwandlung in eine Kommanditgesellschaft.

§ 12.

Auf die Umwandlung einer Aktiengesellschaft in eine Kommanditgesellschaft finden die Vorschriften der §§ 2 bis 7 und 9 bis 11 ent-

ſprechende Anwendung. Beſchließt die Generalverſammlung die Errichtung einer Kommanditgeſellſchaft, ſo muß der Umwandlungsbeſchluß außer den im § 10 vorgeſehenen Angaben die Bezeichnung der Kommanditiſten und den Betrag der Einlage eines jeden von ihnen enthalten.

Zweiter Abſchnitt.

Umwandlung von Kommanditgeſellſchaften auf Aktien.

§ 13.

Auf die Umwandlung einer Kommanditgeſellſchaft auf Aktien finden die Vorſchriften des Erſten Abſchnitts entſprechende Anwendung. Der Beſchluß der Generalverſammlung bedarf auch der Zuſtimmung der perſönlich haftenden Geſellſchafter, die gerichtlich oder notariell beurkundet werden muß.

Dritter Abſchnitt.

Umwandlung von Geſellſchaften mit beſchränkter Haftung.

§ 14.

Auf die Umwandlung einer Geſellſchaft mit beſchränkter Haftung finden die Vorſchriften des Erſten Abſchnitts entſprechende Anwendung. Die Umwandlung kann nur in einer Geſellſchafterverſammlung und nur mit Zuſtimmung aller Geſellſchafter beſchloſſen werden. Der Beſchluß ſowie die Zuſtimmung der nicht erſchienenen Geſellſchafter muß gerichtlich oder notariell beurkundet werden.

Vierter Abſchnitt.

Strafvorſchrift.

§ 15.

Wer den Vorſchriften der § 7 Abſ. 1, Abſ. 2, Abſ. 4 Satz 2, § 8 Abſ. 2 zuwiderhandelt, wird mit Gefängnis und Geldſtrafe oder einer dieſer Strafen beſtraft.

Schlußbeſtimmung.

§ 16.

Der Reichsminiſter der Juſtiz erläßt die zur Durchführung dieſes Geſetzes erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorſchriften. So-

weit er es zur Erreichung des Zwecks des Gesetzes für erforderlich hält, insbesondere um in anderen als den im § 1 bezeichneten Fällen die Umwandlung zu erleichtern, kann er allgemeine Vorschriften ergänzenden und abweichenden Inhalts treffen.

Berlin, den 5. Juli 1934.

Der Reichskanzler
Adolf Hitler

Der Reichsminister der Justiz
Dr. Gürtner

B. Durchführungsverordnung zum Gesetz über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften.

Vom 14. Dezember 1934.

(Reichsgesetzblatt I S. 1262.)

Auf Grund des § 16 des Gesetzes über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften (Umwandlungsgesetz) vom 5. Juli 1934 (Reichsgesetzbl. I S. 568) wird hiermit verordnet:

Artikel 1.

Umwandlung einer Kapitalgesellschaft unter gleichzeitiger Errichtung einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts.

§ 1.

(1) Genügt der Gegenstand des Unternehmens einer Aktiengesellschaft nicht den gesetzlichen Vorschriften für die Errichtung einer offenen Handelsgesellschaft (§§ 105 und 4 des Handelsgesetzbuchs), so kann die Generalversammlung der Aktiengesellschaft die Errichtung einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts und zugleich die Übertragung des Vermögens der Aktiengesellschaft auf die Gesellschafter (Gesellschaftsvermögen; § 718 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) beschließen.

(2) Die für die Umwandlung unter gleichzeitiger Errichtung einer offenen Handelsgesellschaft geltenden Vorschriften finden entsprechende Anwendung.

§ 2.

Die Vorschriften des § 1 gelten für die Umwandlung einer Kommanditgesellschaft auf Aktien und einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung entsprechend.

Artikel 2.

Umwandlung einer Kapitalgesellschaft durch Mehrheitsbeschluß.

§ 3.

(1) Die Generalversammlung einer Aktiengesellschaft kann die Errichtung einer offenen Handelsgesellschaft, an der nur die zustimmenden Aktionäre als Gesellschafter beteiligt sind, und zugleich die Übertragung des Vermögens der Aktiengesellschaft auf die offene Handelsgesellschaft beschließen (Umwandlung durch Mehrheitsbeschluß).

(3) Die Vorschriften über die Umwandlung unter gleichzeitiger Errichtung einer offenen Handelsgesellschaft, an der alle Aktionäre als Gesellschafter beteiligt sind, finden entsprechende Anwendung, soweit sich nicht aus den folgenden Vorschriften etwas anderes ergibt.

§ 4.

(1) Der Beschluß bedarf einer Mehrheit, die mindestens drei Viertel des bei der Beschlußfassung vertretenen Grundkapitals umfaßt. Er kann nur gefaßt werden, wenn der Gegenstand ordnungsmäßig mindestens zwei Wochen vor dem Tag der Generalversammlung angekündigt worden ist.

(2) Umfaßt die Mehrheit nicht zugleich neun Zehntel des gesamten Grundkapitals, so bedarf der Beschluß zu seiner Wirksamkeit der Zustimmung nicht erschienener Aktionäre bis zur Erreichung dieser Mehrheit; die Zustimmung muß gerichtlich oder notariell beurkundet werden.

§ 5.

(1) Die an der offenen Handelsgesellschaft nicht beteiligten Aktionäre haben Anspruch auf angemessene Abfindung unter Berücksichtigung des Wertes ihrer Aktien.

(2) Der Anspruch verjährt in fünf Jahren seit der Bekanntmachung der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses.

§ 6.

(1) Auf die Umwandlung einer Aktiengesellschaft in eine Kommanditgesellschaft oder in eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts sowie auf die Umwandlung einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung finden die Vorschriften der §§ 3 bis 5 entsprechende Anwendung.

(2) Das gleiche gilt von der Umwandlung durch Übertragung des Vermögens auf einen Gesellschafter, in dessen Hand sich mindestens neun Zehntel des Grundkapitals oder Stammkapitals befinden und der allein der Umwandlung zustimmt (Hauptgesellschafter) und von der Umwandlung durch Übertragung des Vermögens auf eine bestehende offene Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft, in deren Hand sich mindestens neun Zehntel des Grundkapitals oder Stammkapitals befinden und die allein der Umwandlung zustimmt.

Artikel 3.

Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Liquidation.

§ 7.

(1) Ist eine Aktiengesellschaft durch Zeitablauf oder durch Beschluß der Generalversammlung aufgelöst worden, so kann die Umwandlung beschlossen werden, solange noch nicht mit der Verteilung des nach der Berichtigung der Schulden verbleibenden Vermögens an die Gesellschafter begonnen ist.

(2) Das gleiche gilt, wenn eine Aktiengesellschaft durch die Eröffnung des Konkurses aufgelöst, der Konkurs aber nach Abschluß eines Zwangsvergleichs aufgehoben oder auf Antrag des Gemeinschuldners eingestellt worden ist.

(3) Befindet sich eine Aktiengesellschaft aus anderen Gründen in Liquidation, so bedarf der Umwandlungsbeschluß der Genehmigung des Reichsministers der Justiz oder der von ihm bestimmten Stelle.

§ 8.

Auf die Umwandlung einer in Liquidation befindlichen Kommanditgesellschaft auf Aktien oder einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung finden die Vorschriften des § 7 entsprechende Anwendung.

Artikel 4.

Behandlung eigener Aktien und Geschäftsanteile.

§ 9.

Befinden sich eigene Aktien oder Geschäftsanteile in der Hand der Kapitalgesellschaft, so werden sie bei der Feststellung der Voraussetzungen der Umwandlung den Aktionären oder Gesellschaftern nach dem Verhältnis ihrer Beteiligung zugerechnet.

Artikel 5.

Beteiligung juristischer Personen.

§ 10.

Die Vorschriften über die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft oder Gesellschaft des bürgerlichen Rechts sind nicht anwendbar, wenn an den Gesellschaften juristische Personen als Gesellschafter beteiligt sind. Der Reichsminister der Justiz oder die von ihm bestimmte Stelle können Ausnahmen zulassen.

§ 11.

Die Vorschriften über die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft durch Übertragung des Vermögens auf den alleinigen Gesellschafter oder auf den Hauptgesellschafter sind auch dann anwendbar, wenn alleiniger Gesellschafter oder Hauptgesellschafter eine juristische Person ist.

Artikel 6.

Firmenrechtliche Vorschriften.

§ 12.

(1) Führt die umzuwandelnde Kapitalgesellschaft den Namen einer natürlichen Person in ihrer Firma, so können die offene Handelsgesellschaft, die Kommanditgesellschaft, der Alleingesellschafter oder der Hauptgesellschafter, sofern sie das von der Kapitalgesellschaft betriebene Handelsgeschäft weiterführen, für das Geschäft die bisherige Firma mit oder ohne Beifügung eines das Nachfolgeverhältnis andeutenden Zugeses fortführen.

(2) Mit Genehmigung des Reichsministers der Justiz oder der von ihm bestimmten Stelle können sie den Namen bei der Bildung

ihrer neuen Firma verwenden und insoweit von den Vorschriften der §§ 18 und 19 des Handelsgesetzbuches abweichen.

Artikel 7.

Strafvorschrift.

§ 13.

Nach § 15 des Gesetzes wird auch bestraft, wer den dort bezeichneten Vorschriften in Fällen zuwiderhandelt, in denen diese Vorschriften durch diese Verordnung für entsprechend anwendbar erklärt sind.

Artikel 8.

Schlußbestimmung.

§ 14.

Die Vorschriften der Artikel 1, 2, 6 und 7 sowie die Vorschrift des Artikels 5 § 10 treten sofort, die Vorschriften der Artikel 3 und 4 sowie die Vorschrift des Artikels 5 § 11 mit Wirkung vom 7. Juli 1934 in Kraft.

Berlin, den 14. Dezember 1934.

Der Reichsminister der Justiz
Dr. Gürtner

C. Gesetz über Steuererleichterungen bei der Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften.

Vom 5. Juli 1934.

(Reichsgesetzblatt I S. 572.)

Die Reichsregierung hat das folgende Gesetz beschlossen, das hierdurch verkündet wird:

§ 1.

Wird eine Aktiengesellschaft, eine Kommanditgesellschaft auf Aktien oder eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung auf Grund des Gesetzes über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften vom 5. Juli 1934 (Reichsgesetzbl. I S. 569) in eine offene Handels-

gesellschaft, in eine Kommanditgesellschaft oder in der Weise umgewandelt, daß ihr Vermögen unter Ausschluß der Liquidation auf den alleinigen Gesellschafter übertragen wird, so werden Steuererleichterungen bei den folgenden Steuern gewährt:

1. Gesellschaftsteuer,
2. Grunderwerbsteuer einschließlich der Zuschläge,
3. Wertzuwachssteuer,
4. Steuer der Gemeinden (Gemeindeverbände) vom Zubehör (Gewerbeanschaffungssteuer).
5. Umsatzsteuer,
6. Einkommensteuer,
7. Körperschaftsteuer,
8. Gewerbesteuer.

§ 2.

Die Vorschrift des § 1 gilt entsprechend, wenn eine Aktiengesellschaft, eine Kommanditgesellschaft auf Aktien oder eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung aufgelöst und ihr Vermögen im Weg der Liquidation auf der Gesellschafter übertragen wird.

§ 3.

Die Vorschriften der §§ 1 und 2 sind nur anzuwenden auf Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die am 1. Juli 1934 bestanden haben und ihre Umwandlung oder Auflösung bis zum 31. Dezember 1936 beschließen.

§ 4.

Die Vorschriften der Verordnung des Reichspräsidenten vom 8. Dezember 1931 Vierter Teil Kapitel 1 über steuerliche Erleichterungen für die Aufteilung von Gesellschaften (Reichsgesetzbl. I S. 699, 714) und die Verordnung zur Ergänzung der Aufteilungsverordnung vom 22. Dezember 1933 (Reichsgesetzbl. I S. 1113) treten außer Kraft.

§ 5.

Der Reichsminister der Finanzen erläßt die zur Durchführung dieses Gesetzes erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften und,

soweit er es zur Erreichung des Zwecks des Gesetzes für erforderlich hält, allgemeine Vorschriften ergänzenden und abweichenden Inhalts.

Berlin, den 5. Juli 1934.

Der Reichskanzler
Adolf Hitler

Der Reichsminister der Finanzen
Graf Schwerin von Krosigk

D. Zweite Durchführungsverordnung¹ zum Umwandlungs-Steuergesetz.

Vom 8. März 1935.

(Reichsgesetzbl. I S. 354 und Reichsteuerbl. S. 455)

Auf Grund des § 5 des Gesetzes über Steuererleichterungen bei der Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften (Umwandlungs-Steuergesetz) vom 5. Juli 1934 (Reichsgesetzbl. I S. 572) wird das Folgende bestimmt:

§ 1.

Umwandlung.

(1) Steuererleichterungen werden gewährt, wenn eine Aktiengesellschaft auf Grund des Gesetzes über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften (Umwandlungsgesetz) vom 5. Juli 1934 (Reichsgesetzbl. I S. 569) und der Durchführungsverordnung zum Umwandlungsgesetz vom 14. Dezember 1934 (Reichsgesetzbl. I S. 1262) in eine Personalgesellschaft umgewandelt wird.

(2) Personalgesellschaften im Sinn dieser Verordnung sind offene Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften und Gesellschaften des bürgerlichen Rechts.

¹ Die Erste Durchführungsverordnung vom 7. Juli 1934 ist rückwirkend aufgehoben.

§ 2.

Auflösung.

Steuererleichterungen werden auch gewährt, wenn eine am 1. Juli 1934 (Stichtag) bestehende Aktiengesellschaft aufgelöst und ihr Vermögen im Weg der Liquidation auf die Gesellschafter übertragen wird. Das gleiche gilt, wenn das Vermögen einer Aktiengesellschaft, die vor dem Stichtag aufgelöst worden ist, nach dem Stichtag im Weg der Liquidation auf die Gesellschafter übertragen wird.

§ 3.

Gesellschaftsteuer.

Wird eine Aktiengesellschaft unter gleichzeitiger Errichtung einer Personalgesellschaft umgewandelt, so wird eine Gesellschaftsteuer nach dem Kapitalverkehrsteuergesetz vom 22. Mai 1931 für die Errichtung der Personalgesellschaft nicht erhoben.

§ 4.

Grunderwerbsteuer.

(1) Wird eine Aktiengesellschaft unter gleichzeitiger Errichtung einer Personalgesellschaft umgewandelt und gehen bei der Umwandlung Grundstücke auf die Personalgesellschaft über, so wird die Grunderwerbsteuer nur erhoben, soweit die einzelnen Gesellschafter am Vermögen der Personalgesellschaft in einem höheren Verhältnis beteiligt sind, als sie am Stichtag an der Aktiengesellschaft beteiligt waren.

(2) Wird eine Aktiengesellschaft durch Übertragung des Vermögens auf eine bestehende Personalgesellschaft umgewandelt und gehen bei der Umwandlung Grundstücke über, so wird die Grunderwerbsteuer nur erhoben, soweit die einzelnen Gesellschafter der Personalgesellschaft an deren Vermögen im Zeitpunkt der Umwandlung in einem höheren Verhältnis als am Stichtag beteiligt sind.

(3) Wird eine Aktiengesellschaft aufgelöst und werden bei der Liquidation Grundstücke auf die Gesellschafter übertragen, so wird die Grunderwerbsteuer nur erhoben, soweit der einzelne Gesellschafter

an Grundstücken oder Grundstücksbruchteilen mehr erhält, als seinem Beteiligungsverhältnis an der Aktiengesellschaft am Stichtag entspricht.

§ 5.

Zuschläge zur Grunderwerbsteuer, Wertzuwachssteuer, Gewerbe- ananschaffungssteuer.

Soweit nach § 4 die Grunderwerbsteuer nicht erhoben wird, werden auch die Zuschläge zur Grunderwerbsteuer und die Wertzuwachssteuer nicht erhoben. Entsprechendes gilt für die Steuer der Gemeinden (Gemeindeverbände) vom Zubehör (Gewerbeananschaffungssteuer).

§ 6.

Umsatzsteuer.

Wird bei der Umwandlung oder Auflösung einer Aktiengesellschaft ihr Vermögen auf eine Personalgesellschaft oder auf die Gesellschafter übertragen, so wird die Umsatzsteuer nicht erhoben.

§ 7.

Körperschaftsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer.

(1) Werden bei der Umwandlung oder Auflösung einer Aktiengesellschaft Wirtschaftsgüter, die mindestens seit dem Ende des Wirtschaftsjahrs 1934 (1933/34) zum Betriebsvermögen der Aktiengesellschaft gehört haben, in das im Inland belegene Betriebsvermögen eines oder mehrerer Gesellschafter oder einer aus Gesellschaftern der Aktiengesellschaft bestehenden Personalgesellschaft übernommen, so gilt das Folgende:

1. Bei der Ermittlung des Einkommens für die Körperschaftsteuer sind diese Wirtschaftsgüter bei der Aktiengesellschaft im Zeitpunkt der Umwandlung oder Auflösung mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung (§ 6 des Körperschaftsteuergesetzes in Verbindung mit §§ 4 bis 7 des Einkommensteuergesetzes) ergeben. Statt dessen können sie mit einem anderen Wert angesetzt werden, höchstens jedoch mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Übertragung. Die Körperschaftsteuer

von dem bei der Übertragung entstehenden Gewinn wird nur in Höhe eines Drittels erhoben.

2. Bei der Ermittlung des Einkommens für die Einkommensteuer des Gesellschafters sind die nach Ziffer 1 angeetzten Werte als Ausgangswerte maßgebend, und zwar ohne Rücksicht auf die Höhe der Anschaffungskosten der Beteiligung. Eine durch die Übertragung entstehende Einkommensteuer wird nach § 34 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes berechnet und in Höhe eines Drittels erhoben.
 3. Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für die Gewerbebesteuer des Gesellschafters oder der Personalgesellschaft sind die nach Ziffer 1 Sätze 1 und 2 angeetzten Werte als Ausgangswerte maßgebend. Eine durch die Übertragung entstehende Gewerbebesteuer wird nur in Höhe eines Drittels erhoben.
- (2) Werden bei der Umwandlung oder Auflösung einer Aktiengesellschaft Wirtschaftsgüter, die nach dem Ende des Wirtschaftsjahres 1934 (1933/34) von der Aktiengesellschaft angeschafft oder hergestellt worden sind, in das im Inland belegene Betriebsvermögen eines oder mehrerer Gesellschafter oder einer aus Gesellschaftern bestehenden Personalgesellschaft übernommen, so gilt das Folgende:
1. Bei der Ermittlung des Einkommens für die Körperschaftsteuer sind diese Wirtschaftsgüter bei der Aktiengesellschaft im Zeitpunkt der Umwandlung oder Auflösung mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung (§ 6 des Körperschaftsteuergesetzes in Verbindung mit den §§ 4 bis 7 des Einkommensteuergesetzes) ergeben.
 2. Bei der Ermittlung des Einkommens für die Einkommensteuer des Gesellschafters sind die nach Ziffer 1 angeetzten Werte als Ausgangswerte maßgebend, und zwar ohne Rücksicht auf die Höhe der Anschaffungskosten der Beteiligung. Eine durch die Übertragung entstehende Einkommensteuer wird nach § 34 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes berechnet und in Höhe eines Drittels erhoben.
 3. Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für die Gewerbebesteuer des Gesellschafters oder der Personalgesellschaft sind die nach Ziffer 1 angeetzten Werte als Ausgangswerte maßgebend. Eine durch die Übertragung entstehende Gewerbebesteuer wird nur in Höhe eines Drittels erhoben.

(3) Der bis zur Übertragung aus der Betriebsgebarung der Aktiengesellschaft sich ergebende Gewinn wird nach den allgemeinen Vorschriften in vollem Umfang zur Körperschaftsteuer herangezogen. Steht dem Gesellschafter der umgewandelten oder aufgelösten Aktiengesellschaft aus seiner Beteiligung vor der Umwandlung oder Auflösung ein Gewinnanteil zu, so unterliegt dieser der Einkommensteuer nach den allgemeinen Vorschriften.

§ 8.

Sonderfälle bei der Körperschaftsteuer und Einkommensteuer.

(1) Werden bei Auflösung einer Aktiengesellschaft Wirtschaftsgüter auf einen unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter übertragen, der sie nicht in ein Betriebsvermögen übernimmt, so ist bei der Ermittlung des Einkommens für die Körperschaftsteuer für alle Wirtschaftsgüter, die nicht in ein Betriebsvermögen übernommen werden, der gemeine Wert anzusetzen. Eine infolge der Übertragung entstehende Einkommensteuer wird nicht erhoben. Voraussetzung ist, daß die Wirtschaftsgüter seit dem Ende des Wirtschaftsjahrs 1934 (Wirtschaftsjahr 1933/34) zum Betriebsvermögen der Aktiengesellschaft oder, im Fall der Gesamtrechtsnachfolge, eines Rechtsnachfolgers gehört haben.

(2) Bei der künftigen Veranlagung des übernehmenden Gesellschafters zur Einkommensteuer ist für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung von dem gemeinen Wert des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Auflösung der Aktiengesellschaft auszugehen.

§ 9.

Übertragung auf den alleinigen Gesellschafter oder den Hauptgesellschafter.

(1) Die Vorschrift über Steuererleichterungen bei der Umwandlung von Aktiengesellschaften in Personalgesellschaften gelten sinngemäß, wenn eine Aktiengesellschaft auf Grund des Umwandlungsgesetzes und der Durchführungsverordnung zum Umwandlungsgesetz in der Weise umgewandelt wird, daß ihr Vermögen unter Ausschluß der Liquidation auf den alleinigen Gesellschafter oder den Hauptgesellschafter übertragen wird.

(2) Die Vorschriften über Steuererleichterungen bei der Auflösung von Aktiengesellschaften gelten sinngemäß, wenn das Vermögen der Aktiengesellschaft im Wege der Liquidation auf den alleinigen Gesellschafter übertragen wird.

§ 10.

Beteiligung juristischer Personen.

(1) Die Steuererleichterungen für die Umwandlung von Aktiengesellschaften in Personalgesellschaften gelten nur für solche Personalgesellschaften, die aus natürlichen Personen bestehen. Die Steuerschuld entsteht nachträglich, wenn innerhalb zweier Jahre seit der Umwandlung die Gesellschaftsrechte eines Gesellschafters auf eine juristische Person übertragen werden oder wenn innerhalb dieser Frist eine juristische Person als Gesellschafter beitrifft. In diesen Fällen wird die Steuer mit der Entstehung der Steuerschuld fällig.

(2) Die Steuererleichterungen, die für die Umwandlung einer Aktiengesellschaft durch Übertragung des Vermögens auf den alleinigen Gesellschafter oder Hauptgesellschafter gelten, werden auch gewährt, wenn der alleinige Gesellschafter oder der Hauptgesellschafter eine juristische Person ist, die bereits am 1. Juli 1934 (Stichtag) als Gesellschafter an der umzuwandelnden Aktiengesellschaft beteiligt war.

(2) Die Steuererleichterungen, die für die Auflösung einer Aktiengesellschaft gelten, werden auch gewährt, wenn der alleinige Gesellschafter oder die Gesellschafter, die das Vermögen der Aktiengesellschaft bei der Liquidation übernehmen, juristische Personen sind, die bereits am Stichtag als Gesellschafter an der Gesellschaft beteiligt waren.

§ 11.

Anderer Gesellschaften.

(1) Die Vorschriften über Steuererleichterungen bei der Umwandlung von Aktiengesellschaften gelten auch bei der Umwandlung von Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

(2) Die Vorschriften über Steuererleichterungen bei der Auflösung

von Aktiengesellschaften gelten auch bei der Auflösung von Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und bergrechtlichen Gewerkschaften.

§ 12.

Geltungsdauer.

Die Vorschriften über Steuererleichterungen bei der Umwandlung oder Auflösung von Gesellschaften gelten nicht für Gesellschaften, die nach dem 1. Juli 1934 entstanden sind. Sie gelten nur für solche Gesellschaften, die ihre Umwandlung oder Auflösung bis zum 31. Dezember 1936 beschließen.

§ 13.

Inkrafttreten.

- (1) Diese Verordnung tritt mit Wirkung vom 7. Juli 1934 in Kraft.
- (2) Die Erste Durchführungsverordnung zum Gesetz über Steuererleichterungen bei der Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften, vom 7. Juli 1934 (Reichsgesetzbl. I S. 595) wird aufgehoben.

Berlin, 8. März 1935.

Der Reichsminister der Finanzen
In Vertretung
Reinhardt

II. Kommentar.

A. Gesetz über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften (UmwG.)

§ 1. UmwG.

(1) Eine Aktiengesellschaft, eine Kommanditgesellschaft auf Aktien oder eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung kann nach Maßgabe der folgenden Vorschriften in eine offene Handelsgesellschaft, in eine Kommanditgesellschaft oder in der Weise umgewandelt werden, daß ihr Vermögen unter Ausschluß der Liquidation auf den alleinigen Gesellschafter übertragen wird.

(2) Die Vorschriften dieses Gesetzes finden keine Anwendung auf die Umwandlung von Gesellschaften, die nach dem 1. Juli 1934 entstanden sind. Die Umwandlung kann nur bis zum 31. Dezember 1936 beschlossen werden.

Inhaltsübersicht:

- | | |
|--|--|
| 1. Genaue Begrenzung des Umwandlungsbegriffs. | 8. Eigenart des Umwandlungsbeschlusses |
| 2. Umwandlungsfähige Gesellschaften. | 9. Die maßgebenden Zeitpunkte:
a) Anfangstermin 1. Juli 1934. |
| 3. In welche Rechtsform kann umgewandelt werden? | 10. Die maßgebenden Zeitpunkte:
b) Endtermin 31. Dezember 1936. |
| 4. Begriff der Umwandlung. | 11. Ausländische Gesellschaften und Gesellschafter. |
| 5. Arten der Umwandlung. | 12. Verhältnis des UmwG. zum UmwStG. |
| 6. Bewirkung der Umwandlung. | |
| 7. Eigenart der Umwandlung. | |

1. Genaue Begrenzung des Umwandlungsbegriffs. Das Gesetz findet, wie der grundlegende § 1 ergibt, nur auf einige, sachlich und zeitlich genau bestimmte Rechtsvorgänge Anwendung. Nur sie sind „Umwandlungen“ im Sinne dieses Gesetzes. Hinzu treten die weiteren, bestimmten Fälle, die in der DurchfVO. geregelt sind. Für die zahlreichen sonstigen Möglichkeiten, ein Unternehmen umzuformen oder sein Vermögen auf eine andere Rechtsperson zu übertragen (Fusion, Gründung oder Kapitalerhöhung mit Sacheinlage, Liquidation mit Veräußerung des Geschäfts im ganzen, überhaupt Veräußerung eines Geschäfts im ganzen, Umwandlung einer Aktiengesellschaft in eine GmbH., einer Kommandit-

aktiengeſellſchaft in eine Aktiengeſellſchaft uſw.), gelten die allgemeinen Vorſchriften des HGB. und der ſonſtigen Geſetze. Wegen des Verhältniſſes zum UmwStG. vgl. unten Anm. 12.

2. Umwandlungsfähige Geſellſchaften. Umwandlungsfähig nach dieſem Geſetz ſind lediglich folgende 3 Geſellſchaftsformen:

- a) die Aktiengeſellſchaft,
- b) die Kommanditgeſellſchaft auf Aktien,
- c) die Geſellſchaft mit beſchränkter Haftung.

Anderer Geſellſchaften können nicht nach dieſem Geſetz umgewandelt werden und werden auch nicht vom UmwStG. erfaßt.

Der Kreis der betroffenen 3 Geſellſchaftsformen iſt im übrigen noch zeitlich eingekränkt; vgl. Abſ. 2 des § 1 und unten Anm. 9.

3. In welche Rechtsform kann umgewandelt werden? Der neue Vermögensträger an Stelle der umzuwandelnden Geſellſchaft kann ſein:

- a) eine Offene Handelsgelſellſchaft (§§ 2, 9 UmwG.),
- b) eine Kommanditgeſellſchaft (§ 12 UmwG.),
- c) eine natürliche Perſon (§ 8 UmwG.),
- d) eine beliebige juriftiſche Perſon (§ 8 UmwG., § 11 DurchfW.D.),
- e) eine Geſellſchaft des bürgerlichen Rechts (§ 1 DurchfW.D.).

Der neue Rechtsträger braucht nicht ſchon am 1. Juli 1934 beſtanden zu haben; ſiehe unten Anm. 9.

4. Begriff der Umwandlung. Vgl. hierzu die Einleitung. Die amtliche Erläuterung zum UmwG. ſagt folgendes:

„Die Umwandlung, die das Geſetz zur Erreichung des verfolgten Zwecks zuläßt, iſt nicht in dem Sinne zu verſtehen, daß die betreffende Kapitalgeſellſchaft — Aktiengeſellſchaft, Kommanditgeſellſchaft auf Aktien, Geſellſchaft mit beſchränkter Haftung — ſich durch Beſchluß ihres zutändigen Organs eine andere Rechtsform gibt. Ein ſolches Verfahren wäre nicht möglich, weil nicht nur die Rechtsform, ſondern auch die Rechtspertönlichkeit wechſelt: an die Stelle der Aktiengeſellſchaft, Kommanditgeſellſchaft auf Aktien oder Geſellſchaft mit beſchränkter Haftung, die juriftiſche Perſonen ſind, tritt, wie bei der Umwandlung in eine Offene Handelsgelſellſchaft oder Kommanditgeſellſchaft, eine Perſonengeſamtheit oder, wie bei der Umwandlung in ein Einzelunternehmen, eine Einzelpertön. Die Umwandlung ſoll ſich vielmehr in der Weiſe vollziehen, daß die Kapitalgeſellſchaft ſich auflöſt und ihr Vermögen entweder auf eine gleichzeitig zu errichtende neue Geſellſchaft oder auf eine ſchon beſtehende Geſellſchaft oder auf einen einzelnen Geſellſchafter übertragen wird.“

Das Weſen der Umwandlung nach dieſem Geſetz beſteht alſo darin, daß das Vermögen der umzuwandelnden Geſellſchaft im ganzen auf einen neuen Eigentümer übergeht. Es beſteht keine Identität des Ver-

mögenseigentümers vor und nach der Umwandlung, wie es etwa bei der Umwandlung einer Kommanditaktiengesellschaft in eine Aktiengesellschaft der Fall ist (§ 333 Abs. 3 HGB.) oder bei der Umwandlung einer Offenen Handelsgesellschaft in eine Kommanditgesellschaft und umgekehrt (vgl. Düringer-Hachenburg — 3. Aufl. — Anm. 8 zu § 130, Anm. 9 zu § 161 HGB.; vgl. ferner die Bestimmungen in §§ 226 ff. in dem Aktienrechtsentwurf des Reichsjustizministeriums 1930 und die Ausführungen in der Begründung dazu S. 130 ff.). Vielmehr geht der bisherige Eigentümer, die umzuwandelnde Gesellschaft, rechtlich unter und an ihre Stelle tritt der neue Eigentümer. Die „Umwandlung“, der Zusammenhang des früheren und des neuen Eigentümers, der mit diesem Begriff ausgedrückt werden soll, liegt darin, daß, wirtschaftlich gesehen, die Herrschaft über das Vermögen vor und nach der Umwandlung den gleichen Personen zusteht. Wirtschaftlich macht es für diese Herrschaft keinen Unterschied, ob jemand alle Aktien einer Aktiengesellschaft besitzt oder unmittelbar das ganze Vermögen der Aktiengesellschaft an sich nimmt. An sich besteht natürlich rechtlich ein Unterschied je nach der Rechtsform, und auch wirtschaftlich bestehen Unterschiede, so, wenn man nur an die beschränkte Haftung des Alleinaktionärs denkt, oder an die Verzögerung, welche die Aushändigung von Vermögensteilen in natura an ihn durch Innehaltung der notwendigen rechtlichen Vorschriften (Sperrjahr bei Liquidation und ähnliches). Gegenüber dem Gesichtspunkt der Herrschaft über die Vermögensmasse, welche wirtschaftlich und rechtlich dem alleinigen Besitzer aller Mitgliedschaftsrechte zusteht (und dies gilt auch für die einstimmig handelnden mehreren Gesellschafter) treten aber solche Unterschiede zurück. In der Einheitlichkeit der beherrschenden Person vor und nach der Umwandlung, trotz rechtlicher Verschiedenheit des Eigentümers vorher und nachher, liegt der Zusammenhang, der dazu berechtigt, diese Vermögensübertragung eine „Umwandlung“ zu nennen.

Diese Verwendung des Umwandlungsbegriffs ist enger, als sie sich sonst im allgemeinen Sprachgebrauch des Rechtslebens findet. Man bezeichnet die Einbringung des Geschäfts eines Einzelkaufmanns in eine Aktiengesellschaft oder GmbH. auch dann als Umwandlung, wenn sich bei der Gründung weitere fremde Gesellschafter beteiligen.

Der engere Begriff, der sich für das UmwG. aus der dargelegten Einheit in der Person des Vermögensbeherrschers ergibt, hat im Steuerrecht keine besondere Behandlung unter dem Gesichtspunkt der „bloßen Formveränderung“ gefunden; vgl. hierzu insbesondere das Urteil des Reichsfinanzhofs vom 17. Juni 1931, StW. 1931 Nr. 796 und die Ausführungen unten zu § 7 der Zweiten DWD. z. UmwStG.

5. Arten der Umwandlung. Nach dem UmwG. sind nur 3 bestimmte

Arten — eigentlich sind es nur 2 — der Umwandlung erleichtert, und zwar folgende:

- a) Umwandlung einer Einmanngesellschaft: der alleinige Gesellschafter übernimmt das Vermögen. Gleichgestellt ist der Vermögensübergang auf einen „Hauptgesellschafter“, der mindestens 90 vom Hundert der Aktien besitzt.
- b) Umwandlung bei mehreren Gesellschaftern: diese sämtlich oder mindestens 90 % von ihnen (berechnet nach dem Kapitalanteil) bilden eine neue Offene Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft oder Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, auf welche das Vermögen übergeht.

Den Fall zu a teilt das Gesetz in 2 Fälle unter:

- 1a) der Einmann oder Hauptgesellschafter ist eine Offene Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft;
- 1b) der Einmann oder Hauptgesellschafter ist eine sonstige natürliche oder juristische Person.

Die Vorschriften für diese beiden Unterfälle zu 1 a und 1 b sind die gleichen, nur ist im Falle zu 1 b für die Entnahme eine geringe Abweichung vorgesehen.

Lediglich diese bestimmten Arten der Umwandlung zu a (mit seinen beiden Unterfällen) und b sind privilegiert. Das UmwG. findet also keine Anwendung, wenn der Einmann oder Hauptgesellschafter zunächst mit einem anderen eine Offene Handelsgesellschaft errichtet und dann auf diese das Vermögen der umzuwandelnden Gesellschaft übergeht; oder wenn nicht alle zustimmenden Gesellschafter der umzuwandelnden Gesellschaft die neu zu bildende Offene Handelsgesellschaft bilden; das Nähere vgl. zu den einzelnen Bestimmungen. Darüber, daß das UmwStG. auch weitere Fälle erfaßt, vgl. die Anmerkungen zu § 2 UmwStG.

6. Wirkung der Umwandlung. Das Mittel zur Herbeiführung der Umwandlung besteht in den nach dem UmwG. privilegierten Fällen lediglich in einem Gesellschafterbeschuß der umzuwandelnden Gesellschaft nebst seiner Eintragung in das Handelsregister. Der Inhalt dieses Beschlusses ist genau vorgeschrieben:

- a) Bei der Einmanngesellschaft oder einem „Hauptgesellschafter“ (oben zu 5a mit beiden Unterfällen) ist die Vermögensübertragung zum Zwecke der Umwandlung zu beschließen.
- b) Im Falle mehrerer Gesellschafter ist die Vermögensübertragung zum Zwecke der Umwandlung und außerdem die Errichtung einer neuen Offenen Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft oder Gesellschaft des bürgerlichen Rechts zu beschließen.

Die der Umwandlung zugrunde gelegte Bilanz (§ 3 Anm. 5) bildet keinen Teil des Beschlusses.

Wegen der zeitlichen Begrenzung der Beschlußfassung vgl. § 1 Abs. 2 und unten Anm. 9 und 10.

7. Eigenart der Umwandlung. Als besondere Eigenarten des Umwandlungsbeschlusses sind außer der Einstimmigkeit bzw. besonders hoch qualifizierten Mehrheit hervorzuheben:

- a) Fortfall der Liquidation der umzuwandelnden Gesellschaft,
- b) Übergang des Vermögens durch Gesamtrechtsnachfolge (§ 4),
- c) Untergang der umzuwandelnden Gesellschaft und ihrer Firma (§§ 4, 5),
- d) Abkürzung des Sperrjahres und besondere Ausgestaltung des Gläubigerschußes,
- e) bei Vorhandensein mehrerer Gesellschafter: Errichtung der neuen Gesellschaft durch Beschluß der alten (§§ 9 ff.).

8. Eigenart des Umwandlungsbeschlusses. Der Umwandlungsbeschluß ist nur ein Element eines zusammengesetzten, mehrgliedrigen Tatbestandes und unterliegt schon dadurch einigen Besonderheiten; vgl. das Nähere in Anm. 6 zu § 8. Hinzukommt für die Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz selbst das Erfordernis der Einstimmigkeit, bei der Umwandlung durch Mehrheitsbeschluß nach der Durchf. B. das Erfordernis einer besonders hoch qualifizierten Mehrheit von 90% des Grundkapitals, vgl. § 4 Durchf. B. Praktisch werden dadurch mancherlei Probleme, die sich an Generalversammlungsbeschlüsse knüpfen (Berechnung der Mehrheit, Abstimmung verschiedener Aktiengattungen, Anfechtung und Nichtigkeit der Beschlüsse usw.) für viele Fälle zwar wohl ausgeschaltet, jedoch durchaus nicht ganz beseitigt, nicht einmal bei Einstimmigkeit. Andererseits entstehen durch die Verknüpfung des Beschlusses mit den anderen Tatbestandselementen besondere neue Probleme. Vgl. zu allem diesem insbesondere die Anm. zu den §§ 8—10 UmwG.

Der Gläubigerschuß ist im Gesetz besonders geregelt, vgl. die §§ 6, 7.

9. Die maßgebenden Zeitpunkte: a) **Anfangstermin 1. Juli 1934.**

a) Die umzuwandelnde Gesellschaft muß spätestens am 1. Juli 1934 entstanden sein. Für die Gesellschaften, die bis zum Ablauf des 1. Juli 1934 in das Handelsregister eingetragen waren, besteht kein Zweifel; mit der Eintragung sind sie als juristische Person entstanden; vgl. § 200 HGB. für die Aktiengesellschaft und Kommanditgesellschaft auf Aktien, § 11 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung für diese. Fraglich kann nur sein, ob auch Gesellschaften, die durch Abschluß des Gesellschaftsvertrages vor dem 1. Juli 1934 „errichtet“ waren, deren Eintragung an diesem Tage aber noch nicht erfolgt war, als „ent-

standen" im Sinne des UmwG. anzusehen sind. M. E. ist die Frage aus dem Sinn des Gesetzes heraus zu bejahen. Vom Abschluß des Gründungsvertrages bis zur Eintragung in das Handelsregister ist oft ein weiter Weg, der insbesondere bei Aktiengesellschaften mit Sachgründung oft monatelang dauert und auf dessen Ablauf die Beteiligten meist nur geringe Einwirkung haben. Auf jeden Fall steht der Tag der Beschlußfassung bei der Gründung fest, während der Tag der Eintragung vom Zufall abhängt. Es ist nicht einzusehen, warum nicht solche vor dem 1. Juli 1934 „errichtete“ Gesellschaften, bei deren Gesellschaftsvertrag das Gesetz vom 5. Juli 1934 noch nicht bekannt sein konnte, sich nicht auch entsprechend dem Willen der Regierung bis Ende 1936 erleichtert wieder auflösen können. Im Gegenteil, gerade für die Auflösung solcher Gesellschaften, die noch kurz vor der Willenskundgebung der Reichsregierung entgegen ihren Intentionen errichtet worden sind, spricht eigentlich alles, dagegen so gut wie nichts. M. M. z. B. Kluckhohn, DStBl. 34, 653; Becker, RundschGmbH. 1934, 771. Unsere Auffassung entspricht auch der Jurisdikatur des RFH., der die Körperschaftsteuer mit der „Errichtung“ der Kapitalgesellschaft entstehen läßt, sobald die „geschäftliche Betätigung angefangen hat; vgl. z. B. RStBl. 1932, 827. In diesem Sinne auch Peters, InduSt. 1934 S. 203.

Eine andere Frage ist, **ob eine Gesellschaft am 1. Juli 1934 noch besteht.** Das betrifft vor allem **die Gesellschaften in Liquidation.** Vgl. hierüber die besondere Regelung in §§ 7, 8 DurchfWd. und die Anmerkungen dazu.

b) Nur für die Entstehung der umzuwandelnden Gesellschaft hat der 1. Juli 1934 Bedeutung, nicht für die sonstigen Voraussetzungen der Umwandlung; für diese kommt es vielmehr lediglich auf den Augenblick des Umwandlungsbeschlusses an. Es braucht daher insbesondere der Einmangegesellschafter (§§ 2, 8) nicht schon am 1. Juli 1934 sämtliche Aktien und Geschäftsanteile besessen zu haben, und weder er noch die mehreren Gesellschafter (§ 9) brauchen am genannten Tage überhaupt Aktien oder Geschäftsanteile in ihrem Eigentum gehabt zu haben. Ebensovienig kommt es auf das Vermögen an, das die umzuwandelnde Gesellschaft am 1. Juli 1934 besaß; der maßgebende Stichtag für den Vermögensübergang ist vielmehr die Eintragung des Umwandlungsbeschlusses (§ 4).

10. Die maßgebenden Zeitpunkte: b) Endtermin 31. Dezember 1936.

Die Umwandlung kann nach Abs. 2 Satz 2 nur bis zum 31. Dezember 1936 beschlossen werden. Es genügt also die Fassung des Beschlusses. Auf seine Eintragung kommt es nicht an. Andererseits müssen auch die Zustimmungen der Gesellschafter nach §§ 10, 13, 14 UmwG. bis zum Ablauf des 31. Dezember 1936 in gerichtlicher oder notarieller Form beurkundet sein. Soweit zum Beschlusse oder den Zustimmungen Genehmigungen

erforderlich sind (vgl. Anm. zu § 8 und § 10), können diese nach dem genannten Tage erfolgen.

11. Ausländische Gesellschaften und Gesellschafter.

a) Ausländische Gesellschaften können nicht nach dem UmwG. umgewandelt werden. Das ergibt sich ohne weiteres daraus, daß nicht ein deutsches Gesetz über die Rechtsverhältnisse ausländischer Gesellschaften bestimmen kann. Es ergibt sich auch direkt aus den Bestimmungen des Gesetzes. Unter dem Handelsregister kann nur das deutsche verstanden werden. Ebenso können sich die Anweisungen an den Vorstand der Aktiengesellschaft in §§ 3 und 11, die Bestimmungen über den Gerichtsstand der Aktiengesellschaft in § 7 usw. nur auf deutsche Gesellschaften beziehen. Schließlich hat die Reichsregierung in der amtlichen Erläuterung Abs. 5 auf den untrennbaren Zusammenhang des Gesetzes mit der deutschen Aktienrechtsverordnung vom 19. September 1931 hingewiesen. Steuerliche Gesichtspunkte können zu keinem anderen Ergebnis führen, zumal dafür der Weg nach § 2 UmwStG. offensteht, v. Anm. dazu. Wie hier für den Fall der Fusion Staub, Anm. 1 zu § 305 HGB.; Goldschmit Anm. 3 dazu.

b) Dagegen ist es ohne Bedeutung, ob die Gesellschafter In- oder Ausländer sind. Aus dem Gesetz selbst ergibt sich kein Unterschied. Sinngemäß kann es auch für die Absichten des Gesetzes nur erwünscht sein, wenn auch Ausländer statt der bisherigen Haftungsbeschränkung durch die Gesellschaftsform eine persönliche Haftung übernehmen. Soweit aber die Umwandlung unter Errichtung einer OHG. oder KomKG. erfolgt, müssen diese neuen Personalgesellschaften aus den gleichen Gründen wie zu a in Deutschland errichtet werden. Vgl. auch die Anm. 4 zu § 1, 6 zu § 2 II. DBD.

12. Verhältnis des UmwG. zum UmwStG. Es kann kein Zweifel darüber bestehen, daß das UmwG. die Grundlage bildet und daß das UmwStG. von dieser Grundlage abgeleitet ist. § 1 des UmwStG. sagt demgemäß ausdrücklich, daß die Erleichterungen Anwendung finden, wenn eine Gesellschaft sich „auf Grund des Umwandlungsgesetzes“ umwandelt. Für das UmwStG. ist also die Auslegung des UmwG. maßgebend, nicht umgekehrt. Auch die Steuerfolgen müssen für die Auslegung des UmwG. unberücksichtigt bleiben; es würde auch nicht angehen, daß ein zivil- und handelsrechtliches Gebiet in seiner Auslegung durch mögliche Steuervorteile oder -nachteile beeinflusst wird. Eine andere Frage ist die praktische Einwirkung des UmwStG. Diese wird man kaum hoch genug veranschlagen können. Je nach den steuerlichen Vor- oder Nachteilen werden sich die Beteiligten praktisch in den meisten Fällen entscheiden.

Ein besonderer wesentlicher Unterschied zwischen beiden Gesetzen wird durch § 2 des UmwStG. hervorgerufen: Die

Übertragung des Vermögens in natura auf die Gesellschafter **mit Liquidation** unterliegt **nicht** dem UmwG., wohl aber dem UmwStG. als ein dort geregelter besonderer Fall; vgl. das Nähere in den Anmerkungen zum UmwStG. und seiner Durchführungsverordnung.

Erster Abschnitt.

Umwandlung von Aktiengesellschaften.

1. Umwandlung durch Übertragung des Vermögens auf eine bestehende offene Handelsgesellschaft.

§ 2. UmwG.

Die Generalversammlung einer Aktiengesellschaft kann die Übertragung des Vermögens auf eine offene Handelsgesellschaft beschließen, wenn sich alle Aktien in der Hand der offenen Handelsgesellschaft befinden (Umwandlung); eines besonderen Veräußerungsvertrages bedarf es nicht.

Inhaltsübersicht:

- | | |
|---|--|
| 1. Zur Systematik der Vorschrift. | 5. Inhalt des Beschlusses. |
| 2. Voraussetzungen der Umwandlung nach § 2. | 6. Wirksamkeit des Beschlusses. |
| 3. Begriff und Vorgang der Umwandlung. | 7. Die Wirkungen auf die DKG. |
| 4. Beschluß der Generalversammlung. | 8. Insbesondere: die Bilanzierung bei der DKG. |

1. Zur Systematik der Vorschrift. Wegen des allgemeinen Aufbaues des Gesetzes vgl. oben die Einleitung. § 2 gehört zum Ersten Abschnitt des Gesetzes, in welchem der Fall einer Einmanngesellschaft behandelt ist, wobei der Einmann eine Offene Handelsgesellschaft ist (siehe Anm. 5 unter 1a zu § 1 UmwG.). Da die Bestimmung auch für andere Umwandlungsfälle (ohne die Zusätze der §§ 9—11 für den darin behandelten Fall) gilt, sei hier ihre Anwendung für folgende Tatbestände angeführt:

Umzuwandelnde Gesellschaft: Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien (§ 13) oder GmbH. (§ 14).

Aktionär: Einmann, und zwar Offene Handelsgesellschaft (§ 2) oder einfache Kommanditgesellschaft (§ 12) oder sonstige natürliche oder juristische Personen (§ 8).

Im allgemeinen gilt § 2 für alle diese Fälle, und zwar bei den nicht unmittelbar in § 2 behandelten Tatbeständen „entsprechend“, d. h. es können sich aus der Natur der dann in Frage kommenden anderen Gesellschaften oder Personen gewisse Unterschiede ergeben; siehe die Ausführungen zu den einzelnen Paragraphen.

Eine wichtige Ergänzung erfährt § 2 durch § 6 Abs. 2 DurchfW.D., wonach auch eine D.H.G., die mindestens 90% des Aktienkapitals besitzt, also nicht „Einmann“, sondern „**Hauptgesellschafter**“ ist, das ganze Vermögen der U.G. übernehmen kann; s. dort das Nähere.

2. Voraussetzungen der Umwandlung nach § 2: Im Augenblick der Beschlussfassung müssen die sämtlichen Aktien einer schon bestehenden Offenen Handelsgesellschaft gehören (nicht ganz oder teilweise ihren Gesellschaftern, vgl. Quassowski, *DMotZ.* 1934 S. 560).

a) Gleichgültig ist, ob es sich um Namens- oder Inhaberaaktien handelt. Gleichgültig ist auch, ob nur eine oder mehrere Aktiengattungen bestehen. Es müssen eben alle Aktien im Besitze der Offenen Handelsgesellschaft sein.

b) Gleichgültig ist, wann die Offene Handelsgesellschaft die Aktien erworben hat. Sie könnte also die Aktien auch erst unmittelbar vor der Generalversammlung erworben haben, sei es, daß die anderen Aktionäre ihre Strohmänner oder Treuhänder waren, sei es, daß sie sie von unabhängigen Besitzern gekauft hat. Nur wird in diesen Fällen praktisch ein solches Vorgehen meist nicht ratsam sein, weil dann, wenn die Aktiengesellschaft Grundstücke besitzt, nach § 3 GrEStG. Grunderwerbsteuer vom ganzen Wert der Grundstücke entsteht; ferner bei einer reinen Grundstücksgesellschaft Grunderwerb- und Wertzuwachssteuer, bei einer Grundstückshandelsgesellschaft Wertzuwachssteuer für die übertragenen Aktien. — Abgesehen hiervon aber bedeutet für die steuerlichen Erleichterungen bei der Grunderwerbsteuer nach § 4 II. D.V.D. z. UmwStG. der 1. Juli 1934 einen Stichtag; nur soweit an diesem Tage der Aktienbesitz bereits vorhanden war, gilt Steuerfreiheit, bei Veränderungen dagegen entsteht Steuerpflicht; vgl. das Nähere zu § 4 II. D.V.D. z. UmwStG. Vorstehendes gilt auch für die Zuschläge zur Grunderwerbsteuer und für die Wertzuwachssteuer (§ 5 derselben D.V.D.).

c) Gleichgültig ist, wann die Offene Handelsgesellschaft gegründet worden ist. Wenn es sich um eine Gesellschaft im Sinne des § 1 HGB. handelt, genügt also die Gründung unmittelbar vor der Generalversammlung; im Falle des § 2 HGB. genügt die Eintragung vor der Generalversammlung. Unerheblich ist auch, aus wieviel Gesellschaftern die D.H.G. besteht.

Nach dem UmwG. war es auch zulässig, daß eine juristische Person zu den Gesellschaftern gehört (für die Steuererleichterungen darf allerdings nach § 8 der I. D.V.D. und § 10 der II. D.V.D. z. UmwStG. keine juristische Person Gesellschafter der D.H.G. sein). **Mit Inkrafttreten der DurchfW.D. ist aber nach deren § 10 auch handelsrechtlich eine Umwandlung nach diesem Gesetz, wenn an der Personalgemeinschaft eine**

juristische Person beteiligt ist, nicht mehr zulässig; jedoch kann der Reichs-Justizminister oder die von ihm bestimmte Stelle Ausnahmen zulassen; siehe das Nähere in der Anm. zu § 10 Durchf. B. D. Der Registerrichter muß also prüfen, ob zu den Gesellschaftern der OHG. eine juristische Person gehört und je nachdem die Eintragung der Umwandlung ablehnen (s. auch Crisolti, JW. 1935 S. 180).

d) Gleichgültig ist, ob alle Aktien bereits voll eingezahlt sind. Das Gesetz macht in dieser Beziehung keinen Unterschied, und es geht bei nicht voller Einzahlung der restliche Einzahlungsanspruch mit dem Vermögen der Aktiengesellschaft auf die Offene Handelsgesellschaft über. Dort kann er zwar beseitigt werden, aber nur unter Berücksichtigung der Gläubigerschutz-Vorschriften der §§ 6 und 7; so auch Seybold Motzsch 34 S. 722 Anm. 18.

e) Unerheblich ist, ob ein Teil der Aktien sich im eigenen Besitz der Aktiengesellschaft befindet. Formell ist dann zwar nicht die Offene Handelsgesellschaft Eigentümerin aller Aktien, wohl aber ist wirtschaftlich das Eigentum an allen nicht im Besitz der Aktiengesellschaft befindlichen Aktien damit gleichbedeutend, so daß sogar der Wortlaut des Gesetzes erfüllt ist, weil sich auch dann alle Aktien „in der Hand“ der Offenen Handelsgesellschaft befinden. So auch Böttcher-Meilicke (1. Aufl.) Anm. II 1 zu § 2; Seybold S. 718 Anm. 7 Jetzt ist die Frage durch § 9 Durchf. B. D. besonders geregelt, siehe dort das Nähere.

3. Begriff und Vorgang der Umwandlung. Siehe hierzu die Einleitung sowie Anm. 4 zu § 1, Anm. 6 zu § 8 Umw. G. Die Umwandlung besteht materiell in der „Übertragung des Vermögens“ auf die Offene Handelsgesellschaft. Diese Übertragung erfolgt nicht durch einen besonderen Veräußerungsvertrag. Über seine Entbehrlichkeit siehe Anm. 6 zu § 8. Der Rechtsakt, durch den die Übertragung bewirkt wird, ist vielmehr Beschlußfassung und Eintragung. Der Umwandlung ist, wie § 3 ergibt, eine Bilanz „zugrunde zu legen“. Diese Bilanz ist jedoch nicht wesentlicher Bestandteil des Umwandlungsvorganges; siehe das Nähere zu § 3 Umw. G.

4. Beschluß der Generalversammlung. a) Der Beschluß ist in einer Generalversammlung zu fassen. Dies ist im Text des Gesetzes vorgeschrieben, sowohl in § 2 wie in § 9 und in der Durchf. B. D. Es kann also nicht etwa der einzige Gesellschafter lediglich durch notarielle Erklärung die Umwandlung beschließen, vielmehr gelten für den Beschluß die Vorschriften in §§ 250 ff. HGB. (Auch für die GmbH. ist in § 14 ausdrücklich eine Gesellschafterversammlung vorgeschrieben, die dort sonst entbehrlich ist; ebenso natürlich für die Kommanditgesellschaft auf Aktien, § 13). Die Generalversammlung kann eine außerordentliche sein, die nur über die Umwandlung beschließt. Es besteht

aber keinerlei Bedenken, die Umwandlung in einer ordentlichen Generalversammlung beschließen zu lassen, was oft sogar, abgesehen von den Kosten, auch materiell wegen der Bilanzen zweckmäßig erscheint; vgl. so auch Seybold S. 717 Anm. 4.

b) Im übrigen gelten die allgemeinen Bestimmungen des HGB. über den Beschluß einer Generalversammlung, §§ 250 ff. HGB. Da im Falle des § 2 alle Aktionäre anwesend sind, können sie auf die Einhaltung der gesetzlichen und statutarischen Formlichkeiten und Fristen, sowie auf die vorherige Ankündigung der Tagesordnung usw. verzichten (Universalversammlung). Der Beschluß ist, wie üblich, notariell zu protokollieren. Dem Handelsregister ist nicht wie sonst nach § 259 eine öffentlich beglaubigte Abschrift einzureichen, sondern gemäß § 3 UmwG. eine Ausfertigung des Protokolls.

Wegen aller Einzelfragen, insbesondere wegen des Charakters des Umwandlungsbeschlusses und seiner Besonderheiten, wegen der Vertretung, der Legitimationszession, Anfechtbarkeit und Richtigkeit siehe die Anm. zu § 8 UmwG.; es erscheint zweckmäßiger, diese Ausführungen, die für alle Umwandlungsfälle der Einmanngesellschaften und für einen wesentlichen Teil der weiteren Umwandlungsfälle die gleichen sind, dort gemeinsam zu behandeln. Hervorgehoben sei hier nur hinsichtlich der Vertretung der Offenen Handelsgesellschaft in der Generalversammlung der AG., daß diese durch diejenigen Personen erfolgen muß, die verbindliche Erklärungen für die OHG. abzugeben berechtigt sind; also je nachdem durch einen oder mehrere vertretungsberechtigte Gesellschafter. Ob ein Prokurist nach § 49 HGB. ohne weiteres zur Vertretung berechtigt ist, kann in diesem Falle zweifelhaft sein. Im übrigen kann, wie in allen Fällen, Vollmacht erteilt werden, die hier gemäß § 252 HGB. schriftlich sein muß.

5. Inhalt des Beschlusses. Der Inhalt des Umwandlungsbeschlusses ist vom Gesetz genau vorgeschrieben. Er muß lauten auf „die Übertragung des Vermögens der Aktiengesellschaft auf die Offene Handelsgesellschaft“. Das ist das einzige Erfordernis, welches das Gesetz für die Umwandlungsfälle der §§ 2, 8 UmwG., 6 Abs. 2 der DurchfVO. aufstellt. Vgl. dagegen § 80 GmbHG. betreffend die Umwandlung einer Aktiengesellschaft in eine GmbH., wo der Beschluß dahin lauten muß, daß die Aktiengesellschaft „zum Zwecke der Umwandlung in eine GmbH. aufgelöst wird“. Es braucht also bei der Umwandlung nicht einmal hineingesetzt zu werden, daß die Übertragung des Vermögens zum Zwecke der Umwandlung erfolgt. Ebensowenig braucht in dem Beschluß zum Ausdruck gebracht zu werden, daß die Offene Handelsgesellschaft der einzige bzw. Hauptaktionär ist; dies muß aus dem sonstigen Inhalt des Proto-

falls hervorgehen und eventuell dem Regiſterringichter nachgewieſen werden. Lediglich die Übertragung des Vermögens braucht daher beſchloſſen zu werden, auch nicht der Auſſchluß der Liquidation. Wird nichts weiter in den Beſchluß hineingeſetzt, ſo ergibt ſich alles übrige zwingend aus dem Geſetz: im Augenblick der Eintragung des Beſchlusses ins Handelsregister geht das Vermögen auf die Offene Handelsgesellschaft durch Gesamtrechtsnachfolge über; alle materiell entſt ehenden Fragen ſind aus dieſer Gesamtrechtsnachfolge zu entſcheiden.

Es fragt ſich, ob der Beſchluß nach § 2 noch weitere Modalitäten enthalten kann; in §§ 9 ff. ſind ſolche für den dort geregelten Fall beſonders vorgeſehen. Seybold in ſeiner ſehr fleißigen Abhandlung in der Deutſchen Notarzeitſchrift ſchlägt S. 722 nähere Modalitäten vor. Beſonders eine Vereinbarung dahin, daß „im inneren Verhältnis der beiden Geſellſchaften“ die für das abgelaufene Geſchäftsjahr errichtete Gewinnverteilungsbilanz zugrunde gelegt wird, deren Stichtag in ſeinem Beiſpiel übrigens faſt vier Monate zurückliegt; daß ferner die Fortführung des Unternehmens der Aktiengeſellſchaft durch die Offene Handelsgesellschaft beſchloſſen wird, daß endlich die für das abgelaufene Geſchäftsjahr beſchloſſene Dividende dem Vermögen der Offenen Handelsgesellschaft zugerechnet wird. Ich glaube nicht, daß ſolche Modifikationen bei Beſchlußfaſſung nach § 2 zuläſſig ſind. Das Geſetz erklärt in § 4 zwingend, daß und wann das geſamte Vermögen übergeht (ſiehe das Nähere in den Anmerkungen dazu). Eine abweichende Beſchlußfaſſung über „das innere Verhältnis“ iſt demgegenüber bedeutungslos; ſie hätte nur Wert für die obligatoriſchen Beziehungen zwiſchen den beiden Geſellſchaften, und die Aktiengeſellſchaft geht ja ſofort unter. Auch der Stichtag der Bilanz iſt an ſich bedeutungslos; das Vermögen geht mit dem Eintragungstage über (das Nähere ſiehe zu § 4). Bedeutungslos iſt ſchließlich ein Beſchluß der Generalverſammlung der Aktiengeſellſchaft darüber, was künftig die Offene Handelsgesellschaft tun ſoll, inſbeſondere daß ſie das Geſchäft fortführen und welche Firma ſie annehmen ſoll. Das iſt eine Angelegenheit der Offenen Handelsgesellschaft, die ſie in Zukunft einrichten kann, wie ſie will. Auch wenn man an den vertragsartigen Charakter des Beſchlusses gemäß Anm. 6 zu § 8 denkt und durch dieſen Teil des Beſchlusses eine Art Veräußerungsvertrag zwiſchen der Aktiengeſellſchaft und der Offenen Handelsgesellschaft zum Ausdruck bringen wollte, ſo wäre er doch praktiſch wertlos, weil der eine Vertragspartner, die Aktiengeſellſchaft, ſchlechthin untergeht, und ihre Rechte, alſo auch diejenigen aus dieſem Veräußerungsvertrag, auf die Offene Handelsgesellschaft übergehen. Ich glaube hiernach, daß ſich der Beſchluß lediglich auf die geſetzlichen, oben angeführten Worte der Vermögensübertragung auf die Offene Handelsgesellschaft beſchränken ſollte.

6. Wirksamkeit des Beſchlusses. Wirksam wird der Generalverſammlungs-

beschluß erst mit der Eintragung in das Handelsregister, § 4. Solange kann also der Beschluß wieder aufgehoben werden, denn auch die Auflösung der Aktiengesellschaft tritt gemäß § 4 erst mit der Eintragung ein.

7. Die Wirkungen auf die Offene Handelsgesellschaft. Der Bestand der OHG. wird durch die Vermögensübertragung nicht berührt. Sie hat auch nichts zu ihrem Handelsregister anzumelden, es sei denn, daß die Firma verändert wird; vgl. dazu § 5 Abs. 2 UmwG., § 12 DurchfB.D., und dort das Nähere. Über diese Änderung der Firma müssen sich die Gesellschafter der OHG. einigen; sie bedeutet eine Vertragsänderung. Sie müssen die etwaige Änderung gemäß §§ 107, 108 HGB. zum Handelsregister der Haupt- und der Zweigniederlassungen der OHG. anmelden; die vertretungsberechtigten Gesellschafter müssen die neue Firma nebst ihrer Namensunterschrift zeichnen. Die Prokura bleibt bestehen, doch muß auch der Prokurist die neue Firma nebst seiner Namensunterschrift zeichnen.

8. Insbesondere: die Bilanzierung bei der OHG. Es taucht hier ein Problem auf, das auch bei den weiteren Umwandlungsfällen zu behandeln ist, vgl. insbesondere Anm. 11 zu § 8, Anm. 8 zu § 10, Anm. 5 zu § 11 UmwG., nämlich das Verhältnis der Umwandlungsbilanz zur Bilanzierung der übernommenen Werte beim Vermögensübernehmer. Eine **Eröffnungsbilanz** ist dies nur im Falle des § 9 UmwG. (sowie §§ 1, 3 DurchfB.D.), nämlich wenn eine neue Personalgesellschaft errichtet wird; nur für diese kommt eine Eröffnungsbilanz in Frage. Geht das Vermögen dagegen auf eine schon bestehende Gesellschaft über, sei es nach § 2 auf eine schon bestehende OHG. (Kommanditgesellschaft), sei es nach § 8 in das Betriebsvermögen eines sonstigen Einmannes (Hauptgesellschafters), so braucht dieser keine Eröffnungsbilanz zu errichten, vielmehr handelt es sich um einen Geschäftsvorfall während des laufenden Geschäftsjahres, der nach allgemeinen Grundsätzen zu verbuchen ist. Hierdurch entsteht gegenüber den Fällen der Eröffnungsbilanz ein Unterschied insbesondere insoweit, als beim Übergang auf ein schon bestehendes Betriebsvermögen die Frage des Anschaffungspreises auftaucht, bei der Eröffnungsbilanz dagegen nicht.

Als Grundsatz für alle Umwandlungsfälle darf jedenfalls der folgende aufgestellt werden: Handelsrechtlich besteht keine Kontinuität zwischen der Bewertung bei der umzuwandelnden AG. einerseits, dem Vermögensübernehmer andererseits. Die steuerrechtliche Frage muß hierbei auf sich beruhen, sie folgt ihren eigenen Gesetzen; vgl. dazu die Anm. zu §§ 7, 8 II. D.V.D. z. UmwStG. Handelsrechtlich besteht hiernach, wie bemerkt, kein rechtlicher Zusammenhang zwischen der Umwandlungsbilanz, welche ja eine Bilanz der AG. ist, und der Bilanzierung beim Vermögensübernehmer; für diese Letztere sind nur die Vorschriften maßgebend, welche seine Bilanzierung betreffen,

also insbesondere für die OHG., Kommanditgesellschaft und den Einzelkaufmann § 40 HGB., für die übernehmende Aktiengesellschaft § 261 HGB., die übernehmende GmbH. § 42 GmbHG.

Richtig ist eins: Es kann bei der Umwandlung, theoretisch gesehen wenigstens, eine etwas verwirrende Fülle von Bilanzen und Bilanzarten auftreten, nämlich 6 Bilanzen, die unter verschiedenen Gesichtspunkten stehen können: die letzte Gewinnverteilungsbilanz der AG., die Umwandlungsbilanz der AG., die Bilanzierung beim Vermögensübernehmer; und zwar diese 3 Bilanzen einmal nach handelsrechtlichen Gesichtspunkten aufgestellt, daneben ferner nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten. Es wird aber kaum anzunehmen sein, daß sich daraus für die Praxis eine besondere Verwirrung oder Schwierigkeit ergeben könnte. Im wesentlichen wird es sich in jedem einzelnen Falle um einige wenige Fragen handeln, und zwar insbesondere um ihre steuerlichen Auswirkungen; solche sind ja aber auch in zahlreichen anderen Fällen sowohl der laufenden Bilanz wie der besonderen Bilanzen bei besonderen Fällen (Fusion, Aus- und Eintritt von Sozien usw.) vorhanden und oft genug recht kompliziert. Jedenfalls können weder diese Auswirkungen noch die Mehrheit der handelsrechtlichen Bilanzen ein Anlaß dafür sein, hier irgendeine Bindung oder Kontinuität vorzuschreiben, welche das Umwandlungsgefes durchaus aner kennenswerter Weise nicht vorgesehen hat, wodurch es der Verschiedenheit der Einzelfälle und der zweckmäßigen Parteiregelung am besten dient.

Die Umwandlungsbilanz ist eingehend in Anm. 5 zu § 3 UmwG. behandelt. Die Fragen der Bilanzierung beim Übernehmer sind, wie oben erwähnt, außer an dieser Stelle auch in Anm. 11 zu § 8, Anm. 8 zu § 10, Anm. 5 zu § 11 erörtert. Alle diese Ausführungen stehen im Zusammenhang und sind auch hier zu beachten.

Für den vorliegenden § 2 ergibt sich infolge der fehlenden Kontinuität zwischen der Bilanzierung der OHG. und der Umwandlungsbilanz folgendes: Die OHG. ist handelsrechtlich nicht gehindert, das Gesamtvermögen abzüglich der Schulden zu dem Betrage anzusehen, mit dem bisher die Aktien bei ihr zu Buch standen; das wäre der „Anschaffungspreis“ für das erworbene Vermögen (vgl. hierzu die eingehenderen Ausführungen in Anm. 11 zu § 8). Dieser Preis darf nur nicht höher sein als der Wert nach § 40 HGB. Bei solchem Verfahren ändert sich im übrigen nichts in der Bilanz der OHG., insbesondere werden die Kapitalkonten der Gesellschafter dann nicht verändert. Anders, wenn die OHG. sich bei der Bilanzierung von der bisherigen Bewertung der Aktien unter ihren Aktiven freimacht, wozu sie handelsrechtlich befugt ist. Sie bewertet das übernommene Vermögen nach den Grundsätzen des § 40 HGB., also mit den dort vorgesehenen Höchstbewertungen, nach Belieben aber auch niedriger. Wenn sie will, lehnt sie sich an die Umwandlungs-

bilanz der AG. an und übernimmt deren Werte, die ja auch nicht über den Höchstgrenzen des § 40 HGB. liegen können. Dadurch entsteht in ihrer Bilanz, gemessen an der bisher aktivierten Position „Aktien“, ein Unterschied, je nachdem ein Mehr oder Weniger. Die DKG. ist handelsrechtlich nicht gehindert, dies als Gewinn oder Verlust zu behandeln; nur muß sie hinsichtlich der Entnahmen und Auszahlungen die Gläubigerschutzvorschriften der §§ 6, 7 UmwG. beachten. Sie kann auch den Überschuf einer offenen Reserve zuteilen, oder den Minderbetrag von einer etwa vorhandenen Reserve abbuchen. Regelmäßig wird sie wohl den Überschuf oder Minderbetrag auf das Kapitalkonto der einzelnen Gesellschafter übernehmen. Die Verteilung ergibt sich, wenn darüber nichts vereinbart wird, hier sinngemäß in dem Verhältnis, in dem die Gesellschafter am Gewinn und Verlust beteiligt sind. Denn auch wenn die Aktien verkauft worden wären, hätte mit einem Gewinn oder Verlust daran in gleicher Weise verfahren werden müssen. Der Sachverhalt liegt hier ganz anders als im Falle des § 9, vgl. für die dortigen Folgen der Vermögensübertragung insbesondere Anm. 8 zu § 10 UmwG.

Alles Vorstehende gilt entsprechend, wenn die Umwandlung durch Mehrheitsbeschluß nach § 6 Abs. 2 DurchfWd. erfolgt; nur daß in diesem Falle die Abfindung, welche die DKG. als „Hauptgesellschafter“ an die anderen Aktionäre zu zahlen hat, entsprechend zu berücksichtigen ist; bei der Aktivierung zum Anschaffungspreis der Aktien sind also die Abfindungsbeträge zu aktivieren, dagegen nicht bei selbständiger Neubewertung des übernommenen Vermögens.

§ 3 UmwG.

Der Vorstand der Aktiengesellschaft hat die Umwandlung zur Eintragung in das Handelsregister anzumelden. Der Anmeldung sind eine Ausfertigung des Protokolls und die der Umwandlung zugrunde gelegte Bilanz beizufügen.

Inhaltsübersicht:

- | | |
|--|-----------------------------|
| 1. Anmeldung. | 4. Protokollausfertigung. |
| 2. Der Vorstand. | 5. Die Umwandlungsbilanz. |
| 3. Inhalt der Anmeldung; die Umwandlung. | 6. Die letzte Gewinnbilanz. |

1. Anmeldung. Der Umwandlungsbeschluß hat ohne Eintragung ins Handelsregister keine rechtliche Wirkung (vgl. Anmerkungen zu §§ 2 und 4). Zur Eintragung bedarf es der Anmeldung. Sonst brauchte der Vorstand nur gemäß § 259 HGB. „unverzüglich“ eine beglaubigte Abschrift dem Handelsregister einzureichen. Nach § 3 UmwG. „hat“ der Vorstand die Anmeldung vorzunehmen. Eine ähnliche Vorschrift enthält z. B. § 277 HGB. Eine Erzwingung der Anmeldung durch den Registerrichter ist für § 3 UmwG. ebensowenig anzunehmen, wie für § 277 HGB.; vgl.

dazu Staub Anm. 1, sowie die Bestimmungen in § 319 HGB. Denn da der Beschluß erst mit der Eintragung wirksam wird, kann er bis dahin nach Ermessen der Gesellschaft wieder aufgehoben werden; siehe Anm. 6 zu § 2. Infolgedessen ist auch keine bestimmte Frist für die Anmeldung vorgeschrieben oder anzunehmen. Eine Begrenzung ergibt sich eventuell daraus, daß die Bilanz nicht zu alt sein darf; siehe unten. Im übrigen ist der Vorstand der Gesellschaft gegenüber gemäß § 241 zur Ausführung des Beschlusses und damit zur Anmeldung verpflichtet; jedoch können hierin durch Weisungen des Einmannaktionärs Änderungen eintreten. Die Anmeldung hat nicht nur beim Register der Hauptniederlassung zu erfolgen, sondern auch beim Handelsregister **jeder Zweigniederlassung**, vgl. § 12 HGB. Soweit sie dort nicht durch den Vorstand der AG. bewirkt ist, muß sie der Vermögensübernehmer bewirken, vgl. Staub § 304 HGB. Anm. 5. Siehe auch unten § 4 UmwG. Anm. 1 b.

2. Der Vorstand. Die Anmeldung muß durch Vorstandsmitglieder erfolgen, und zwar nicht durch den gesamten Vorstand, obwohl es sich um eine sehr einschneidende Maßnahme handelt, sondern durch soviele Mitglieder, wie zur Vertretung der Gesellschaft erforderlich sind (vgl. § 234 HGB.). Ein Prokurist kann bei der Anmeldung nicht mitwirken; so auch Seybold S. 724 Anm. 26.

3. Inhalt der Anmeldung: „die Umwandlung“. Was dies ist, ergibt sich aus § 2: der Beschluß der Generalversammlung, das Vermögen auf die Offene Handelsgesellschaft zu übertragen, zugleich mit dem Nachweis, daß die Offene Handelsgesellschaft alleiniger Aktionär ist. Diese Umwandlung ist daher anzumelden. Die weiteren Folgen, Erlöschen der Aktiengesellschaft, ihrer Firma usw. ergeben sich nach der Eintragung von selbst, siehe §§ 4 und 5. (Die Bedenken von Seybold, S. 725 Anm. 31, gegen die Ausdrucksweise des Gesetzes erscheinen mir nicht gerechtfertigt.)

4. Protokollausfertigung. Ausfertigung, nicht beglaubigte Abschrift, ist einzureichen; siehe Anm. 4, b zu § 2.

5. Die Umwandlungsbilanz. Der Anmeldung ist vom Vorstand „die der Umwandlung zugrunde gelegte Bilanz beizufügen“. Es ergibt sich hieraus, daß dem Umwandlungsbeschluß eine Bilanz zugrunde zu legen ist. Irgendwelche näheren Einzelheiten über Zeitpunkt und Bewertung dagegen ergeben sich hieraus nicht, und ebensowenig ist die Bilanz ein wesentlicher Bestandteil der Umwandlung. Man vergleiche dagegen die §§ 80, 81 GmbHG. bei der Umwandlung einer Aktiengesellschaft in eine GmbH. Dort muß der Anteil jedes einzelnen Aktionärs am Vermögen der umzuwandelnden Aktiengesellschaft auf Grund einer Bilanz berechnet werden, welche der Generalversammlung zur Genehmigung vorzulegen ist („Beteiligungsbilanz“). Diese ist wesentlicher Bestandteil der Umwandlung in eine GmbH.; nach ihr bestimmt sich der Anteil, mit welchem

sich der bisherige Aktionär an der GmbH. beteiligen oder den er ausbezahlt verlangen kann. Die Beteiligungsbilanz ist eine Vermögensbilanz, nicht eine Gewinnverteilungsbilanz (so zutreffend Sachenburg Anm. 15. zu § 80 GmbHG.); die §§ 261, 263 HGB. finden auf die Verteilungsbilanz keine Anwendung.

Weiterhin schreibt das HGB. in § 333 für die Umwandlung einer Kommanditgesellschaft auf Aktien in eine Aktiengesellschaft eine Bilanz vor. Diese muß von der Generalversammlung genehmigt werden, und der Stichtag darf höchstens zwei Monate zurückliegen. Diese Bilanz ist durch Bezugnahme auf § 261 HGB. ausdrücklich als Gewinnverteilungsbilanz festgestellt, weil diese Bilanz keine Liquidationsbilanz ist, sondern „eine Bilanz für eine bestehende und weiterlebende Gesellschaft“, Staub Anm. 3 zu § 333, Anm. 5 zu § 332 HGB. Für andere Umwandlungsfälle schreibt das Gesetz keine Bilanz vor, so weder für die Verstaatlichung noch für die Fusion ohne Liquidation (§§ 304, 306 HGB. Für den Fall des § 305 ergibt sich die Notwendigkeit einer Liquidationsöffnungsbilanz aus der dann stattfindenden Liquidation). In beiden Fällen hat eine für die Zwecke der Verschmelzung aufgestellte Bilanz, die ja praktisch meist aufgestellt werden wird, lediglich internen Vertragscharakter zwischen der Aktiengesellschaft und dem Übernehmer ihres Vermögens; und zwar wird sie regelmäßig wegen der Berechnung der Vergütung nach den Grundsätzen einer Vermögensbilanz errichtet werden.

Es fragt sich, welche Grundsätze man auf die Umwandlungsbilanz anwenden soll, und zwar handelsrechtlich; für das Steuerrecht gelten dessen besondere Grundsätze (§ 7 II. DurchfW.D. z. UmwStG.). Die Ansichten in der Literatur über die Bedeutung und Aufmachung der Umwandlungsbilanz sind geteilt.

Fest steht jedenfalls, daß § 333 HGB. auch nicht analog anzuwenden ist; dort handelt es sich um ein Gebilde (Kommanditgesellschaft auf Aktien), das weitgehend aktienrechtlichen Vorschriften untersteht und nun in die reine Anwendung der aktienrechtlichen Bestimmungen unter Wahrung der Identität der Gesellschaft (siehe oben Anm. 4 zu § 1) übergeleitet werden soll. Von alledem kann hier bei dem Charakter der Umwandlung nach diesem Gesetz, ferner bei den handelsrechtlich ganz anderen Bilanzvorschriften einer Offenen Handelsgesellschaft (Kommanditgesellschaft, Einzelperson) und bei dem Wechsel des Eigentümers nicht die Rede sein.

Ebenso wenig können die Vorschriften des § 80 des GmbHG. analog angewendet werden. Die Verschiedenheiten sind oben dargelegt. Auch durch § 5 DurchfW.D. ist keine Änderung eingetreten, vgl. unten zu a. Es muß vielmehr versucht werden, aus dem Sinn des Umwandlungsgesetzes selbst die Bedeutung der Umwandlungsbilanz zu erschließen.

Dafür geben die verſchiedenen, in Betracht kommenden Interereſſen einen Anhalt.

a) Die Interereſſen der Aktionäre. Der Einmanngeſellſchafter (ebenso der „Hauptgeſellſchafter“) behält das Vermögen der Aktiengeſellſchaft in anderer Form und kann es innerhalb des Rahmens der geſetzlichen Bilanzvorſchriften bewerten, wie er will. Inſofern brauchten ſeine Interereſſen nicht geſondert gewahrt zu werden. Jedoch iſt an den Fall zu denken, daß der Einmanngeſellſchafter (Hauptgeſellſchafter) nicht Vorſtand oder Aufſichtsrat war (das Letztere reicht oft ſogar für Detailkenntnis nicht aus), ſondern ſich auf die Geſchäftsführung und die Angaben fremder, von ihm eingefehter Vorſtandsmitglieder verlaſſen muß. In dieſem Fall hat er an der Umwandlungsbilanz ein erhebliches Interereſſe, um ermeſſen zu können, wie künftig ſeine perſönliche unbeſchränkte Haftung ſich auswirkt. Noch ſtärker tritt dieſes hervor bei dem Umwandlungsfall nach § 9, da hierbei ſehr häufig ein Teil der künftigen Geſellſchafter der zu errichtenden Offenen Handelſgeſellſchaft biſher dem Vorſtand (oder Aufſichtsrat) nicht angehört hat und daher wenig informiert ſein wird. Da es ſich in allen dieſen Fällen um einen Überblick über die künftige perſönliche Haftung handelt, kommen die Geſichtspunkte der Gewinnverteilungsbilanz nicht in Frage, ſondern lediglich die Geſichtspunkte der Vermögensbilanz, d. h. die Überſicht darüber, inwieweit Schulden wirklich beſtehen und wie weit ſie durch das vorhandene Vermögen gedeckt werden. Reſerven haben allgemein in einer ſolchen Bilanz keinen Raum. Doch iſt dieſes nicht zu ſtarr aufzufaſſen. Soweit alle Paſſiven in der Umwandlungsbilanz angeführt ſind und ſoweit ſie durch ſichere Aktiva nach kaufmänniſchem Ermeſſen und bei Anwendung aller Vorſicht mit Sicherheit gedeckt ſind, dürfte kein Grund beſtehen, den einſtimmig beſchließenden Aktionären die Bildung ſtiller Reſerven in der Bilanz aus dem überſchießenden Aktivvermögen zu verſagen.

Unerheblich iſt in allen Fällen, wie das aus der Umwandlungsbilanz ſich ergebende Reinvermögen formell dargeſtellt wird, ob alſo in einem einzigen Saldopoſten als „Umwandlungsvermögen“, „Reinvermögen“, „Vermögensüberſchuß“ uſw., oder unter Übernahme der biſherigen formellen Buchungspoſten, alſo als Grundkapital, offene Reſerven und daneben vielleicht für einen weiteren Überſchuß mit einem beſonderen Poſten.

Alles Vorſtehende gilt auch für den Fall der Umwandlung durch Mehrheitsbeſchluß nach § 3 ff. DurchſWD. Es erhalten dann zwar die auſſcheidenden Aktionäre gemäß § 5 DurchſWD. eine „angemeſſene Abfindung unter Berücksichtigung des Wertes ihrer Aktien“. Dieſe Regelung be= deutet aber einen erheblichen Unterſchied gegenüber dem § 80 GmbHG.

Bei der letztgenannten Bestimmung wird nicht eine Abfindung gezahlt, sondern der auf jede Aktie entfallende Anteil am Vermögen der aufzulösenden AG. wird auf Grund einer Beteiligungsbilanz berechnet und von der Generalversammlung festgesetzt, womit er endgültig feststeht. Von alledem ist hier keine Rede, vgl. Bem. zu § 5 DurchfW.D. Die Umwandlungsbilanz wird der Generalversammlung nur vorgelegt, aber nicht von ihr festgesetzt, ebensowenig der Abfindungsanspruch der ausscheidenden Aktionäre. Für diesen Letzteren kann daher die Umwandlungsbilanz zwar einen Anhalt bieten, regelmäßig dahin, daß jedenfalls nicht weniger gezahlt werden darf, als verhältnismäßig von dem in der Umwandlungsbilanz ausgewiesenen Reinvermögen auf den ausscheidenden Aktionär entfällt. Es steht ihm frei nachzuweisen, daß ein höherer Betrag angemessen ist, weil die Wertungen der Aktiva in der Umwandlungsbilanz zu niedrig sind, oder die Passiva zu hoch angesetzt sind. Sein Abfindungsanspruch wird durch die Umwandlungsbilanz weder begrenzt noch irgendwie verbindlich festgesetzt. Gewiß wird er geltend machen können, daß gerade mit Rücksicht auf diesen Abfindungsanspruch der Charakter der Umwandlungsbilanz als einer Vermögensbilanz ohne Reserven besonders gewahrt werden muß. Eine Verletzung dieses Grundsatzes beeinträchtigt aber weder die Umwandlung in ihrer Gültigkeit noch den Abfindungsanspruch in seiner Höhe.

b) Die Interessen der Gläubiger. Für sie gilt der Gläubigerschutz nach §§ 6 und 7 UmwG. Dieser Schutz ist ein materieller. Das übergehende Vermögen ist gesondert zu verwalten. Durch die Bilanz wird es nicht größer und nicht kleiner. Auch Gegenstände, die in die Umwandlungsbilanz nicht aufgenommen sind, unterliegen der getrennten Verwaltung nach § 7, ebenso unterbewertete Gegenstände, wie Warenlager usw. mit dem vollen Wert. Die materiellen Wertansätze in der Bilanz sind für die Höhe der Gläubigeransprüche ohne Bedeutung. Die Bilanz ist aber andererseits ein wichtiges Kontrollmittel für die Gläubiger- und als solches auszugestalten. Auch dies erfordert eine Vermögens-, keine Gewinnverteilungsbilanz. Auch hier ist aber der Grundsatz nicht in starrer Weise zu übertreiben, vielmehr sind stille Reserven unter denselben Voraussetzungen, wie vorstehend nach a, zulässig. Die Bilanz kommt ja zum Handelsregister und ist dort für jedermann einzusehen, und ein Einblick in die Verhältnisse einer Offenen Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft oder eines Einzelkaufmanns, wie er sich aus der Umwandlungsbilanz ohne weiteres ergibt, wird den Gläubigern sonst gar nicht gewährt.

c) Von sonstigen öffentlichen Interessen kommen besonders diejenigen des Steuerfiskus in Betracht, die den eigenen Regeln des Steuerrechts folgen; vgl. hierzu § 7 II. DurchfW.D. 3. UmwStG.

d) Im Verhältnis zu der Bilanz des Vermögensübernehmers (Offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft, Einzelperson) besteht handelsrechtlich keinerlei Kontinuität zwischen der Umwandlungsbilanz und der Bilanz des Übernehmers. Lediglich insofern kann eine solche ganz oder teilweise hergestellt werden, als der Übernehmer die erworbenen Gegenstände nach gesetzlicher Vorschrift oder kaufmännischer Anschauung nicht höher als mit dem Anschaffungspreis bewerten darf. Im übrigen aber ist er an die Bewertungen in der Umwandlungsbilanz in keiner Weise gebunden. Vgl. auch Anm. 8 zu § 2, 11 zu § 8, 8 zu § 10 und 5 zu § 11 UmwG.

e) Zeitpunkt der Umwandlungsbilanz. Auf den Tag des Wirksamwerdens der Umwandlung selbst kann die Bilanz natürlich nicht aufgestellt werden, weil dieser Tag (Eintragung ins Handelsregister) ja erst nach dem Umwandlungsbeschluß liegt. Der Bilanzstichtag muß also in der Vergangenheit liegen. Ein zu weites Zurückliegen der Umwandlungsbilanz könnte ihre Zwecke (Information der Gesellschafter, Kontrolle der Gläubiger) unter Umständen vereiteln, da seit dem Schluß des letzten Geschäftsjahres wesentliche Änderungen eingetreten sein können. Das ist aber auch der einzige Grund, welcher dafür angeführt werden kann, daß die Umwandlungsbilanz nicht einfach in allen Fällen an die letzte genehmigte Jahresbilanz anschließen kann, dabei aber natürlich den Grundsätzen der Vermögensbilanz in dem vorstehend beschriebenen Umfang Rechnung tragen soll. Sonst hat niemand ein Interesse daran, der Gesellschaft die große Last einer Zwischenbilanz aufzuerlegen. M. E. ist daher als Regel der Gesellschaft zuzugestehen, daß die Umwandlungsbilanz auf denselben Tag errichtet wird wie die Jahresbilanz für das zuletzt abgelaufene Geschäftsjahr, selbst wenn 10 oder 11 Monate dazwischen liegen; dies aber nur **unter zwei Voraussetzungen**: zunächst derjenigen, daß auf jeden Fall den vorstehend erwähnten Gesichtspunkten der Vermögensbilanz Rechnung getragen wird. Und ferner unter der Voraussetzung, daß nicht inzwischen so wesentliche Änderungen im Vermögen der Gesellschaft erfolgt sind, daß die eben erwähnte Bilanz für den zurückliegenden Stichtag kein zutreffendes Bild über den Vermögensstand der Gesellschaft mehr gibt (z. B. Auftauchen erheblicher Schadensforderungen nach dem Stichtag, oder große Verluste an den Außenständen oder an Wertpapieren usw.). Liegen diese zuletzt genannten Voraussetzungen wesentlicher Veränderungen vor, so muß der Vorstand die Bilanz pflichtgemäß auf denjenigen zurückliegenden Zeitpunkt, der dann natürlich nach dem Stichtag der letzten Jahresbilanz liegt, abstellen, für welchen er bei Aufstellung der Bilanz ein möglichst zutreffendes Bild der Gesellschaft geben kann. Es wird vom Vorstand zu verlangen sein, daß er pflichtgemäß bei der Aufstellung der Bilanz eine — am besten in

Form eines Vorstandsberichtes oder zum notariellen Protokoll zu nehmende — Erklärung darüber abgibt, daß er die letzte Jahresbilanz der Umwandlungsbilanz zugrunde gelegt habe, weil keine wesentlichen Änderungen im Vermögen der Gesellschaft eingetreten sind; bzw. daß er die Umwandlungsbilanz auf einen späteren Tag errichtet habe, weil an diesem Tag die Verhältnisse der Gesellschaft zutreffend dargestellt werden konnten.

f) Die Bilanz ist von der Generalversammlung nicht zu genehmigen; das Gesetz enthält darüber nichts, und § 260 HGB. findet keine Anwendung. Wohl aber ist sie der Generalversammlung bei ihrer Beschluffassung über die Umwandlung vorzulegen, denn nur so wird sie der Umwandlung „zugrunde gelegt“. Durch das einstimmige Votum wird zugleich die eben erörterte Erwägung des Vorstandes und der von ihm gewählte Bilanzstichtag gutgeheißen. Die Umwandlungsbilanz ist von sämtlichen Vorstandsmitgliedern zu unterzeichnen; vgl. Staub § 239 HGB. Anm. 10, Seybold S. 724 Anm. 26.

g) Im Schrifttum betont Bartmann, JW. 35, 412 den Charakter der Umwandlungsbilanz als Vermögensbilanz, allerdings aus anderen Gründen, denen ich mich nicht anschließen kann; er verweist auf die steuerlichen Folgen nach der I. DurchfV.D. zum StErlG., die aber für die handelsrechtliche Beurteilung der Umwandlungsbilanz ohne Belang sind (vgl. die Anm. 15 ff., 18 zu § 7 der Zweiten DV.D.). Ferner ist es unzutreffend, daß die Umwandlungsbilanz zugleich Eröffnungsbilanz der neuen OHG. sein soll, vgl. unten Anm. 8 zu § 10, Anm. 5 zu § 11 UmwG.; auch ist eine Eröffnungsbilanz übrigens nicht nur Vermögens-, sondern zugleich erste Grundlage der künftigen Gewinnverteilungsbilanzen und daher „zweischneidig“; und endlich ist die Umwandlungsbilanz nicht unbedingt bestimmend für den Anteil des künftigen Kommanditisten, vgl. Anm. 3 zu § 12 UmwG. Auch Crifolli, ebenda, schließt sich der Auffassung der Umwandlungsbilanz als Vermögensbilanz an; wenn er auch wohl Bartmanns Gründen zustimmt, so bringt er darüber hinaus beachtliche eigene, die zum Teil unseren obigen Gründen entsprechen. Nicht zugestimmt werden kann beiden Autoren, wenn sie annehmen, die Umwandlungsbilanz müsse von der Generalversammlung genehmigt werden; siehe dagegen unsere obigen Ausführungen.

h) Es fragt sich, wie der Registerrichter die Einhaltung vorstehender Grundsätze prüfen kann und ob er überhaupt ein Prüfungsrecht und eine Prüfungspflicht hat. M. E. ist es nicht seine Sache, die schwierige Erörterung anzustellen, auf welchen Tag die Bilanz zu errichten ist und ob vielleicht ihr Stichtag zu weit zurückliege. Der materiellen Prüfung wird er durch den einstimmigen (bzw. mit sehr hoch qualifizierter Mehrheit gefaßten) Beschluß der Generalversammlung weitgehend enthoben.

Er kann sich damit begnügen, daß die Generalversammlung die Erwägung des Vorstandes und den Stichtag der Bilanz gutgeheißen hat. Die von einigen Autoren geforderte Heranziehung des § 333 HGB. mit seiner zweimonatigen Frist und damit das Erfordernis einer „möglichst dichten Aufeinanderfolge von Bilanzstichtag, Umwandlung und Anmeldung“ (vgl. Groshuff JW. 1934 S. 2664; Seybold S. 722 Anm. 20) erscheint, soweit sie über vorstehende Begrenzung hinausgeht, nicht begründet. Keinesfalls kann zwingend die Einhaltung einer zweimonatigen Frist gefordert werden, wie es von Böttcher-Meilicke Anm. 2 zu § 3 geschieht. Und endlich wird keinesfalls die Umwandlung in ihrer Gültigkeit dadurch berührt, daß eine zu alte Umwandlungsbilanz zugrunde gelegt wird oder eine solche, die keine richtigen Bewertungen enthält. Die Umwandlung wird damit nicht etwa nichtig. Es können sich höchstens Schadensersatzansprüche etwa Verleßter ergeben.

6. Die letzte Gewinnbilanz. Für das letzte, vor dem Umwandlungsbeschluß abgelaufene Geschäftsjahr errichtet die Aktiengesellschaft ihre gewöhnliche Gewinnverteilungsbilanz. Auch wenn in der gleichen Generalversammlung diese Bilanz genehmigt, eine entsprechende Gewinnverteilung beschlossen und der Umwandlungsbeschluß gefaßt wird, gelten für die Gewinnverteilungsbilanz keine Besonderheiten. Dabei ist hervorzuheben, daß durch den Umwandlungsbeschluß selbst die Gesellschaft, anders als durch einen Liquidationsbeschluß, noch nicht aufgelöst wird, vielmehr erst durch dessen Eintragung, vgl. Anm. zu § 4. Wenn also die Gewinnverteilung für das abgelaufene Geschäftsjahr zugleich mit dem Liquidationsbeschluß für zulässig gehalten wird (vgl. Staub Anm. 1 zu § 299 HGB., Brodmann Anm. 2c dazu), so gilt das umsomehr für die gleichzeitige Fassung des Beschlusses über Genehmigung der Bilanz für das letzte Geschäftsjahr nebst Gewinnverteilung und des Umwandlungsbeschlusses. Ja, auch nach Fassung des Umwandlungsbeschlusses kann aus diesem Grunde noch die Bilanz und Gewinnverteilung für das abgelaufene Jahr beschlossen werden (anders als bei Liquidation).

Bei Aufstellung der Bilanz für das abgelaufene Geschäftsjahr dürfen auch stille und offene Reserven, soweit nach allgemeinen Grundsätzen zulässig, aufgelöst und verteilt werden; die Vorschriften des Anleihestockgesetzes sind natürlich zu berücksichtigen; siehe aber Anm. 2 zu § 4. Die festgesetzten Dividendenansprüche gehen, soweit sie noch nicht durch Zahlung getilgt sind, bei der Umwandlung als Schuld auf den Vermögensübernehmer über. Es fragt sich aber, ob die Aktiengesellschaft berechtigt ist, für das **Kumpfgeschäftsjahr**, das vom letzten Bilanzstichtag bis zur Umwandlung läuft, eine Gewinnverteilungsbilanz zu errichten und danach Gewinn zu verteilen. Das kann zweifelhaft sein. Die wohl führende Ansicht verneint die Zulässigkeit, oder verbietet jedenfalls, selbst

wenn für das Rumpffjahr eine Ertragsbilanz aufgestellt wird, eine Gewinnverteilung für das Rumpffjahr. So eingehend begründet bei Staub, Anm. 3 zu § 215 HGB.; siehe auch das oben angeführte Zitat Staub, Anm. 1 zu § 299, ferner Brodmann, Anm. 5 a zu § 213, 2 c zu § 299 HGB., Anm. 1 zu § 29 GmbH.-Ges., der sich insbesondere auf RG. 85, 43 stützt. Folgt man dieser Meinung, so ist auch bei der Umwandlung die Gewinnverteilung für das Rumpffjahr nicht möglich. Ich möchte aber, zugleich mit den bei Staub a. a. O. angeführten Autoren und Entscheidungen das Gegenteil annehmen, da mir jene Auffassung zu sehr am Wortlaut des Gesetzes zu haften scheint, da auch aus RG. 85, 43 sich m. E. so weitgehende allgemeine Folgerungen nicht ableiten lassen. Es ist kein ausschlaggebender Grund dafür ersichtlich, warum an einem starren zwölfmonatlichen Geschäftsjahr festgehalten werden soll, selbst wenn ein Ausnahmefall vorliegt wie hier. Bei Errichtung der Gesellschaft wird ein abgekürztes Geschäftsjahr mit Gewinnverteilung zugelassen. Bei Verlegung des Geschäftsjahrs und ebenso bei Auflösung muß ebenfalls ein Bedürfnis dafür anerkannt werden; vgl. hierzu auch Flechtheim bei Düringer-Hachenburg Anm. 3 zu § 215 HGB., der für die Verlegung des Geschäftsjahrs und ähnliche Fälle eine Gewinnverteilung auch für ein Rumpffjahr zuläßt; vgl. ferner Scholz, Anm. II, 3 a zu § 41, Hachenburg, Anm. 15, 16 zu § 29 GmbH.-Ges. Ein Nachkapital sowie der Gläubiger entsteht nicht, da ja das Grund- und Stammkapital sowie der gesetzliche Reservefonds unverehrt bleiben müssen. Wegen des Anleihestocks siehe § 4 Anm. 2. Im übrigen muß allerdings verlangt werden, daß für diese Verteilung das Geschäftsjahr sachungsmäßig verkürzt wird. Es müssen also die Vorschriften für Satzungsänderungen eingehalten werden, und dieser Beschluß wird erst mit Eintragung in das Handelsregister wirksam. Ohne Satzungsänderung ist eine Gewinnausschüttung für das Rumpffjahr nicht zulässig. Es wird kein Bedenken bestehen, die Bilanz und Gewinnverteilung zugleich mit der Satzungsänderung zu beschließen, mit der Maßgabe, daß sie durch deren Eintragung bedingt sind; denn im allgemeinen können Beschlüsse der Generalversammlung bedingt gefaßt werden. Auch besteht m. E. kein Bedenken, den Umwandlungsbeschluß gleichzeitig zu fassen, ebenfalls mit der Bedingung, daß zuvor die Satzungsänderung eingetragen wird; diese Bedingung erscheint zulässig, vgl. Anm. 7 zu § 8 UmwG. Auf anderem Wege lassen sich Auszahlungen an Aktionäre vor der Umwandlung nur durch Kapitalherabsetzung erreichen; diese erfordert aber die Einhaltung des Sperrjahrs. Vor dessen Ablauf kann zwar der Umwandlungsbeschluß gefaßt, er darf aber nicht eingetragen werden, vielmehr wäre der Eintragungsantrag vom Registerrichter zurückzuweisen.

§ 4 UmwG.

Mit der Eintragung geht das Vermögen der Aktiengesellschaft einschließlich der Schulden auf die offene Handelsgesellschaft über. Die Aktiengesellschaft ist damit aufgelöst. Einer besonderen Eintragung der Auflösung bedarf es nicht.

Inhaltsübersicht:

- | | |
|---------------------------|--|
| 1. Die Eintragung. | 3. Untergang der Aktiengesellschaft. |
| 2. Der Vermögensübergang. | 4. Wegen Nichtigkeit oder Unsechtbarkeit (Verweisung). |

1. Die Eintragung. a) Prüfung durch den Registerrichter. Er prüft, ob die Erfordernisse des § 3 erfüllt sind. Wegen der Bilanz siehe Anm. 5 zu § 3. Insbesondere prüft er, ob der Beschluß inhaltlich dem § 2 entspricht, und ob sich alle Aktien in der Hand der Offenen Handelsgesellschaft befinden (siehe Anm. 2 zu § 2), ferner, ob alle Aktien an dem Beschluß teilgenommen haben (siehe wegen der sich dabei ergebenden Fragen der Vertretung, Legitimation usw., Anm. 4 zu § 2). Ferner prüft er, ob zu den Gesellschaftern der OHG. etwa, entgegen § 10 DurchfW.D., eine juristische Person gehört, und ob offensichtliche Nichtigkeitsgründe bei der Beschlußfassung vorliegen (vgl. Anm. 10 zu § 8; z. B. Fehlen oder formelle Mängel des notariellen Protokolls). Bei den anderen Umwandlungsarten geht seine Prüfungspflicht viel weiter, z. B. wegen der Genehmigungen nach Anm. 8 zu § 8, der Gesellschafter nach Anm. 6 zu § 9, Vorliegen eines Handelsgewerbes nach Anm. 5 zu § 9, Zulässigkeit einer BGB.-Gesellschaft nach § 1 DurchfW.D.; siehe auch Crisolti, JW. 35, 173 ff.

b) Eingetragen wird, was angemeldet ist, nämlich „die Umwandlung“. Die Eintragung hat also im Falle des § 2 etwa zu lauten: „Die Gesellschaft hat durch Beschluß ihres einzigen Gesellschafters, der Offenen Handelsgesellschaft X, vom . . . ihr gesamtes Vermögen auf die genannte Offene Handelsgesellschaft übertragen und sich dadurch umgewandelt. Ihre Firma ist erloschen“. Die „Auflösung“ der Gesellschaft ist nicht besonders einzutragen, siehe den Gesetzestext. Mit der Eintragung ist das Handelsregister der Gesellschaft zu schließen. Die Eintragung ist vollzogen, wenn sie von dem zuständigen Beamten unterschrieben ist (§ 130 FGG.). Dem Register der Zweigniederlassungen ist von Amts wegen Mitteilung zu machen (§ 131 FGG.). Für die Umwandlung maßgebend ist die Eintragung in das Register der Hauptniederlassung. Für Satzungsänderungen ist das in § 277 Abs. 3 HGB. besonders angeordnet. Für die Umwandlung ist sinngemäß das gleiche anzunehmen.

2. Der Vermögensübergang. Mit dem Zeitpunkt der Eintragung in das

Handelsregister geht das gesamte Vermögen einschließlich der Schulden auf die Offene Handelsgesellschaft über. Es handelt sich um eine Gesamtrechtsnachfolge, vgl. die Amtlichen Erläuterungen Absf. 7. Die Wirkungen einer solchen Gesamtrechtsnachfolge sind im Schrifttum zur Verstaatlichung nach § 304 und zur Fusion ohne Liquidation nach § 306 HGB. ausführlich behandelt. Das Umwandlungsgesetz zeigt in dieser Beziehung keine Besonderheiten. Es darf daher hier auf das erwähnte Schrifttum und die darin angeführten Entscheidungen verwiesen werden, insbesondere auf Staub, Anm. 7 ff. zu § 304, Anm. 13 ff. zu § 306 HGB.; Hachenburg Anm. 1 ff., Scholz, Anm. I zu § 81 GmbH. Ges. Eine Besonderheit gilt für die Umwandlung hinsichtlich der Firma, vgl. § 5 UmwG. Im übrigen tritt bei allen Rechten und Pflichten ipso jure, ohne besonderen Übertragungsakt, die Offene Handelsgesellschaft an Stelle der Aktiengesellschaft. Eine devisenrechtliche Genehmigung zum Übergang von Forderungen oder Verbindlichkeiten in ausländischer Währung oder gegenüber Ausländern ist nicht erforderlich, Richtlinien für die Devisenbewirtschaftung vom 4. 2. 1935 (RGBl. I, 119) II, 21. Soweit Rechte oder Pflichten „höchstpersönlich“ und unübertragbar (z. B. der Nießbrauch) sind, erlöschen sie, da die Aktiengesellschaft untergeht (vgl. Staub, Anm. 13 zu § 306 HGB., Brodmann, Anm. 1 b dazu). Soweit ein Recht nur mit Zustimmung des Berechtigten übergehen kann, liegt diese hier in dem Umwandlungsbeschluß. Wegen der Behandlung dauernder Vertragsverhältnisse vgl. den grundlegenden Aufsatz von Flechtheim, „Fusionen und Dauerverpflichtung“, JW. 1927, S. 1060 ff. Auch die Schulden gehen, soweit sie nicht höchstpersönlich sind, auf die Offene Handelsgesellschaft über, und zwar ohne Einschränkung auf das übernommene Vermögen (§ 419 BGB.), vielmehr in derselben Weise, in der die Aktiengesellschaft haftete; für die Schulden der AG. haftet also auch das sonstige Vermögen der OHG. Ferner haften die Gesellschafter der OHG. für diese Schulden auch persönlich mit ihrem eigenen Vermögen, § 105 HGB. Alle diese Wirkungen treten mit dem Augenblick ein, in dem die Eintragung vollzogen ist, vgl. Anm. 1. Die Vorschrift ist absolutes (zwingendes) Recht; die Beteiligten können hieran nichts ändern. Inwieweit der Beschluß bedingt oder betagt gefaßt werden kann, darüber vgl. Anm. 7 zu § 8.

Auch der im laufenden Geschäftsjahr bis zur Umwandlung erzielte **Gewinn** geht mit über; vgl. hierüber und über etwaige **Auszahlungen** Anm. 6 zu § 3.

Soweit aus Gewinnverteilungen der Gesellschaft bereits ein **Anleihestock** gebildet oder zu bilden ist, kann dieser nach § 6 Absf. 2 des Anleihestockgesetzes (Ges. über die Gewinnverteilung bei Kapitalgesellschaften vom 4. Dezember 1934, RGBl. I, 1222) zwar bei Auflösung einer Kapital-

gesellschaft aufgeteilt werden, und zwar nach § 6 Abs. 1 ebenda unter die bei der Auflösung gewinnberechtigten Gesellschafter der Kapitalgesellschaft und nach den für die Gewinnverteilung geltenden Grundfäßen; die hierzu vorbehaltene nähere Anordnung des Reichswirtschaftsministers ist noch nicht ergangen. Wie oben Anm. 6 zu § 3 dargelegt, kann für ein Rumpfgeschäftsjahr Gewinn, wenn überhaupt, so nur nach Satzungsänderung und deren Eintragung verteilt werden; infolgedessen kann die Gesellschaft von der nach Vorstehendem sich ergebenden Auflösung des Anleihestockes für ein Rumpfsjahr nur in Ausnahmefällen Gebrauch machen; soweit es geschehen kann, gilt für die Besteuerung § 15 der B.D. vom 27. 2. 25 (RWB. I 316).

Die Veränderung des Subjektes der Rechte und Pflichten der Kapitalgesellschaft erfordert in vielen Fällen Berichtigungen, insbesondere bei Eintragungen in das Grundbuch, in die Patentrolle, Gebrauchsmusterrolle, Zeichenrolle, in das Reichsschuldbuch usw. Auch die nach allgemeinen Bestimmungen vorgeschriebenen Meldungen über Veränderung oder Erwerb eines Gewerbebetriebes an die Finanz- und Polizeibehörden sind zu machen. Über die steuerlichen Folgen siehe unten das UmwStG.

3. Untergang der Aktiengesellschaft. Mit der Eintragung wird die Aktiengesellschaft „aufgelöst“. Es handelt sich aber nicht um die Auflösung im Sinne des § 292 HGB., die das Bestehen der Gesellschaft bis zur Beendigung der Liquidation nicht berührt, sondern um den erhöhten Begriff der Auflösung im Sinne des „Unterganges“ der Gesellschaft; in diesem Sinne wird der Begriff der Auflösung in den §§ 304, 306 HGB. gebraucht; vgl. auch Staub, Anm. 1, Anm. 15 zu § 292 HGB. Die Aktiengesellschaft geht also sofort mit der Eintragung als Rechtspersönlichkeit unter, sie ist aus dem Rechtsleben erloschen. Auch dies ist ein Grund dafür, daß der Beschluß im allgemeinen nicht bedingt oder betagt gefaßt werden kann, siehe hierzu Anm. 7 zu § 8 UmwG. Wegen des Erlöschens der Firma siehe § 5.

Andererseits ergibt sich aus § 4 Satz 2, daß die Aktiengesellschaft nicht schon durch den Umwandlungsbeschluß aufgelöst wird, sondern erst durch seine Eintragung; vgl. auch Anm. 6 zu § 2, Anm. 6 zu § 3.

4. Wegen Richtigkeit oder Ansechtbarkeit der Umwandlung vgl. Anmerkung 10 zu § 8.

§ 5 UmwG.

- (1) Mit der Auflösung der Aktiengesellschaft erlischt die Firma.
 (2) Führt die Offene Handelsgesellschaft das von der Aktiengesellschaft betriebene Handelsgeschäft weiter, so kann sie ihrer Firma einen das Nachfolgeverhältnis andeutenden Zusatz beifügen. Die Vorschriften des § 22 des Handelsgesetzbuchs finden keine Anwendung.

Inhaltsübersicht:

1. Die Firma der Aktiengesellschaft. 2. Die Firma der übernehmenden Gesellschaft.

1. Die Firma der AG. Nach der ausdrücklichen Vorschrift des ersten Absatzes erlischt die Firma der AG. ohne weiteres mit der Eintragung. Ein ähnliches Erlöschen der Firma ist in § 304 Abs. 5 HGB. (Verstaatlichung) vorgesehen, und auch bei der Fusion ohne Liquidation nach § 306 HGB. wird angenommen, daß die Firma mit dem Untergang der aufzunehmenden Gesellschaft erlischt. Für diesen letzteren Fall wird bei Staub, Anm. 13 zu § 306 angenommen, daß das Erlöschen der Firma nicht einzutragen ist, während er für den Fall des § 304 in Anm. 7 dazu annimmt, das Erlöschen sei einzutragen. In beiden Fällen, und ebenso bei der Umwandlung nach dem vorliegenden Gesetz, ist anzunehmen, daß es einer Eintragung der Löschung nicht bedarf; so auch Quassowski, Motz. 34 S. 562. Das Erlöschen ergibt sich aus der Eintragung der „Umwandlung“. Natürlich schadet es andererseits nicht, wenn die Löschung der Firma noch besonders eingetragen wird. In einem Falle bedarf es der Anmeldung des Erlöschens der Firma.

2. Die Firma der übernehmenden Gesellschaft. Der vorl. Abs. 2, der sich auf die Firmierung der OHG. bezieht, auf die das Vermögen der aufgelösten AG. übergeht, hat eine einschneidende sachliche Änderung durch § 12 DurchfB.D. erfahren. Aufgehoben ist § 5 Abs. 2 nicht. Insbesondere gilt er unverändert weiter, soweit die aufgelöste Firma lediglich eine Sachfirma war. Und zwar gilt dies, wenn eine Sachfirma der aufgelösten Gesellschaft vorliegt, nicht nur für den Fall des § 2, sondern auch für die Umwandlung auf einen sonstigen Einmann (§ 8 UmwG.), auf eine neu zu errichtende OHG. oder KommGes. (§§ 10, 12 UmwG., § 3 ff. DurchfB.D.) und auf einen Hauptgesellschafter (§ 6 Abs. 2 DurchfB.D.). Enthielt dagegen die Firma der aufgelösten Gesellschaft einen Personennamen, so gilt die Erleichterung in § 12 DurchfB.D. Der Übersichtlichkeit halber wird das gesamte Firmenrecht der Umwandlung in den Anmerkungen zu § 12 DurchfB.D. behandelt; siehe dort das Nähere. Vermiesen sei hier noch auf die Anm. 7 zu § 2 UmwG. wegen der Beschließung und Anmeldung der Firmenänderung im Falle des § 2.

§ 6 UmwG.

Den Gläubigern der Aktiengesellschaft, die sich binnen sechs Monaten nach der Bekanntmachung der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Handelsregister zu diesem Zwecke melden, ist Sicherheit zu leisten, soweit sie nicht Befriedigung verlangen können. Die Gläubiger sind in der Bekanntmachung der Eintragung auf dieses Recht hinzuweisen.

Inhaltsübersicht:

- | | |
|--|--|
| 1. Die Gläubigerschutzvorschriften. Allgemeines. | 4. Die Befriedigung oder Sicherung der Gläubiger. |
| 2. Die Bekanntmachung. | 5. Nichtbeachtung der Gläubigerschutzvorschriften. |
| 3. Die Meldung der Gläubiger. | |

1. Die Gläubigerschutzvorschriften; Allgemeines. Infolge der Umwandlung der Kapitalgesellschaft müssen sich ihre Gläubiger „einen neuen Schuldner in Gestalt einer OHG., AG. oder Einzelperson gefallen lassen. Sie treten mit den Gläubigern dieser Gesellschaft bzw. dieser Einzelperson in Konkurrenz. Um die für die Gläubiger sich hieraus ergebenden Gefahren zu vermindern und nach Möglichkeit auszuschließen, sind zu ihren Gunsten ähnliche Sicherheiten getroffen, wie sie das Handelsrecht für die Liquidation vorsieht.“ (Amtl. Erläuterung S. 884).

Diese Gläubigerschutzvorschriften sind in den §§ 6, 7 des Gesetzes für die Umwandlung einer AG. in eine bestehende OHG. geregelt. Bei den anderen Umwandlungsarten finden sie entsprechende Anwendung; bei der Umwandlung auf den Alleingesellschafter ist die Regelung der Entnahmen in § 8 Abs. 2 etwas abgeändert. Die Vorschriften sind teilweise auch in § 15 unter Strafschutz gestellt.

Der Gläubigerschutz enthält 4 Maßnahmen:

- a) Recht der Gläubiger auf Sicherstellung, § 6 UmwG.; vgl. dazu § 289 Abs. 3, § 301 Abs. 3 HGB., § 58 Abs. 1 Nr. 2, § 73 Abs. 2, § 81 Abs. 3 GmbHGef.
- b) Getrennte Verwaltung der Vermögensmassen während einer Sperrzeit, § 7 Abs. 1, 2, 4 Satz 1 UmwG. Vgl. dazu § 306 Abs. 2, 4—6 HGB.
- c) Der Gerichtsstand bleibt unverändert, § 7 Abs. 3 UmwG.; § 306 Abs. 3 HGB.
- d) Entnahmen und Zahlungen aus dem übergehenden Vermögen sind beschränkt, vgl. § 7 Abs. 4 Satz 2, § 8 Abs. 2 UmwG. Ähnlich etwa § 6 S. 3 GoldWidV., siehe ferner z. B. Brodmann, Anm. 2 zu § 306 HGB. (Verbot der Gewinnausschüttung bei Fusion).

Diese Schutzvorschriften räumen nur den Gläubigern der aufgelösten Gesellschaft Rechte ein. Entsprechende Sicherungen für

die Gläubiger des Vermögensübernehmers gewährt das Gesetz nicht. Auch ihre Lage kann sich durch die Umwandlung verschlechtern, insbesondere, wenn die Kapitalgesellschaft stark verschuldet war. Trotzdem hat das Gesetz ihnen keine Vorzugsrechte eingeräumt, weil sie ja, im Gegensatz zu den Gläubigern des übernommenen Vermögensträgers, ihren Schuldner behalten. Sie sind bei einer etwaigen Verschlechterung ihrer Lage auf die allgemeinen Sicherungsmaßnahmen, insbesondere Arrestausbringung, angewiesen (vgl. Quassowski, *Notz.* 34 S. 563).

2. Die Bekanntmachung. In der Bekanntmachung der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses sind die Gläubiger der übernommenen Gesellschaft darauf hinzuweisen, daß sie Befriedigung und evtl. Sicherheit verlangen können, falls sie sich binnen 6 Monaten nach der Bekanntmachung zu diesem Zwecke melden. Da die Bekanntmachung von dem Gericht vorzunehmen ist (§ 10 HGB.), hat der Hinweis auch von diesem aus zu erfolgen. Dabei braucht sich das Gericht nicht genau an die Textfassung des Gesetzes zu halten; nur muß deutlich genug hervorgehen, welche Rechte den Gläubigern zustehen, und binnen welcher Frist sie geltend zu machen sind. Unterlassung des Hinweises kann Haftung nach § 839 BGB. herbeiführen. Die übernehmende Gesellschaft ist nicht verpflichtet, von sich aus die Gläubiger zur Meldung aufzufordern. Sie kann dies aber tun, wenn sie es für zweckmäßig hält.

3. Die Meldung der Gläubiger. Die Gläubiger, die ihre Rechte aus § 6 geltend machen wollen, müssen sich melden. Gläubiger im Sinne dieser Schutzvorschriften ist nur derjenige, dessen Forderung spätestens mit Ablauf des Tages vor der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses ins Handelsregister entstanden ist. Daher fallen insbesondere nicht unter die Schutzvorschriften diejenigen Gläubiger, deren Forderungen erst infolge der Umwandlung entstehen. Das sind insbesondere bei Umwandlung durch Mehrheitsbeschluß die ausscheidenden Gesellschafter, denen gemäß § 5 DurchfB.D. ein Abfindungsanspruch erwächst. Das erscheint auch sachlich berechtigt, weil diese Gesellschafter ja auch bei bestehenbleibender Kapitalgesellschaft erst hinter den Gläubigern rangierten, bei Liquidation sogar mit einem vollen Sperrjahr. Weiterhin sind es die Steuergläubiger, denen durch die Umwandlung Ansprüche an Grunderwerb- oder Wertzuwachssteuer, an Körperschaft- und Gewerbesteuer erwachsen. Auch dies erscheint materiell nicht unberechtigt, nachdem die Umwandlung ja nicht im Interesse der bisherigen Gläubiger der Kapitalgesellschaft erleichtert und gefördert wird. Bei Gefährdung des Steueranspruchs stehen überdies dem Steuergläubiger Sicherheitsmaßnahmen nach allgemeinen steuerrechtlichen Bestimmungen zur Verfügung.

Wenn sich ein hiernach den Gläubigerschutz genießender Gläubiger nicht rechtzeitig und ordnungsmäßig meldet, hat er, selbst wenn er den verantwortlichen Personen des übernehmenden Vermögensträgers bekannt ist, keinen Anspruch auf Befriedigung oder Sicherheit. (Anders § 301 Abs. 2 HGB., der gegenüber den sich nicht meldenden, aber bekannten Gläubigern Hinterlegung zur Pflicht macht).

Die Meldung muß, um den Anspruch auf Befriedigung oder Sicherheit zu begründen, den gesetzlichen Bestimmungen gemäß vorgenommen werden.

a) Sie muß, je nach dem Übergang des Vermögens auf eine OHG., KG. oder einen Alleingefellschafter, bei den vertretungsberechtigten Gesellschaftern der OHG. (§ 125 HGB.), den persönlich haftenden Gesellschaftern der KG. (§§ 161, 170 HGB.), dem Alleingefellschafter bzw. dessen gesetzlichem Vertreter oder den vertretungsberechtigten Gesellschaftern einer BGB.-Gesellschaft (§ 1 DurchfW.D.) angebracht werden.

b) Bei der Meldung ist nach der Fassung des Gesetzes ihr Zweck anzugeben. Es muß also eindeutig wegen einer individualisierten, d. h. nach Grund und Betrag anzugebenden Forderung Befriedigung oder Sicherheit verlangt werden.

c) Das Gesetz sieht eine Meldefrist vor. Die Meldung ist binnen 6 Monaten nach Bekanntmachung der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses anzubringen. Die Bekanntmachung erfolgt gemäß § 10 HGB. durch den Deutschen Reichsanzeiger und durch mindestens ein anderes Blatt; sie gilt mit Ablauf des Tages als erfolgt, an welchem das letzte der die Bekanntmachung enthaltenden Blätter erschienen ist. Der Tag nach erfolgter Bekanntmachung ist der erste Tag der Frist (§ 187 Abs. 1 BGB.). Die Berechnung der Sechsmonatsfrist wird nach § 188 Abs. 2 BGB. vorgenommen. Nach der Fassung des Gesetzes handelt es sich um keine Ausschlussfrist hinsichtlich der Forderung (vgl. RGZ. 92 S. 82, 109 S. 392), wohl aber hinsichtlich des besonderen Sicherungsanspruchs, vgl. Staub, Anm. 7 zu § 289 HGB., Hachenburg, Anm. 27 zu § 58 GmbH.-G. Wer sich erst später meldet, ist nicht etwa in seiner Forderung rechtlich beschränkt; er muß aber damit rechnen, daß das Vermögen der übernommenen Gesellschaft bereits mit dem des Übernehmers vereinigt ist (§ 7 Abs. 2), und daß er dann mit dessen Gläubigern in Konkurrenz tritt.

4. Die Befriedigung oder Sicherheit der Gläubiger. Bei ordnungsmäßiger Meldung ist den Gläubigern Sicherheit zu leisten, soweit sie nicht Befriedigung verlangen können.

a) **Die Befriedigung.** Durch die Umwandlung findet grundsätzlich keine Veränderung der Gläubigerrechte statt; betagte Forderungen werden also nicht unbetagt, befristete nicht fällig, bedingte nicht unbedingt. Eine

Befriedigung von Ansprüchen kommt in Betracht, wenn sie unbestritten, unbedingt und fällig sind. Die Art der Befriedigung ergibt sich aus der einzelnen Verbindlichkeit; bei Bringschulden müssen die Leistungen tatsächlich angeboten werden, bei Holschulden wörtlich (§§ 294, 295 BGB.). Kommt der Gläubiger in Annahmeverzug, dann kann nach §§ 372 BGB. Hinterlegung erfolgen, wenn es sich um Geld, Wertpapiere oder Kostbarkeiten handelt; sonst muß der Erlös nach vorheriger Versteigerung gemäß § 383 BGB. hinterlegt werden. Die Befriedigung der Gläubiger wird grundsätzlich nach der Reihe der Meldungen erfolgen. Wird dabei bemerkt, daß sich das übernommene Vermögen als unzulänglich für die Gesamtbefriedigung der Gläubiger herausstellt, so wird gegebenenfalls Sonderkonkurs zu beantragen sein (vgl. Anm. 2 zu § 7). Vgl. zu Vorstehendem auch Staub und Hachenburg a. a. O. (oben Anm. 3).

b) Sicherheitsleistung. Soweit keine Befriedigung beansprucht werden kann, ist Sicherheit zu leisten. Dabei ist es unerheblich, ob die zu sichernde Forderung sich unmittelbar auf Geldzahlung richtet oder nicht (vgl. Staub a. a. O. und Anm. 4 zu § 301 HGB.). Sicherheitsleistung wird insbesondere bei bedingten oder betagten Forderungen in Betracht kommen. Zweifelhaft kann die Frage sein, ob Sicherheit bei streitigen Forderungen zu leisten ist. Eine dem § 301 Abs. 3 HGB. entsprechende Vorschrift ist im Gesetz nicht enthalten. Es liegt im pflichtmäßigen Ermessen der verantwortlichen Personen, ob sie Sicherheit leisten wollen, vgl. Staub Anm. 5 zu § 289 HGB.; mit Rücksicht auf ihre Verantwortung wird sich, wenn die Forderung den Umständen nach berechtigt sein kann, Sicherheit empfehlen. Mangels besonderer Vorschriften erfolgt die Sicherheitsleistung auf die in § 232 ff. BGB. vorgesehene Art und Weise (RGZ. 72 S. 20).

Es ist soviel Sicherheit zu leisten, wie nach sorgfältigem Ermessen zur Befriedigung des Gläubigers notwendig erscheint. Besteht bereits ausreichende Sicherheit, so ist eine weitere überflüssig. Erscheint die bestehende nicht als ausreichend, so ist sie zu ergänzen. Dabei wird beachtet werden müssen, daß, wenn die bestehende Sicherheit in einer selbst guten Bürgschaft enthalten ist, der betreffende Geldbetrag, sei es wegen der Hauptschuld oder wegen der Regreßschuld an den Bürgen, grundsätzlich wird gesichert werden müssen, es sei denn, daß der Bürge selbst auf Sicherheitsleistung verzichtet und dem Gläubiger genügt (Brodmann: Aktienrecht Anm. 2b zu § 301 HGB.). Andererseits kann bei rein dinglichen Verpflichtungen eine verstärkte Sicherheit nicht gefordert werden (Staub Anm. 5 zu § 289, Anm. 4 zu § 301 HGB.). Ist eine bereits geleistete, an sich genügende Sicherheit innerhalb des Sperrhalbjahrs nachträglich unzureichend geworden, so ist entweder ihre Ergänzung oder anderweitige Sicherheitsleistung vorzunehmen (§ 240 BGB.).

5. Nichtbeachtung der Gläubigerschutzvorschriften. Werden die Gläubiger nicht befriedigt oder ausreichend sichergestellt, so haben sie jedenfalls, solange keine Vereinigung der Vermögensmassen vorgenommen ist, ein Klagerrecht auf Befriedigung oder Sicherheitsleistung aus dem übernommenen Vermögen. Auch eine einstweilige Verfügung zur Verhinderung vorzeitiger Vermögensvereinigung oder zur Vereitelung unzulässiger Zahlungen oder Entnahmen aus dem übernommenen Vermögen wird beantragt werden können. Strafschutz für § 6 besteht indirekt, vgl. Anm. 1 b zu § 15.

§ 7 UmwG.

(1) Die geschäftsführenden Gesellschafter der Offenen Handelsgesellschaft haben das Vermögen der Aktiengesellschaft getrennt zu verwalten.

(2) Die beiden Vermögen dürfen erst vereinigt werden, wenn sechs Monate nach der Bekanntmachung der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses verstrichen sind, und nur unter Beachtung der nach § 6 für die Befriedigung und Sicherstellung der Gläubiger geltenden Vorschriften.

(3) Der bisherige Gerichtsstand der Aktiengesellschaft bleibt bis dahin bestehen.

(4) Bis zu demselben Zeitpunkt gilt im Verhältnis der Gläubiger der Aktiengesellschaft zu der Offenen Handelsgesellschaft und deren übrigen Gläubigern sowie zu den Privatgläubigern der Gesellschafter das übernommene Vermögen noch als Vermögen der Aktiengesellschaft. Zahlungen aus dem übernommenen Vermögen an die Gesellschafter oder Entnahmen, die zu Lasten des Kapitalanteils oder des Reingewinnes erfolgen oder eine Verteilung des Gesellschaftsvermögens enthalten, sind bis zu diesem Zeitpunkt unzulässig.

Inhaltsübersicht:

- | | |
|---|---|
| 1. Bedeutung der Vorschrift. | 5. Verbot von Entnahmen und Zahlungen aus dem Sondervermögen. |
| 2. Das übernommene Vermögen als Sondervermögen. | 6. Aufrechterhaltung des bisherigen Gerichtsstandes. |
| 3. Die getrennte Verwaltung, Sperrfrist. | |
| 4. Die Vereinigung der Vermögensmassen. | |

1. Wegen der Bedeutung der Vorschrift vgl. oben Anm. 1 zu § 6. Über eine Vermögensstrennung bei Fusionen sagt die Begründung zum Entwurf eines Gesetzes über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, veröffentlicht durch das Reichsjustizministerium 1930, auf S. 129: „Nicht übernommen (scil. in den genannten Entwurf) sind die Vorschriften des § 306 Abs. 2, 5 HGB. über die getrennte Ver-

waltung des übernommenen Gesellschaftsvermögens. Sie schießen über das Ziel eines bedachtamen Gläubigerschutzes hinaus". Gleichwohl erscheint die Trennung hier, beim UmwG., durchaus am Platze, da das Vermögen der Kapitalgesellschaft hier auf neue Besitzer übergeht, die nicht, wie eine AG. oder KommanditGes. a. A., der öffentlichen Kontrolle unterstehen oder auch nur in dem Umfang gebunden sind wie eine GmbH.

2. Das übernommene Vermögen als Sondervermögen. Während des Sperrhalbjahrs gilt das übernommene Vermögen noch als Vermögen der aufgelösten Kapitalgesellschaft. Da diese mit Eintragung des Umwandlungsbeschlusses aufgelöst worden ist (§ 4 UmwG.), bildet ihr Vermögen während der Sperrzeit (übrigens auch dann, wenn die Vorschriften über die getrennte Verwaltung nicht befolgt werden), rechtlich ein Sondervermögen, ein Zweckvermögen, mit der Fiktion, als gehöre es noch der aufgelösten Gesellschaft. Die Folgen hieraus sind in den §§ 6, 7 UmwG. teils ausdrücklich enthalten, teils aus dem Begriff des Sondervermögens abzuleiten.

a) Das Sondervermögen ist auch tatsächlich getrennt zu verwalten (§ 7 Abs. 1, vgl. Anm. 3).

b) Die Vereinigung des Sondervermögens mit dem Vermögen des Übernehmers darf nicht vorzeitig erfolgen (§ 7 Abs. 2, vgl. Anm. 4).

c) Aus dem Sondervermögen sind die Gläubiger des übernommenen Vermögensträgers in erster Reihe zu befriedigen oder sicherzustellen. Zahlungen an die Gesellschafter des Übernehmers oder Entnahmen, die die Befriedigung vereiteln könnten, sind unzulässig (vgl. Anm. 5). Auch die Gläubiger des Übernehmers dürfen das Sondervermögen nicht seinem Zwecke entziehen. Werden dennoch von solchen Gläubigern Zwangsvollstreckungsmaßnahmen in das Sondervermögen vorgenommen, so steht den Gläubigern des übernommenen Vermögensträgers ein Widerspruchsrecht zu, da § 771 ZPO. auch schuldrechtliche Verhältnisse schützt (Quassowski Motz. 34 S. 564, Staub Anm. 19 zu § 306 HGB.). Im Konkurs des Übernehmers haben die Gläubiger der aufgelösten Gesellschaft ein Aussonderungsrecht (vgl. RGZ. 87 S. 440).

d) Ist das Sondervermögen überschuldet, so wird man, falls es sich um eine umgewandelte AG. handelt, § 207 Abs. 2, bei der R. a. A. § 209 KO., bei der GmbH. § 63 Abs. 2 GmbH.-G. analog anwenden und die Möglichkeit eines Sonderkonkurses anerkennen können; vgl. Staub a. a. O., Brodmann Anm. 4a zu § 306 HGB. Auch in dem Falle eines solchen Sonderkonkurses kommt der Übernehmer in Konkurs, jedoch mit der Maßgabe, daß lediglich das übernommene Vermögen in die Konkursmasse fällt. Da jedoch die Gläubiger der Kapitalgesellschaft sich infolge des Vermögensübergangs an den Übernehmer halten können (Anm. 2 zu § 4 UmwG.), werden sie

von der Möglichkeit eines solchen Sonderkonkurses innerhalb des Sperrhalbjahrs nur dann Gebrauch machen, wenn sie bei einem Gesamtkonkurs des Übernehmers infolge der Konkurrenz mit dessen Gläubigern nach Ablauf der Sperrzeit eine geringere Befriedigung ihrer Ansprüche erwarten müssen. Gerät der Übernehmer innerhalb des Sperrhalbjahrs aus sonstigen Gründen in Konkurs, so können trotz des Sonderkonkurses die Gläubiger der Kapitalgesellschaft im Hauptkonkurs nicht etwa bloß den Ausfall, sondern ihre Gesamtforderung geltend machen (§ 68 R. D.), vgl. Könige Anm. 4c zu § 306 HGB.

e) Was über das Sondervermögen ausgeführt worden ist, gilt auch für diejenigen Werte, die mit Mitteln dieses Vermögens erworben sind, da bei allen Sondervermögen der Surrogationsgrundsatz Platz greift (RGZ. 87 S. 439).

3. Die getrennte Verwaltung; Sperrfrist. Das übernommene Vermögen, das rechtlich als Sondervermögen gebunden ist, ist auch tatsächlich getrennt zu verwalten (§ 7 Abs. 1), und zwar solange, bis die Vermögensvereinigung erfolgen darf. Eine räumliche Trennung der beiden Vermögensmassen wird zu diesem Zwecke nicht immer erforderlich sein; nur muß eine Vermischung oder Verwechslung der verschiedenen Vermögensgegenstände beider Vermögen verhütet werden. Notwendig ist dagegen eine gesonderte Buchführung, Bilanzierung und Kasse, eine Sonderung von Ein- und Ausgängen aller Art, überhaupt alles, was die Vereinigung der beiden Vermögensmassen verhütet; vgl. die Kommentare zu § 306 HGB. Aber die Anordnung der getrennten Verwaltung enthält kein Verbot, Vermögensgegenstände im Rahmen ordnungsmäßiger Wirtschaftsführung zu veräußern (vgl. RGZ. 84 S. 246); denn der Übernehmer soll ja nicht gehindert werden, mit dem übernommenen Vermögen wirtschaftlich zu arbeiten. Was allerdings als Gegenwert für veräußerte Vermögensstücke eingeht, fällt kraft des Surrogationsprinzips in das Sondervermögen. Die Verpflichtung zur getrennten Verwaltung liegt, wenn eine OHG. Übernehmerin ist, deren geschäftsführenden Gesellschaftern ob (§ 7 Abs. 1). Welche Gesellschafter dafür in Betracht kommen, bestimmt sich nach dem Gesellschaftsvertrag, evtl. nach dem Gesetz (§ 114 HGB.). Bei der KG. haben die persönlich haftenden Gesellschafter, soweit ihnen die Geschäftsführung obliegt, nicht die Kommanditisten die Verpflichtung zur Verwaltungstrennung zu erfüllen (§ 161 HGB.). Bei Vermögensübertragung auf den Alleingeshchafter kommt er bzw. sein gesetzlicher Vertreter für die Verpflichtung in Betracht (§ 8 Abs. 1). Die Sperrfrist beträgt, im Gegensatz zu dem sonst bei Auflösung von Kapitalgesellschaften geltenden Sperrjahr, hier nur 6 Monate; die Berechnung ist die gleiche wie bei der Meldung der Gläubiger, vgl. Anm. 3 zu § 6 UmwG.

Gesichert ist die Beachtung der Verpflichtung durch Strafandrohung (§ 15). Führt die Nichtbeachtung der Pflicht zu einer vorzeitigen Vermögensvereinigung, so treten deren zivilrechtliche Folgen ein (vgl. Anm. 4).

4. Die Vereinigung der Vermögensmassen. Die beiden Vermögensmassen dürfen erst vereinigt werden, wenn das Sperrhalbjahr abgelaufen ist und wenn die für die Befriedigung oder Sicherstellung der Gläubiger geltenden Vorschriften (§ 6) beachtet sind. Die Trennung der Vermögensmassen ist also auch nach Ablauf des Sperrhalbjahrs erforderlich, wenn noch nicht alle Gläubiger, die sich ordnungsgemäß gemeldet haben, Befriedigung oder Sicherstellung erlangt haben. Die Vereinigung kann noch länger aufgeschoben werden, wenn das aus irgendwelchen Gründen zweckmäßig erscheint; vgl. Staub, Anm. 20 zu § 306 HGB. Die vorzeitige Bornahme der Vereinigung steht unter Strafandrohung (§ 15). Sie hat auch den Gläubigern der übernommenen Gesellschaft gegenüber keine Wirkung (§ 135 BGB., RGZ. 84 S. 247, Warnerers Rechtsprechung 1915 Nr. 27). In einem etwaigen Rechtsstreit dieser Gläubiger kehrt sich mit Rücksicht auf die unzulässige vorzeitige Vereinigung der Vermögensmassen die Beweislast um, so daß die Übernehmer den Gläubigern der übernommenen Gesellschaft zu beweisen haben, daß bestimmte Vermögensgegenstände, die jene für sich in Anspruch nehmen, nicht zum übernommenen Vermögen gehören (RGZ. 87 S. 440). Allerdings können die Gläubiger der übernommenen Gesellschaft oder einzelne von ihnen der verfrühten Vermögensvereinigung zustimmen und damit ihre Rechte aus § 7 aufgeben.

Eine besondere Schadensersatzverpflichtung aus der vorzeitigen Vereinigung sieht § 7, im Gegensatz zu § 306 Abs. 6 HGB., nicht vor. Im allgemeinen wird eine solche bei der Umwandlung nach vorliegenden Gesetz praktisch nicht sehr in Frage kommen. Denn soweit als Übernehmerin eine OHG. oder KG. auftritt, haften ihre persönlich haftenden Gesellschafter ohnedies mit ihrem Gesamtvermögen. Gleiches gilt bei Übernahme durch eine natürliche Person als EinmannGesellschafter. Erfolgt allerdings die Übernahme des Vermögens durch eine juristische Person als EinmannGesellschafter, so kann eine besondere Haftung ihres gesetzlichen Vertreters wegen seiner durch vorzeitige Vermögensvereinigung begangenen Pflichtverletzung wohl aus Abs. 1 des vorliegenden § 7 hergeleitet werden, da er ein Recht für die Gläubiger statuiert, evtl. aus der Auffassung des § 7 als Schutzgesetz im Sinne des § 823 Abs. 2 BGB. Das gilt im übrigen natürlich auch gegenüber den anderen Rechtsformen des Vermögensübernehmers und kann dann von Bedeutung sein, wenn neben der Erfüllung Schadensersatz verlangt wird.

5. Verbot von Entnahmen und Zahlungen aus dem Sondervermögen.

Das Vermögen der umgewandelten Gesellschaft soll als Sondervermögen den bisherigen Gläubigern während des Sperrhalbjahres zur Befriedigung oder Sicherstellung ausschließlich zur Verfügung stehen. Daher ist jede Minderung dieses Vermögens während des angegebenen Zeitraums durch den Vermögensübernehmer verboten, Abs. 4 Satz 2 des vorl. § 7; Entnahmen und Zahlungen aus dem sonstigen Vermögen der OHG. dagegen unterliegen keiner Beschränkung. Der begriffliche Unterschied zwischen „Zahlungen“ und „Entnahmen“ ist folgender:

a) **Entnahmen** sind Verringerungen des der OHG. gehörenden Betriebsvermögens zugunsten eines Gesellschafters, ohne daß dafür eine Gegenleistung erfolgt. Sie beruhen lediglich auf den gesellschaftsrechtlichen Verhältnissen, kraft dessen der Gesellschafter Miteigentümer des Gesellschaftsvermögens ist. Sie stellen das Gegenteil einer Einlage oder Einbringung dar. Eine solche Verringerung des Gesellschaftsvermögens ohne Gegenleistung kann entweder auf dem Gesellschaftsbeitrag beruhen (es kann z. B. einem Gesellschafter gestattet sein, einen Teil seines Kapitalkontos herauszunehmen) oder auf einer besonderen nachträglichen Vereinbarung der Gesellschafter. Das Entnahmeverbot geht, wie der Text des Relativsatzes zeigt, so weit wie möglich, um jede Umgehung zu verhindern. Daher findet es insbesondere an den Buchungsziffern keine Grenzen. Im einzelnen ist zu sagen:

aa) Entnahme auf Kapitalanteil. Der Kapitalanteil ist die Ziffer, durch welche buchmäßig der Anteil des einzelnen Gesellschafters an dem in der betreffenden Bilanz ausgewiesenen Vermögen sich darstellt. Diese buchmäßige Bezifferung des Kapitalanteils wird in der Regel als „Kapitalkonto“ bezeichnet. Es kommen aber zu diesem Kapitalkonto noch gewisse Vorbuchungen hinzu, die regelmäßig während des laufenden Geschäftsjahres zunächst auf einem „Privatkonto“ gesammelt werden und erst am Jahreschluß auf das Kapitalkonto übertragen werden. Das richtig behandelte Privatkonto ist nur ein Nebenkonto des Kapitalkontos (vgl. zu Vorstehendem auch Flechtheim in Düringer-Hachenburg S. 630, S. 637). Es dürfen also zunächst keine Zuwendungen aus dem Vermögen der OHG., soweit es in dem übernommenen Sondervermögen besteht, an einen der Gesellschafter geleistet werden, welche dem eben beschriebenen Kapitalkonto oder Privatkonto zu belasten sind. Gleichgültig ist dabei, ob es sich um Geld oder um Sachwerte handelt, nur werden Geldzuwendungen außerdem auch noch unter den Begriff der „Zahlungen“ fallen. Hierbei ist aber auf Anm. 8 zu § 2 UmwG. zu verweisen. Es kann sein, daß die OHG. das übernommene Vermögen einfach mit dem bisherigen Buchwert der Beteiligung bilanziert. Das Kapitalkonto der Gesellschafter hat sich dann nicht erhöht. Es steckt jedoch der Wert der Beteiligung in ihm. Wenn eine Entnahme auf Kapital-

konto erfolgen soll, so muß mit Sicherheit feststehen, daß sie aus den übrigen Vermögensgegenständen geschieht. Durch die Vermögensstrennung nach Abs. 1, 2 des § 7 wird sich dies nachweisen lassen. Dies gilt übrigens auch, wenn gemäß Anm. 8 zu § 2 UmwG. das übernommene Vermögen zur Erhöhung der Kapitalkonten benutzt oder in offene Reserve gestellt wird. **Auch bei den im folgenden weiter besprochenen Entnahmen und Zahlungen ist stets der gleiche Nachweis zu führen, daß sie nicht aus dem übernommenen Vermögen stammen.**

bb) Der Gewinn der Gesellschaft ist ein Teil ihres bilanzmäßig ausgewiesenen Kapitals und drückt die Vermehrung dieses Kapitals gegenüber demjenigen des Vorjahres aus. Der Gewinnanteil des einzelnen Gesellschafters ist daher ein Anteil an diesem besonders benannten Kapitalkonto. Auch zu seinen Lasten darf keine Entnahme erfolgen, soweit der Gewinn aus dem übernommenen Vermögen stammt; es darf also insoweit Gewinn weder in bar (was auch noch „Zahlung“ wäre) noch in Sachwerten ausgeschüttet werden. Das kann auch nicht durch verschleierte Gewinnausschüttung umgangen werden; siehe die nachfolgenden Ausführungen.

cc) Auch jede sonstige Verteilung des Vermögens durch Entnahmen ist verboten, soweit sie das übernommene Vermögen angreift. Dazu gehören zunächst alle Verteilungen von Werten, die in der Bilanz sich zwar als Reinvermögen darstellen, aber nicht auf die Kapitalkonten der einzelnen Gesellschafter verteilt sind, also vor allem die in der Bilanz der DSG. etwa auf der Passivseite gebildeten offenen Reserven (das könnte gerade hier vorkommen, indem die DSG. die Reserveposten der AG. weiterführt). Diese Reserven können nicht in der Weise aufgelöst werden, daß ihr Wert den Gesellschaftern zugewendet wird.

Das Gleiche trifft aber auch für stille Reserven zu. Es würde eine Verteilung von Gesellschaftsvermögen bedeuten, wenn man die in der Bilanz nicht ausgewiesenen Werte, die der Gesellschaft gehören und aus dem übernommenen Vermögen stammen, den Gesellschaftern zuwenden würde, gleichgültig ob das nun buchmäßig besonders zum Ausdruck gelangt oder nicht. Das letztere trifft insbesondere den Fall der verschleierten Gewinnausschüttung, wie er besonders im Steuerrecht bekannt geworden ist. Wenn eine Gesellschaft an ihre Gesellschafter z. B. einen Gegenstand bewußt erheblich unter seinem Werte verkauft, um auf diese Weise den Mehrwert dem Gesellschafter zuzuwenden, so liegt verschleierte Gewinnausschüttung und verbotene Verteilung von Gesellschaftsvermögen vor, wenn der Gegenstand zum übernommenen Vermögen gehört.

b) **Zahlungen:** Der Begriff umfaßt zunächst jede Überweisung von Geld oder geldbezogenen Werten (Bank- oder Postcheckkonten) an einen der Gesellschafter während des Sperrhalbjahres. Insofern können Zahlungen

zugleich Entnahmen sein, nämlich vor allem dann, wenn Entnahmen, worauf schon oben hingewiesen wurde, nicht in Form von Sachwerten, sondern in barem Gelde erfolgen. Dann wäre aber die Hinzufügung des Begriffs „Zahlungen“ überflüssig. Es geht daher nicht an, wie Böttcher-Meilicke S. 88 wollen, den Relativsatz auch auf den Begriff der Zahlungen zu beziehen; entgegengesetzter Auffassung mit Recht Quassowski Motz. 34 S. 565 und Becker RundschGmbH. 1934 S. 774. Vielmehr ist der Begriff der Zahlungen ganz unbeschränkt anzuwenden. Er bezieht sich also außer den Zahlungen, welche zugleich Entnahmen darstellen, auch auf alle sonstigen Zahlungen, welche aus irgendeinem anderen Rechtsgrunde an einen der Gesellschafter erfolgen, insbesondere auch als Gegenleistung für eine Leistung des Gesellschafters; soweit solche Zahlungen aus dem übernommenen Vermögen stammen, sind sie in der Sperrzeit verboten. Es soll eben das übernommene Vermögen überhaupt nicht, aus gar keinem Grunde, zugunsten eines Gesellschafters vermindert werden, bevor das Sperrhalbjahr abgelaufen ist, um unkontrollierbare Schädigungen der Gläubiger zu vermeiden. Als Leistungen der Gesellschafter, für welche sie Zahlungen erhalten, kämen zunächst beliebige Rechtsgeschäfte in Betracht, wie der Verkauf von Gegenständen aus dem Privatvermögen der Gesellschafter an die Gesellschaft (auch dies ist ein häufiger vorkommendes Mittel verschleierte Gewinnausschüttung, indem die Gesellschaft einen zu hohen Preis bezahlt). Verboten ist weiterhin die Gewährung von Darlehen an einen Gesellschafter, wodurch ja an sich eine Forderung der Gesellschaft als Gegenwert entstehen würde. Alle derartigen Geschäfte spielen sich buchmäßig zunächst nicht auf dem Kapitalkonto oder dem Privatkonto ab, sondern auf einem „Separatkonto“, welches ein gewöhnliches Gläubiger-Schuldner-Konto für das Verhältnis zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter sein soll (siehe hierzu auch Flechtheim a. a. O. S. 630). Es dürfen mithin auch keine Zahlungen zu Lasten eines solchen Separatkontos an den Gesellschafter erfolgen.

Hiernach darf ein Gesellschafter während des Sperrhalbjahres auch **kein Gehalt** für seine Tätigkeit erheben, soweit die Entrichtung aus dem übernommenen Vermögen stammen würde. Die Zusicherung von Gehalt und sonstigen Bezügen kann eine Art Dienstlohn sein, welche dann über Gewinn- und Verlustkonto läuft; sie kann aber auch eine Art der Gewinnverteilung mit Vorwegzuweisung an den tätigen Gesellschafter sein (siehe hierzu Flechtheim in Düringer-Hachenburg Anm. 15 zu § 110 HGB.). Je nachdem könnte sie hiernach ganz oder auch teilweise auf das Privatkonto oder auf das Separatkonto des Gesellschafters gehören. Für das vorliegende Verbot ist dies gleichgültig, eine Zahlung aus dem übernommenen Vermögen darf nicht erfolgen.

Sinngemäß sind für das Verbot von „Zahlungen“ nicht nur Überwei-

fungen von Geld oder geldesgleichen Werten zu verstehen, sondern auch die Überweisung von **Sachwerten**. So gut wie Entnahmen in Sachwerten verboten sind, so ist es auch verboten, dem Gesellschafter etwa für seine Tätigkeit Wertpapiere der Gesellschaft oder Forderungen zuzuwenden, die ihr mit dem übernommenen Vermögen zugeflossen sind.

Die Rechtsfolgen unzulässiger Zahlungen und Entnahmen sind die gleichen wie bei vorzeitiger Vermögensvereinigung; siehe oben Anm. 4.

6. Aufrechterhaltung des bisherigen Gerichtsstandes. Bei allen Umwandlungsarten wird der bisherige Gerichtsstand der übernommenen Gesellschaft aufrecht erhalten (§ 7 Abs. 3). Diese Aufrechterhaltung bezieht sich aber nur auf Ansprüche, die gegen das Sondervermögen gerichtet sind, und nur für die Dauer des Sperrhalbjahrs. Während dieses Zeitraums kann daher im Gerichtsstand der umgewandelten Gesellschaft geklagt werden. Doch bleibt es dem Gläubiger unbenommen, den Gerichtsstand der übernehmenden Gesellschaft zu wählen. Die Klage muß jedenfalls gegen den Übernehmer gerichtet werden, da die umgewandelte Gesellschaft mit Eintragung des Umwandlungsbeschlusses aufgelöst ist.

2. Umwandlung durch Übertragung des Vermögens auf den alleinigen Gesellschafter.

§ 8 UmwG.

(1) Wird das Vermögen einer Aktiengesellschaft, deren Aktien sich in einer Hand befinden, auf den alleinigen Gesellschafter übertragen, so finden die Vorschriften der §§ 2 bis 7 mit der Maßgabe entsprechende Anwendung, daß an die Stelle der Offenen Handelsgesellschaft und der geschäftsführenden Gesellschafter der übernehmende Gesellschafter tritt.

(2) Entnahmen aus dem übernommenen Vermögen sind unzulässig, solange die beiden Vermögen nicht vereinigt werden dürfen.

Inhaltsübersicht:

- | | |
|--|--|
| 1. Systematische Bedeutung der Vorschrift. | — Gesamthandsgesellschaft — juristische Personen — Pfandgläubiger — Nießbraucher — mehrere Vertreter). |
| 2. Umzuwandelnde Gesellschaft. | |
| 3. Natürliche Personen als Einmann. | 9. Treuhänder; Legitimationszession. |
| 4. Juristische Personen als Einmann. | 10. Richtigkeit und Anfechtbarkeit des Generalversammlungsbeschlusses. |
| 5. Durchführung der Umwandlung. | 11. Eigentümer des Vermögens (Bilanz des Übernehmers). |
| 6. Wesen und rechtliche Bedeutung des Umwandlungsbeschlusses. | 12. Insbesondere: die Firma. |
| 7. Der Generalversammlungsbeschluß. | 13. Gläubigerschuß. |
| 8. Insbesondere: Vertretung in der Generalversammlung (Ehemann — Vater — Vormund — Testamentvollstrecker | 14. Insbesondere: die Entnahmen. |

1. Systematiſche Bedeutung der Vorſchrift. Vgl. die Einleitung und Anm. 1 zu § 2, Anm. 5 zu § 1 UmwG. Im vorliegenden § 8 wird der Fall behandelt, daß sämtliche Aktien einem einzigen Aktionär gehören („Einmann“), der nicht die Form einer Offenen Handelsgesellſchaft hat; alſo einer natürlichen Perſon oder einer Zuſammenfaſſung von ſolchen, aber auch einer juristiſchen Perſon irgendwelcher Art. Praktiſch werden die Tatbeſtände des § 8 die überwiegende Mehrheit bilden. Die Regelung der Umwandlung ſoll ſich nach den Beſtimmungen der §§ 2—7 vollziehen; Beſonderheiten können dadurch eintreten, daß der Einmann keine Offene Handelsgesellſchaft iſt. Eine beſtimmte Beſonderheit betreffend die Entnahmen iſt in Abſatz 2 geregelt.

§ 8 hat eine wichtige Ergänzung durch § 6 Abſ. 2 DurchſchW. erfahren; dort iſt dem „Einmann“ der „**Hauptgeſellſchafter**“ gleichgeſtellt, der mindestens 90% des Grundkapitals beſitzt und **allein**, alſo wie ein „Einmann“, das ganze Vermögen der AG. übernimmt (unter Abfindung der reſtlichen Aktionäre). Vgl. das Nähere zu § 6 Abſ. 2 DurchſchW.

2. Umzuwandelnde Geſellſchaft: Das iſt hier wieder lediglich eine Aktiengeſellſchaft; dazu treten gemäß § 13 die Kommanditgeſellſchaft auf Aktien und gemäß § 14 die GmbH. Bei der praktiſchen Anwendung wird es ſich hier ganz beſonders um die Grundſtücksgeſellſchaften handeln; ferner um eine Reihe von Holdinggeſellſchaften, ſiehe Anm. 4.

3. Natürliche Perſonen als Einmann. Zunächst kommt eine Einzelperson, natürlich auch eine Ehefrau oder ein minderjähriges Kind in Frage. Ferner aber auch jede Zuſammenfaſſung des Eigentums bei Einzelpersonen, ſoweit es ſich nicht um eine Offene Handelsgesellſchaft (§ 2) handelt; vor allem alſo ungeteilte Erbgemeinſchaften, das eheliche Gesamtgut, Geſellſchaften des bürgerlichen Rechts (insbeſondere bei Intereſſengemeinſchaften mit gemeinſamem Vermögen). Gehören die Aktien mehreren nach Bruchteilen, § 741 BGB., ſo ſind zwar die Aktien, da nur das Eigentumsrecht daran „ideell“ geteilt iſt, ein „gemeinſchaftlicher Gegenſtand“ nach § 744 BGB. Aber die mehreren Miteigentümer bilden keine Einheit, anders als bei der Gesamthand. Vielmehr ſind dann mehrere Aktionäre vorhanden und die Umwandlung iſt nur nach § 9 UmwG., § 1 ff. DurchſchW. möglich.

4. Juristiſche Perſonen als Einmann. Im Schrifttum war es beſtritten, ob auch eine juristiſche Perſon Beſitzer aller Aktien bei einer Umwandlung nach § 8 ſein kann. Dagegen hat ſich beſonders Groſchuff ausgeſprochen, vgl. JW. 1934 S. 1824, 2661; ferner Zahn, Bankarchiv Band 33 S. 434, Becker, GmbH.-Rundſchau 1934 S. 775; dafür haben ſich insbeſondere ausgeſprochen: Böttcher-Meilicke S. 94; Bergmann, DZB. 34 S. 1134; Quajſowſki, DZB. 34 S. 559, 565; Seybold S. 726.

Insbesondere auch das Kammergericht in einer Entscheidung vom 20. 9. 34, DNotZ. 34, 855 (Umwandlung einer AG. in eine Kommanditgesellschaft a. A., die alle Aktien besaß). Wortlaut und Zweck des Gesetzes sprechen von vornherein für die Zulassung juristischer Personen als Einmann. Der Text des UmwG. zunächst macht keinen Unterschied; der „alleinige Gesellschafter“ und „der übernehmende Gesellschafter“ sind farblose Ausdrücke und bezeichnen lediglich die Rechtsstellung dessen, auf den das Vermögen der umzuwandelnden Gesellschaft übergehen soll: alle Mitgliedschaftsrechte der Gesellschaft müssen sich in seiner Hand befinden. Über die näheren Eigenschaften des Übernehmers sagen dagegen die Worte nichts aus; wollte man sie buchstäblich nehmen, so müßte man auch weibliche Personen und Erbengemeinschaften ausschließen. Vor allem aber spricht der Zweck des Gesetzes unbedingt für die Zulassung: möglichsie Beseitigung unnützer Aktiengesellschaften und GmbH. Das wird besonders durch die „**Entschachtelung**“ infolge Auflösung von Tochtergesellschaften juristischer Personen erreicht. Ja man kann hierin sogar einen der Hauptzwecke des Gesetzes finden. Aus der Präambel des Gesetzes läßt sich dagegen nichts einwenden, wie es Groschuff mit dem Hinweis auf die „Eigenverantwortung des Unternehmers“ will. Diese Worte geben lediglich eine allgemeine wirtschaftspolitische Richtung an (vgl. die Einleitung), in deren Ziel auch das gegenwärtige Gesetz gestellt wird. Dagegen können die Worte, ebenso wie viele sonstige Präambeln in früheren Gesetzen, nicht über die Auslegung einzelner Bestimmungen entscheiden. Sonst müßte z. B. die GmbH. ganz ausscheiden, denn man kann sie kaum eine „anonyme“ Kapitalform nennen, da alle Gesellschafter namentlich bekannt sind und von jedermann aus dem Handelsregister entnommen werden können. Ebenso kann man bei einer Reihe aufzulösender Aktiengesellschaften und GmbH. nicht von „Unternehmer“ sprechen, z. B. bei Gesellschaften, die nur ein Grundstück besitzen oder Gesellschaften, die sportliche Zwecke usw. verfolgen.

Durch § 11 DurchfV.D. ist nunmehr mit rückwirkender Kraft vom 7. Juli 1934 (§ 14 DurchfV.D.) festgestellt, daß auch alle Arten von juristischen Personen als Besitzer sämtlicher Aktien (bzw. von 90% der Aktien) einer umzuwandelnden Aktiengesellschaft (GmbH., Kommanditgesellschaft a. A.) in Betracht kommen können; vgl. dazu Quassowski, DZ. 34, S. 1633). Insbesondere handelt es sich:

a) um „Muttergesellschaften“ in Form einer Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien oder Gesellschaft mit beschränkter Haftung; ferner um Gewerkschaften, Genossenschaften, Versicherungsgesellschaften usw. Hier dient die Auflösung der Tochtergesellschaft ganz wesentlich der „Entschachtelung“, der Zurückführung des Vermögens der Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft selbst und so auch der

Bereinfachung der Konzerne. Gerade derartige Entſchachtelungen ſind beſonders erwünſcht, nachdem in der Zeit ſeit Kriegsende die umgekehrte Tendenz, eine immer weitergehende Verſchachtelung, einen übermäßig und häufig nicht mehr als geſund zu bezeichnenden Umfang angenommen hatte. Die Konzerne hatten oft ſelbſt den Wuſch nach einer Rückbildung, wurden aber biſher vielfach durch die ſteuerrechtlichen Folgen abgeſchreckt. Das UmwG. in Verbindung mit den Steuererleichterungen wird hoffentlich den Weg zu einer Reviſion unnützer Verſchachtelungen bieten. Auch eine völlige Auflöſung von Konzernen und Rückführung in die Hand der natürlichen Perſonen, die in letzter Linie den Konzern beherrſchen, iſt auf dieſe Weiſe durch mehrfache Entſchachtelungen möglich. Eine Erleichterung in dem Sinne, daß das Vermögen unter Überſprungung einer Zwifchengeſellſchaft auf eine weiter entfernte Geſellſchaft oder beherrſchende Geſellſchafter unmittelbar überginge, iſt im UmwG. nicht vorgeſehen; ſ. dagegen für das UmwStG. Anm. 25, b zu deſſen § 4.

b) Die ſonſtigen juriftiſchen Perſonen des Privatrechtes, die häufig ebenfalls Grundbeſitz in Form einer Untergeſellſchaft beſaßen, aber auch überhaupt Beteiligungen als Alleinaktionäre; zu denken iſt an Vereine, Stiftungen uſw.

c) Endlich juriftiſche Perſonen des öffentlichen Rechts. Für die Umwandlung von Aktiengeſellſchaften durch Übernahme ihres Vermögens auf eine juriftiſche Perſon des öffentlichen Rechts wird zwar oft § 304 HGB. handelsrechtlich einfacher und günſtiger ſein; aber dann findet das Geſetz über Steuererleichterungen keine Anwendung (nur ein Teil der Steuern fällt bei Übernahme auf Perſonen des öffentlichen Rechts nach den einzelnen Steuergeſetzen fort). Für die GmbH. fehlt es an einer dem § 304 HGB. entſprechenden Vorſchrift ohnehin ganz, ſo daß das UmwG. herangezogen werden muß. Im übrigen ſind Reich, Staat und Gemeinden vielfach auch durch ihre Beteiligung an gemiſchtwiſchaftlichen Unternehmungen in Form einer AG, oder GmbH. an der Umwandlung (wofür dann vorſtehender Buchſtabe a zutrifft) intereſſiert.

5. Durchführung der Umwandlung. Die Umwandlung vollzieht ſich im Falle des § 8 nach den Regeln der §§ 2—7, ſo daß die dortigen Ausführungen durchweg Anwendung finden. Inſbeſondere iſt es demgemäß auch hier nicht notwendig, daß die Aktien ſchon am 1. Juli 1934 in der Hand des einzigen Aktionärs ſich befanden (ſiehe aber wegen der Grunderwerbſteuer § 4 II. DurchfW.D. z. UmwStG.), oder daß die juriftiſche Perſon, die die Aktien bei der Umwandlung beſitzt, ſchon am 1. Juli 1934 vorhanden war.

6. Weſen und rechtliche Bedeutung des Umwandlungsbeſchluffes. Wegen des Grundgedankens der Umwandlung vgl. die Einleitung ſowie

Anm. 4 zu § 1. Die Umwandlung nach diesem Gesetz ist ein zusammengefügter gesellschaftsrechtlicher Vorgang. Um seine einzelnen Elemente klar zu erkennen, erscheint es nicht richtig, sich nur an die einfachste Erscheinungsform der Umwandlung gemäß § 2 oder § 8 des Gesetzes, Übergang des Vermögens der AG. auf den einzigen Aktionär, zu halten. Bei ihr vermischt sich die rechtlichen Merkmale der einzelnen Elemente zu leicht. Mindestens muß schon der Fall des § 9 des Gesetzes herangezogen werden, bei welchem mehrere Aktionäre vorhanden sind und eine neue Offene Handelsgesellschaft bilden. Auch hier ist aber daran zu denken, daß durch die vom Gesetz selbst geforderte Einstimmigkeit einige Merkmale schwieriger zu entwickeln sind. Am besten wird der rechtliche Tatbestand aus dem kompliziertesten Fall zu erkennen sein, der sich aus § 3 Durchf. B. D. ergibt: Umwandlung durch Mehrheitsbeschluß von mindestens 90% des Aktienkapitals in eine neu zu errichtende Offene Handelsgesellschaft, an der nur die zustimmenden Aktionäre beteiligt sind, während die nicht zustimmenden gegen Entschädigung ausscheiden. Die Ähnlichkeit dieses Falles mit demjenigen des § 80 GmbHG., Umwandlung einer Aktiengesellschaft in eine GmbH, an welcher nur diejenigen Aktionäre beteiligt sind, welche dies wünschen, während die anderen unter Auszahlung ausscheiden, springt in die Augen; im einzelnen ergeben sich aus der Verschiedenheit der neuen Rechtssubjekte Verschiedenheiten der Regelung. Bei der Umwandlung nach dem UmwG. und der Durchf. B. D. sind zwei große Gruppen zu unterscheiden, für die auch der gesellschaftsrechtliche Tatbestand in gewissem Umfange verschieden ist.

Gruppe I: Vermögenserwerber ist der alleinige oder der Hauptgesellschafter (der mit mindestens 90% beteiligt ist).

Gruppe II: Vermögenserwerber ist eine neu zu errichtende Gesellschaft, an der alle oder mindestens 90% der Aktionäre beteiligt sind.

Die einzelnen rechtlichen Elemente der Umwandlung sind folgende:

- a) Der Generalversammlungsbeschluß über Auflösung der AG.,
- b) der Übergang des Vermögens als Ganzes ohne Gegenwert (bzw. mit höchstens 10%iger Abfindung),
- c) die Errichtung einer neuen Personalgesellschaft.

Bei Gruppe I sind nur die Merkmale zu a und b gegeben, bei Gruppe II auch das Merkmal zu c. Das Merkmal zu b, das bei beiden Gruppen gegeben ist, enthält das entscheidende Element für den Begriff der Umwandlung, nämlich die wirtschaftliche Identität der Personen, denen das Eigentum vor und nach der Umwandlung zusteht (wobei durch die Durchf. B. D. die volle Identität auf eine solche von mindestens 90% abgeschwächt ist); vgl. auch Anm. 4 zu § 1.

In jedem Fall bilden die obigen Merkmale zu a bis c eine rechtlich und

wirtſchaftlich unlösbarc Einheit, wie es auch bei anderen Umwandlungsstatbeständen, z. B. der Fusion, der Fall ist. Es muß daher zwar ein jedes der drei Elemente zu a bis c auch für sich, als besonderer Rechtsvorgang, betrachtet werden (vgl. auch zu § 80 des GmbHG. Hachenburg, Einleitung der Anmerkungen zu § 80 und Anm. 18 dazu). Für das Umwandlungsgeſetz ist eine Folge dieser geſonderten Betrachtung jedes der verbundenen Vorgänge z. B. die Entscheidung der Frage, ob bei Umwandlung nach § 9 UmwG. die zu errichtende OHG. ein Handelsgewerbe betreiben muß, vgl. jetzt dazu DurchfWd. § 1 und Anm. 5 zu § 9 UmwG. Andererseits aber liegt ein einheitlicher geſellſchaftsrechtlicher Vorgang vor, ſo daß die Verbundenheit der drei Vorgänge auf jeden einzelnen der Vorgänge rechtliche Wirkungen ausübt.

Zu a: Generalverſammlungsbeſchluß. Soweit der Umwandlungsbeſchluß der Generalverſammlungsbeſchluß einer Aktiengeſellſchaft ist, unterſteht er den Regeln eines ſolchen. Der Beſchluß einer Generalverſammlung der AG. wird im allgemeinen als Gesamttakt oder kollektiver Willensakt angeſehen. Er kann mehr ſein als eine interne Willensfundgebung der Geſellſchaft; er ist in vielen Fällen eine rechtsgeschäftliche Willenserklärung. Vgl. hierzu die eingehenden Ausführungen bei Lehmann in Düringer-Hachenburg, § 250 Anm. 23 ff.; ferner bei Staub, § 260 Anm. 4 (a. A. Brodmann, Anm. 1 d zu § 252 GmbHG.). Für den Umwandlungsbeſchluß ist in jedem Fall mindestens eine Aufſaffung als rechtsgeschäftliche Willenserklärung geboten. Denn der Beſchluß ſchafft, zuſammen mit der gewollten Eintragung, ſehr weſentliche Rechtsvorgänge: Untergang der Aktiengeſellſchaft, Übergang ihres Vermögens auf ein anderes Rechtsſubjekt, Rechte der Gläubiger der AG. gegen dieſes Rechtsſubjekt, Rechte der Gläubiger dieſes Rechtsſubjektes auf das übernommene Vermögen (nach Beendigung der Gläubigerschutzvorſchriften). Lehmann a. a. O. Anm. 26 nennt zutreffend, anſchließend an die Unterſcheidung bei v. Thur, Band II S. 14, einen ſolchen Beſchluß den „Teil eines mehrgliedrigen Tatbestandes“ und zählt insbeſondere die Beſchlüſſe nach §§ 303 ff. GmbHG. hierher. Auch v. Thur, Band II S. 234, legt mit überzeugenden Gründen den Charakter des „Beſchlusses“ als Rechtsgeschäft dar.

Darüber hinaus hat der Umwandlungsbeſchluß Vertragscharakter, ſoweit er nach dem UmwG. einſtimmig gefaßt werden muß; vgl. v. Thur, Band II, 236 in Anm. 204: „Ist die Zuſtimmung aller vorhandenen Beteiligten erforderlich, ſo liegt unter dem Namen und in den Formen eines Beſchlusses ein Rechtsgeschäft vor, welches dem Vertragstypus angehört“. Das tritt bei der Umwandlung nach § 9 UmwG. und § 3 DurchfWd., wo mehrere Aktionäre vorhanden ſind, deutlich hervor; in dieſem Fall ſtellt der Beſchluß zugleich den Vertrag für die Errichtung

der OHG. dar, vgl. unten zu c und Anm. 3 zu § 9 UmwG. sowie Anm. zu § 3 DurchfW.D.

In jedem Fall unterliegt der Umwandlungsbeschluß als Generalversammlungsbeschluß einer Aktiengesellschaft den dafür geltenden Vorschriften des Handelsgesetzbuches nebst den Sondervorschriften des UmwG., so daß also vor allem die Vorschriften über Protokollierung, Vertretung, Anfechtung und Nichtigkeit dafür Geltung haben; vgl. insbesondere die folgenden Anmerkungen.

Im übrigen genügt der Generalversammlungsbeschluß als solcher bei Vorhandensein mehrerer Gesellschafter nicht; hier muß vielmehr in bestimmtem Umfang die **Zustimmung** abwesender Gesellschafter hinzukommen, die ein Rechtsgeschäft mit Vertragsscharakter darstellt; vgl. Anmerkungen zu § 9 UmwG. und § 4 DurchfW.D.

Zu b: Übergang des Vermögens. Der Vermögensübergang findet kraft Gesetzes statt. Ein Veräußerungsvertrag kommt daher nicht in Frage. Insbesondere ist die Umwandlung kein Kaufvertrag über das Vermögen der AG.; vgl. Hachenburg, Einleitung zu § 80 GmbHG. Vielmehr ist der Vermögensübergang ein gesetzlich eintretender Tatbestand als Folge des Umwandlungsbeschlusses. Jedoch darf die Betrachtung hierbei nicht stehen bleiben, wenn sie nicht rein formalistisch werden will; das zeigt sich besonders bei der Frage nach der Vertretungsbefugnis des Vaters und Vormundes; vgl. die folgenden Anmerkungen. Es ist zu berücksichtigen, daß der Übergang des ganzen Vermögens mit den Schulden als gesetzliche Wirkung beabsichtigt und gewollt ist. Nur auf denjenigen Aktionär, der diesen seinen Willen durch Zustimmung zum Beschluß äußert, geht das Vermögen allein oder als Teilnehmer einer Gesamthandschaft über. Insofern hat die Zustimmung zum Umwandlungsbeschluß vertragsähnlichen Charakter. Das wird deutlich, wenn man an eine Übertragung des Vermögens ohne Benützung des UmwG. denkt. Die AG. kann ihr Vermögen als Ganzes durch Vertrag auf ihre Aktionäre (auf alle oder einen Teil davon) übertragen, § 303 HGB.; dann finden die Vorschriften z. B. für Genehmigung des Vormundschaftsgerichts bei Vater und Vormund oder Genehmigung der Ehefrau Anwendung. Dagegen kann die Übertragung des ganzen Vermögens mit den Schulden nicht etwa durch Mehrheitsbeschluß im Wege der Naturalauschüttung gemäß § 300 HGB. erfolgen. Zwar ist Naturalauschüttung durch Mehrheitsbeschluß an sich zulässig, Staub, Anm. 3 zu § 300 HGB. Das ist aber gemäß § 300 Abs. 1 HGB. nur zulässig, wenn zuvor alle Schulden getilgt sind. Jedoch können nicht durch einen Mehrheitsbeschluß Schulden oder das ganze Vermögen mit den Schulden auf Aktionäre übertragen werden. Das wäre nur mit ihrer Zustimmung zulässig, und diese ist ein Vertrag oder ein vertragartiges Rechtsgeschäft. Nicht anders

ist die Zustimmung desjenigen Aktionärs, auf den bei der Umwandlung allein oder in Verbindung mit anderen das Vermögen auf Grund des Umwandlungsgesetzes übergehen soll, zu beurteilen.

Zu c: Errichtung einer neuen OHG. (oder sonstigen Personalgesellschaft). Der hierzu erforderliche Gesellschaftsvertrag liegt implizite im Umwandlungsbeschluß; vgl. dazu die eingehenden Ausführungen in Anm. 4 zu § 9 UmwG. Das wird bei der Umwandlung durch Mehrheitsbeschluß nach der Durchf. noch deutlicher. Nur der Aktionär, der dem Beschluß zustimmt, nimmt an der neuen Gesellschaft teil; wer nicht zustimmt, scheidet aus. Insofern enthält der Generalversammlungsbeschluß zugleich den Gesellschaftsvertrag für die neue Gesellschaft; vgl. die eben angeführte Anmerkung. Die Zustimmung zur Umwandlung ist zugleich die „Beteiligung“ an der neuen Gesellschaft, ähnlich wie sie § 80 des GmbHG. für Umwandlung in eine GmbH. vorsieht. Ein Beitrag ist bei der neuen OHG. ebenso wenig erforderlich, wie nach § 80 GmbHG., vielmehr wird die Einlage durch den gesetzlichen Vermögensübergang geleistet, und eine Einlagepflicht besteht nicht; vgl. Anm. 8 zu § 10 UmwG. Wegen der Richtigkeit und Anfechtbarkeit des Gesellschaftsvertrages über die neue Personalgesellschaft vgl. Anm. 10 zu § 10 UmwG.

Zusatz zu a—c: Aus dem Vertragscharakter des Umwandlungsbeschlusses könnten Zweifel entstehen, ob der Allein- oder Hauptaktionär und bei Umwandlung mit Errichtung einer neuen Personalgesellschaft die sich daran beteiligenden Aktionäre überhaupt mitstimmen können; vgl. § 252 Abs. 3 HGB., § 47 Abs. 4 GmbHG.-Ges. Allein diese Frage ist hier mit der herrschenden Meinung ebenso zugunsten der Stimmberechtigung zu entscheiden wie auch sonst bei Einmann- oder Familiengesellschaften bzw. Gesellschaften, bei denen sonst sämtliche Stimmrechte ruhen würden; vgl. die Zusammenstellung bei Lehmann-Düringer-Hachenburg Anm. 36, 37 zu § 252 HGB.

7. Der Generalversammlungsbeschluß. Vgl. hierzu oben Anm. 6 und auch Anm. 4—6 zu § 2 UmwG. Kann der Umwandlungsbeschluß auch **betagt oder bedingt** gefaßt werden? Für die Fusion nach § 305 HGB. wird dies zugelassen, Staub, Anm. 9 dazu, ferner für Auflösungsbeschlüsse überhaupt, z. B. Brodmann, Anm. 4 b zu § 292 HGB.; für die Umwandlung nach § 80 GmbHG. ist es bestritten; Hachenburg, Anm. 11 dazu lehnt es ab, Scholz, Anm. 5 läßt es in gewissem Umfang zu. RGZ. 145, 99 läßt bei der Auflösung einer GmbH. eine mäßige Frist zu und verlangt die Erfüllung der Erfordernisse einer Satzungsänderung. Für die Umwandlung ist die Zulässigkeit einer Betagung abzulehnen. Hier ist der Vermögensübergang bindend an den Zeitpunkt der Eintragung des Beschlusses ins Handelsregister geknüpft, § 4. Dieser Zeitpunkt kann durch den Beschluß weder hinausgeschoben

noch früher verlegt werden. Die Zulässigkeit einer Bedingung, gleichgültig ob auflösend oder aufschiebend, kann nur insoweit anerkannt werden, als die Bedingung vor Anmeldung des Beschlusses zur Eintragung ins Handelsregister eingetreten oder ausgefallen sein muß, Denn eine Wirkung, die erst nach der Eintragung eintreten soll, kann mit Rücksicht auf den zwingenden Charakter des § 4 nicht zugelassen werden, Dagegen besteht kein Bedenken, eine Bedingung, deren Wirkungen sich bereits vor der Anmeldung entschieden haben, zuzulassen, da ja auch sonst Auflösungsbeschlüsse einer Aktiengesellschaft bedingt oder betagt gefaßt werden können; Staub, Anm. 6 zu § 292 HGB., ebenso für die GmbH. Hachenburg, Anm. 16 zu § 60 GmbHG. Als Fall einer solchen Bedingung siehe oben Anm. 6 zu § 3 den Beschluß einer Gewinnverteilung für das Rumpfgeschäftsjahr.

8. Insbesondere: Vertretung in der Generalversammlung. In der Generalversammlung der umzuwandelnden Gesellschaft, in welcher der Umwandlungsbeschluß gefaßt wird, regelt sich die Vertretung des Aktienbesitzes nach den allgemeinen Bestimmungen.

a) Eine natürliche Person kann selbst erscheinen, oder einen Vertreter mit schriftlicher Vollmacht entsenden (§ 252 Abs. 2 HGB.). Der Ehemann übt das Stimmrecht an den Aktien aus, die der **Chefrau** allein oder als Miteigentümerin zustehen, soweit ihm die Verwaltung des Frauengutes nach den Vorschriften des BGB. obliegt (§§ 1373, 1443, 1519, 1549 BGB.). Allerdings darf er beim gesetzlichen Güterstande, ferner beim eingebrachten Gut der Errungenschafts- und Fahrnisgemeinschaft (§§ 1525, 1550 Abs. 2 BGB.) ohne Zustimmung der Ehefrau nicht über ihre Aktien „verfügen“, § 1375 BGB. Daher wird angenommen, daß er über die Amortisation der Aktien nicht ohne Genehmigung der Ehefrau abstimmen darf (so Staub, § 252 Anm. 7), während bei Düringer-Hachenburg-Lehmann (Anm. 9 dazu) nur das Erfordernis interner Genehmigung der Ehefrau verlangt wird; auch wird dort angenommen, daß die Ausübung des Stimmrechts keine Verfügung über die Aktien darstelle; Brodmann, Anm. 1 h zu § 252 läßt die Abstimmung des Ehemannes auch in diesem Fall, ohne Zustimmung der Frau, wirksam sein. Im Falle der Umwandlung geht das Aktienrecht schlechthin unter. Man wird darin zunächst eine Verfügung über die Aktien zu erblicken haben und die Zustimmung der Ehefrau verlangen müssen. Sodann aber wirkt sich hier der oben in Anm. 6 zu b behandelte, vertragsähnliche Charakter der Zustimmung zum Umwandlungsbeschluß aus, insofern, als dadurch das Vermögen der Aktiengesellschaft mit den Schulden auf die Ehefrau als Alleinbesitzerin der Aktien übergeht, und der Ehemann sie nicht ohne ihre Zustimmung verpflichten kann, § 1375 BGB.

Beim Gesamtgut hat der Mann auch das alleinige Verfügungsrecht, § 1443, 1519 Abs. 2, 1549 BGB., sodaß hier eine Zustimmung nicht erforderlich ist. Es liegt in der Abstimmung auch keine „Schenkung“ aus dem Gesamtgut, die der Zustimmung der Frau bedürfte (§ 1446 BGB.), da ja unmittelbar mit dem Verlust des Aktienrechts sofort das Eigentum an dem übergehenden Vermögen entsteht. Soweit im übrigen ein Verwaltungsrecht des Mannes nicht besteht, wie beim Vorbehaltsgut oder Gütertrennung, bedarf der Ehemann einer schriftlichen Vollmacht der Ehefrau zur Abstimmung.

b) **Der Vater** übt das Stimmrecht aus den Aktien des minderjährigen Kindes aus, § 1638 BGB. Er kann also ohne weiteres über die Aktien „verfügen“, nur darf er nicht schenken, § 1641 BGB. und Staub, Anm. 7 zu § 252. Eine Schenkung liegt aber hier nicht vor, vgl. vorstehend unter a. Eine andere Frage ist, ob der Vater der vormundschaftlichen Genehmigung bedarf, zwar nicht zur Abstimmung als Aktionärvertreter, wohl aber wegen der Folgen, da durch diese Abstimmung das Kind Schulden übernimmt, häufig auch ein Erwerbsgeschäft; vgl. hierzu § 1643 BGB. Auch hier wirkt sich der vertragsartige Charakter des Umwandlungsbeschlusses, siehe oben Anm. 6 zu b, aus. Es wäre ja auch überaus formalistisch, zu sagen, daß der Schuldenübergang nur eine gesetzliche Folge der Abstimmung sei und daß die Abstimmung als solche keiner Genehmigung bedürfe. Die ganze Umwandlung ist, wie in Anm. 6 dargelegt, eine rechtliche und wirtschaftliche Einheit (so auch Seybold, S. 733 Anm. 72). Ob der Vater ein Erwerbsgeschäft für das Kind kauft oder ob er den Übergang durch den Umwandlungsbeschluß bewirkt, macht keinen Unterschied. Dasselbe gilt für die Schuldenübernahme. Man muß also schon aus diesem Grunde die Zustimmung des Vormundschaftsgerichts, soweit das BGB. sie vorschreibt, zur Abstimmung des Vaters verlangen. Noch mehr gilt das für die Fälle des § 9 UmwG., §§ 1, 3 DurchfW., wobei eine neue Gesellschaft errichtet wird; insoweit liegt im Umwandlungsbeschluß, wie oben in Anm. 6 zu c dargelegt, ein Vertragsschluß; soweit das BGB. sie vorschreibt, muß die Genehmigung des Vormundschaftsgerichts hiezu eingeholt werden. Die Genehmigung kann vor der Generalversammlung erteilt werden oder nachher und zwar auch nach der Eintragung, siehe unten Anm. 10 unter a. Der Mangel der Vertretungsmacht des Vaters bewirkt nicht nur einen Anfechtungsgrund, sondern die Nichtigkeit des Beschlusses; vgl. unten Anm. 10. Der Registerrichter kann die Eintragung, solange die Genehmigung nicht beigebracht ist, zurückweisen. Auch mit der vollzogenen Eintragung ist die Umwandlung ohne die erforderliche Genehmigung nicht wirksam geworden, vgl. unten Anm. 10.

c) Vorstehendes gilt entsprechend beim **Vormund**. Er bedarf in noch

höherem Maße als der Vater der Zustimmung des Vormundschaftsgerichts, § 1821 ff. BGB. Auch er ist daher zu deren Einholung verpflichtet. Auch hier gilt, was vorstehend für die unterlassene Einholung der Genehmigung und über die Wirkung der Eintragung gesagt ist.

d) Kann der **Testamentsvollstrecker** bei Aktien, die einem Erben oder ungeteilt einer Erbenmehrheit gehören, die Umwandlung beschließen? An sich steht ihm kraft seines Verwaltungsrechtes auch das Recht der Abstimmung zu, vgl. § 2205 BGB., Düringer-Hachenburg-Lehmann Anm. 9 zu § 252 HGB. Hier aber hat die Abstimmung die persönliche Haftung der Erben zur Folge. Der Testamentsvollstrecker kann zwar den Nachlaß nach § 2206 BGB. auch verpflichten, aber nur, „soweit die Eingehung zur ordnungsmäßigen Verwaltung erforderlich ist“. Das kann man hier, vom Standpunkt der Verwaltung des Nachlasses aus, nicht sagen; so ist in der Rechtsprechung z. B. der Abschluß eines Kommanditvertrages durch den Testamentsvollstrecker für unzulässig erklärt worden, Entsch Fr. G. Band 10 S. 44, oder der Abschluß eines Gesellschaftsvertrages über Errichtung einer GmbH., vgl. ebenda S. 127. Angesichts der wirtschaftlichen und rechtlichen Einheit des Umwandlungsvorganges ist daher der Testamentsvollstrecker zur Fassung des Umwandlungsbeschlusses ohne Zustimmung der Erben nicht berechtigt. Auch der Nachlaßverwalter oder ein sonstiger Pfleger ist dazu nicht berechtigt.

e) Eine **Gesamthandschaft**, insbesondere Miterben bei ungeteiltem Nachlaß und eine BGB.-Gesellschaft, muß entweder vollzählig in der Generalversammlung vertreten sein, oder die Fehlenden müssen ordnungsmäßige Vollmacht gegeben haben.

f) **Juristische Personen** werden in der Generalversammlung durch soviel Personen vertreten, wie dazu nach Gesetz und Statut erforderlich sind. Ob eine Aktiengesellschaft auch durch ein Vorstandsmitglied und einen Prokuristen, oder durch zwei Prokuristen vertreten werden kann, ist zweifelhaft, vgl. § 2 Num. 4b.

g) Der **Pfandgläubiger** hat nach allgemeiner Auffassung nicht das Stimmrecht, wenn es ihm nicht besonders übertragen ist; vgl. Staub, § 252 HGB. Anm. 5; Lehmann in Düringer-Hachenburg Anm. 7, Brodmann Anm. 1 f dazu. Infolgedessen hat auch bei der Umwandlung nur der Verpfänder der Aktien das Stimmrecht; er kann verlangen, daß der Pfandgläubiger ihm die Ausübung des Stimmrechtes ermöglicht. Bei der Umwandlung wird man aber hieran die Bedingung zu knüpfen haben, daß der Verpfänder dem Pfandgläubiger den Wert, den er infolge der Umwandlung erhält, verpfändet (oder ihn anderweit sicherstellt). Denn durch die Ausübung des Stimmrechtes geht hier, soweit die Umwandlung mit Zustimmung

des Verpfänders erfolgt, das verpfändete Aktienrecht unter, und der neu erworbene Wert tritt nicht ohne weiteres für die Verpfändung an seine Stelle (anders z. B. § 236 Pr. ABG. bei Umwandlung einer Gewerkschaft alten in eine solche neuen Rechts). Die Verpfändung der erworbenen Werte ist dabei, soweit es sich beim Verpfänder um den Einmann oder Hauptgesellschafter handelt, nur vorbehaltlich der Rechte möglich, die den Gläubigern der Aktiengesellschaft nach §§ 6, 7 UmwG. zustehen. Ferner ist bei Errichtung einer neuen OHG., Kommanditgesellschaft oder BGB.-Gesellschaft die Verpfändung des Anteils daran nicht möglich, sondern nur die Verpfändung des Anspruches auf Gewinne und Liquidationserlös; § 719 BGB. Zu berücksichtigen ist auch, daß durch die Umwandlung die Sicherheit des Pfandgläubigers gefährdet werden kann; denn nach Ablauf der Sperrzeit haben jetzt auch die Gläubiger einer OHG. (Kommanditgesellschaft, BGB.-Gesellschaft) Zugriff auf das Vermögen dieser Gesellschaft, wodurch der zu verpfändende Liquidationsanspruch gefährdet werden kann.

Wenn auch nach der herrschenden Meinung abstimmungs berechtigt bei Verpfändung der Eigentümer der Aktien ist, so zeigen doch die vorstehenden Erwägungen, daß sich für die Umwandlung aus dem zugrunde liegenden Verhältnis, insbesondere aus dem obligatorischen Pfandbestellungsvertrage, für die Durchführung erhebliche Schwierigkeiten ergeben können, zu deren sachgemäßer Überwindung das Zusammenwirken beider Teile unentbehrlich ist. Sind die Aktien zur Sicherheit übereignet, so gelten die nachfolgenden Ausführungen über den Fiduziar; ist in dem Pfandvertrage dem Pfandgläubiger das Stimmrecht eingeräumt oder geschieht dies nachträglich, so reicht dies für die Umwandlung nicht aus, siehe die folgenden Darlegungen über die Legitimationszession.

h) Beim **Nießbraucher** ist die Frage des Stimmrechts außerordentlich umstritten; siehe die gute Übersicht bei Lehmann in Düringer-Hachenburg, Anm. 8 zu § 252 BGB.; Harmening bei Ring-Schachian S. 378. Für das Gebiet der Umwandlung kann jedenfalls die Meinung nicht anerkannt werden, wonach der Nießbraucher allein das Abstimmungsrecht haben soll; das ist hier schon deshalb nicht zuzulassen, weil die Abstimmung den Übergang der persönlichen Schuldhaftung auf den Aktionär zur Folge hat, siehe dazu auch die vorstehenden Ausführungen betreffend den Ehemann, Vater und Vormund. Ebenjowenig kann der Nießbraucher ohne Zustimmung oder Vollmacht den Vertrag über eine neu zu errichtende Personalgesellschaft für den Eigentümer abschließen. Andererseits enthält die Umwandlung eine so tiefgreifende Umgestaltung des Nießbrauchgegenstandes, daß man das alleinige Abstimmungsrecht des Aktieneigentümers auch nicht anerkennen kann; vielmehr muß man die

Zustimmung des Nießbrauchers zur Abstimmung des Eigentümers verlangen; so auch Staub, Anm. 6 zu § 252 HGB., unter Berufung auf § 107 Abs. 2 BGB. Auf diese Weise wird auch hier, ebenso wie beim Pfandrecht, eine Einigung der Parteien darüber herbeigeführt, was nach der Umwandlung aus dem Nießbrauch werden soll, insbesondere, ob und in welcher Form der durch die Umwandlung erworbene Wert dem Nießbrauch unterliegen soll; hier gelten die gleichen Bedenken wie oben beim Pfandrecht, siehe unter g.

i) **Mehrere Vertreter.** Kann ein Aktionär sich auch durch mehrere Vertreter nebeneinander in der Generalversammlung vertreten lassen? Die Frage ist, wenn die Vertreter in demselben Sinne abstimmen, zu bejahen; vgl. Lehmann in Düringer-Hachenburg Anm. 13 zu § 252 gegen die von Staub, § 252 Anm. 20 vertretene, lediglich auf den Wortlaut des Gesetzes gestützte Anschauung. Der Kern der Frage geht aber dahin, ob die mehreren Vertreter auch in verschiedenem Sinne abstimmen können, hier also der eine für, der andere gegen die Umwandlung. Das hat bei der Umwandlung nach diesem Gesetz praktische Bedeutung nur für den Fall der Umwandlung durch Mehrheitsbeschluß nach § 3 DurchfBd. Denn bei der Umwandlung durch einstimmigen Beschluß nach §§ 2, 9 UmwG., § 1 DurchfBd. kommt eine verschiedene Abstimmung nicht in Frage, weil dann die Umwandlung überhaupt nicht stattfinden kann. Bei der Umwandlung durch Mehrheitsbeschluß nach § 3 DurchfBd. könnte der Fall einer uneinheitlichen Abstimmung mehrerer Vertreter gegeben sein, wenn ein Aktionär sich mit einem Teil seiner Aktien an der Umwandlung beteiligen will, mit einem anderen dagegen ausscheiden möchte. Bei der AG. ist die Zulässigkeit einer uneinheitlichen Abstimmung durch mehrere Vertreter bestritten. Im weitesten Sinne dafür ist Flechtheim Bankarchiv Band 28 S. 418. Völlig dagegen, und zwar schon gegen die Bestellung mehrerer Vertreter überhaupt, ist Staub, § 252 Anm. 20, ferner RG. Band 118 S. 67. Zu dieser letztgenannten Entscheidung hat das Reichsgericht selbst in der Entscheidung Band 137 S. 305 (auf S. 312) bedeutsame Ausführungen gemacht. Es hat anerkannt, daß inzwischen in der Literatur, insbesondere in den dort angeführten Schriften von Klausning und Flechtheim, die Zulässigkeit uneinheitlicher Abstimmung mit neuen wichtigen Gründen belegt worden ist und daß „Fälle denkbar sind, wo sich für die Möglichkeit uneinheitlicher Stimmabgabe vernünftige und schutzwürdige Interessen anführen lassen“. Für die AG. hat das Reichsgericht damals, da es sich in dem entschiedenen Fall um eine GmbH. handelte, die Frage auf sich beruhen lassen. Nachdem es aber in den eben zitierten Worten Fälle anerkannt hat, in denen ein vernünftiges Interesse uneinheitliche Abstimmung zuläßt, wird man eine solche auch bei der Umwandlung durch Mehrheitsbeschluß anerkennen müssen, wenn ein Aktionär nur mit einem

Teil seines Besitzes an der Umwandlung teilzunehmen wünscht; es kann durchaus vernünftig sein, wenn er zwar auf der einen Seite die unbeschränkte Schuldenhaftung übernimmt, dafür aber auf der anderen Seite für einen Teil seiner Aktien die Abfindungssumme nach § 5 DurchfWd. haben möchte.

Für die GmbH. hat das Reichsgericht in der eben erwähnten Entscheidung Band 137 die uneinheitliche Abstimmung, entgegen der in der Literatur zur GmbH. größtenteils vertretenen Ansicht, zugelassen. In der Entscheidung ist dies speziell für eine Satzungsbestimmung ausgesprochen, nach welcher entgegengesetzte Abstimmung eines und desselben Gesellschafters zulässig ist. Dieselben Gründe sprechen aber grundsätzlich und allgemein für die Zulässigkeit einer solchen Abstimmung, und zwar besonders im vorliegenden Fall, in dem ein vernünftiges Interesse des Gesellschafters, wie eben für den Aktionär dargelegt, für verschiedenartige Abstimmung vorhanden sein kann; siehe zu Vorstehendem auch Seybold S. 720 Anm. 15, S. 717 Anm. 5; Quassowski, Deutsche Notariatszeitschrift 1934 S. 561.

9. Treuhänder; Legitimationszession. a) **Treuhänder.** Der Treuhänder ist Eigentümer der Aktie. Ihm steht das Vollrecht zu, er ist der Aktionär. Im allgemeinen wird daher angenommen, daß er das Stimmrecht ausübt; vgl. z. B. Lehmann in Düringer-Hachenburg § 252 Anm. 9, Brodmann Anm. 1 f dazu. Ist er auch Aktionär im Sinne des Umwandlungsgesetzes? Die Frage ist zu bejahen. Zwar hat das Treuhandverhältnis nicht nur obligatorische Rechtsbeziehungen zwischen dem Treuhänder und dem Treugeber zur Folge, sondern in gewissem Umfang auch dingliche Wirkung, insbesondere ein Aussonderungsrecht des Treugebers im Konkurs des Treuhänders oder bei Zwangsvollstreckung in sein Vermögen. Für das Aktienrecht ist aber der Treuhänder voller Aktionär mit allen Rechten und Pflichten. Daran wird nichts dadurch geändert, daß auch ihn das Abstimmungsverbot nach § 252 Abs. 3 HGB. trifft, wenn es auch seinen Treugeber trafe und die Treuhandschaft lediglich zur Umgehung des Abstimmungsverbots und mit der Verpflichtung des Treuhänders zur alsbaldigen Rückübertragung der Aktie vereinbart worden ist, so daß der Fall gleichliegt einem Verkauf der Aktie, verbunden mit der Vereinbarung eines Rückkaufs; vgl. Lehmann in Düringer-Hachenburg § 252 Anm. 28, Staub Anm. 27a dazu sowie § 223 Anm. 19; vgl. ferner die auch für die AG. zutreffenden Ausführungen bei Hachenburg § 15 GmbHG. Anm. 81 ff. Bei der Umwandlung geht daher das Vermögen, wenn alle Aktien sich in der Hand eines Treuhänders befinden, auf diesen gemäß § 2, § 8 über; ferner wird, wenn von mehreren Aktionären einer Treuhänder ist, bei der Umwandlung nach § 9 dieser Treuhänder Gesellschafter

der neuen OHG. Das entspricht ja auch der wirtschaftlichen Sachlage insoweit, als der Treuhänder nunmehr die Substanz des Vermögens in Händen hält, so gut wie vorher den Substanzwertanteil in Form der Aktien. Seine Rechtslage verschlechtert sich aber insofern, als er nun auch persönlich nach außen hin unmittelbar haftet. Er muß sich daher entsprechend bei seinem Treugeber rückerlösen; gelingt dies nicht, so braucht er ja der Umwandlung nicht zuzustimmen. Die hier vertretene Meinung entspricht auch dem praktischen Bedürfnis; es würde häufig zu kaum erträglichen Weiterungen führen, wenn der Registerrichter sich auf den Nachweis einer Treuhandschaft einlassen sollte. Es entspricht ferner auch dem steuerlichen Gesichtspunkt, für welchen ja, wenigstens hinsichtlich der Grunderwerb- und Wertzuwachssteuer, der Treuhänder als wirklicher Eigentümer angesehen wird.

b) **Legitimationszession.** Der Legitimationszessionar ist nicht Eigentümer der Aktie und nicht Vollaktionär. Ihm ist lediglich das Stimmrecht übertragen, dies allerdings zur Ausübung im eigenen Namen. „Von einer fiduziarischen Übertragung unterscheidet sich diese Rechtsform dadurch, daß dem Dritten nicht das volle Recht zustehen soll, ihm vielmehr nur die äußere Rechtsstellung eingeräumt wird, um entsprechend der erteilten Ermächtigung einzelne aus dem Gesetz entspringende Befugnisse geltend zu machen“ (RG. Bd. 118 S. 330); vgl. auch Flechtheim in Düringer-Hachenburg Vorbemerkung vor § 222 Anm. 7: „Die Legitimationsübertragung ist keine fiduziarische Übertragung des Aktienrechts. Das Aktienrecht selbst bleibt vielmehr bei dem bisherigen Aktionär. Der Erwerber übt deshalb nicht ein eigenes, wenn auch nur zu treuen Händen übertragenes Aktienrecht aus, sondern ein fremdes Aktienrecht.“ Vgl. ferner ebenda § 223 Anm. 8; Lehmann ebenda § 252 Anm. 26; Staub § 223 Anm. 17; Brodmann I 1 zu § 252.

Aus dieser Rechtsstellung bei der Legitimationszession ergibt sich, daß eine solche für das Umwandlungsgesetz nicht möglich ist. Denn die Wirkungen der Abstimmung gehen bei der Legitimationszession über die bloße Abstimmung hinaus; sie enthalten zugleich eine Verfügung über das Aktienrecht, welches zum Untergang gebracht wird, und darüber hinaus die Wirkung der Vermögensübertragung auf den Aktionär. Der vertragsähnliche Charakter des Umwandlungsbeschlusses kommt hier besonders zum Ausdruck. Stimmt der Legitimationsberechtigte mit Einwilligung des wahren Aktionärs der Umwandlung zu und geriert er sich hierbei als Aktionär, so daß das Vermögen auf ihn übergeht bzw. er Teilhaber der OHG. wird, so liegt mehr vor als eine Legitimationszession, und zwar je nachdem eine Treuhandschaft oder eine wirkliche Veräußerung, mindestens die Verfügung eines Nichtberechtigten mit Einwilligung des Berechtigten (§ 185 SGB.).

Es ist nach alledem nicht möglich, für die Fassung des Umwandlungsbeschlusses lediglich eine Legitimationszession, d. h. ein Recht zur Abstimmung zu erteilen; vielmehr müssen dann auch alle übrigen Wirkungen gewollt sein, und der bei der Abstimmung Auftretende wird, ebenso wie der Treuhänder, als voller Aktionär behandelt. Hatte er von früher her nur allgemein eine Legitimationszession für die Generalversammlungen der AG., und übt er sein Recht, ohne besondere Genehmigung seines Auftraggebers, auch für einen Umwandlungsbeschluß aus, so mißbraucht er das Recht. Das hat aber nur Wirkungen im Rechtsverhältnis zwischen ihm und seinem Auftraggeber. Nach außen hin sind seine Erklärungen an die Öffentlichkeit, die er mit der Zustimmung zum Umwandlungsbeschluß gibt, gültig, so gut wie er in Mißbrauch seines Rechts die Aktie auch an gutgläubige Dritte übertragen kann (Flechthelm a. a. O. Vorbemerkung vor § 222 Anm. 8).

10. Wichtigkeit und Anfechtbarkeit des Generalversammlungsbeschlusses.

Die Frage der Wichtigkeit und Anfechtbarkeit des Generalversammlungsbeschlusses kann auch bei der Umwandlung auftauchen, nicht nur bei derjenigen durch Mehrheitsbeschluß nach § 3 Durchf. B. D., sondern auch bei der einstimmigen Umwandlung nach dem Gesetz selbst. Es können die vorgeschriebenen Formalitäten nicht beachtet sein, z. B. die Bestimmungen über die Form des Generalversammlungsprotokolls nach § 259 HGB., oder über den Inhalt des Beschlusses nach § 2 UmwG. Es kann ferner Irrtum, Drohung oder Täuschung bei dem abstimmenden Aktionär vorliegen; man denke an den Fall, daß Vorstand der AG. ein Nichtaktionär ist und dieser der Generalversammlung eine gefälschte Umwandlungsbilanz vorlegt; diese Bilanz ist für die Beurteilung der Übernahme der unbeschränkten Haftung ja wesentlich. Ferner kann der abstimmende Aktionär geschäftsunfähig sein, oder der Aktionär kann minderjährig sein, und es kann dann die Genehmigung des Vormundschaftsgerichts fehlen, vgl. oben Anm. 8. In erhöhtem Grade können die Möglichkeiten von Willensmängeln im Falle des § 9 bei Vorhandensein mehrerer Aktionäre gegeben sein; siehe dort das Nähere, zumal dort auch die weitere Frage zu erörtern ist, wie diese Willensmängel auf die neu zu errichtende D. G. wirken.

Auch für das Umwandlungsgefes ist die Frage der Wichtigkeit und Anfechtbarkeit des Generalversammlungsbeschlusses nach den Grundsätzen des allgemeinen Aktienrechts zu beurteilen, wie sie insbesondere durch die Rechtsprechung des Reichsgerichts herausgearbeitet sind.

a) Wichtigkeit wegen Form und Inhalt des Beschlusses. Hierfür gilt der Grundsatz, den das Reichsgericht Bd. 115 S. 383 dahin formuliert, daß Generalversammlungsbeschlüsse „unheilbar nichtig sein können, wenn sie gegen zwingende Gesetzesvorschriften verstoßen,

auf deren Einhaltung die Beteiligten nicht verzichten können. Hierher rechnen zunächst die Bestimmungen des Handelsgesetzbuches über die Wirksamkeit eines Generalversammlungsbeschlusses, § 259 HGB. Liegt die dort vorgeschriebene Beurkundung nicht vor, so ist ein wirksamer Beschluß nicht zustande gekommen. Dasselbe gilt, wenn bei Umwandlung nach § 9 die Zustimmungserklärungen gemäß § 10 fehlen, oder bei Umwandlung nach den §§ 13 und 14 UmwG., § 4 Durchf. B. die dort vorgeschriebenen Zustimmungen; in diesen Fällen ist der Beschluß nicht richtig, sondern unvollständig, vgl. Anm. zu § 10.

Ein rechtsunwirksamer Beschluß liegt ferner vor, wenn der Umwandlungsbeschluß inhaltlich nicht den Bestimmungen des Umwandlungsgesetzes entspricht; der unbedingt notwendige Inhalt ist in den §§ 2, 10, 12 UmwG., §§ 1, 3 Durchf. B. genau vorgeschrieben; fehlt es an einem der dort angeordneten Erfordernisse, so ist der Beschluß nicht wirksam. Das gleiche gilt, wenn unzulässiger Weise eine juristische Person entgegen § 10 Durchf. B. beteiligt ist, oder bei Umwandlung nach § 9 UmwG. oder § 1 Durchf. B. eine Offene Handels- oder Kommanditgesellschaft persönlich haftender Gesellschafter wird; vgl. Anm. 2 zu § 2, Anm. 6 zu § 9 UmwG., Anm. zu § 1 Durchf. B. Oder wenn es bei Umwandlung nach § 9 an den Erfordernissen einer OHG. (bzw. Kommanditgesellschaft, § 12) fehlt, oder wenn trotz ihres Vorliegens eine BGB.-Gesellschaft errichtet werden soll.

In allen diesen Fällen fehlt es dann an einem wesentlichen Element der Umwandlung. Dieser Mangel wird auch nicht durch die Eintragung der Umwandlung geheilt, da ein allgemeiner Grundsatz, daß die Eintragung jede Richtigkeit heilt, nicht besteht; vgl. Staub Anm. 32 zu § 182, Anm. 7 zu § 277, Anm. 2 zu § 309 HGB.; RG. Bd. 115 S. 385, Bd. 120 S. 31; vgl. ferner auch Hueck, „Anfechtung und Richtigkeit“ S. 233, 238; Staub Anm. 16 ff. zu § 273 HGB. In solchem Falle ist die erfolgte Eintragung der Umwandlung von Amts wegen gemäß § 144 FGG. zu löschen, siehe Staub Anm. 7 zu § 277 HGB.

Weiterhin kann der Beschluß unwirksam sein, weil die Abstimmung des Aktionärs infolge eines **Willensmangels** nichtig ist. Hierher gehört zunächst der Fall, daß der Aktionär geschäftsunfähig ist, §§ 104, 105 BGB. Ferner der Fall des § 107 BGB. (Minderjähriger ohne Einwilligung des gesetzlichen Vertreters), ferner die Stimmabgabe des Vaters und Vormundes ohne vormundschaftsgerichtliche Genehmigung (siehe oben Anm. 8). In den drei zuletzt genannten Fällen (Minderjähriger, Vater, Vormund) ist die Wirksamkeit der Abstimmung solange in der Schwebe, wie die Genehmigung nicht erfolgt ist. Jedenfalls ist, solange sie aussteht, die Abstimmung noch nicht rechtswirksam. Auf alle diese Vorschriften, einschließlich der §§ 104, 105 BGB., kann nicht verzichtet werden. Auch durch

unterlassene Anfechtung oder durch Eintragung des Umwandlungsbeschlusses ins Handelsregister werden diese Mängel daher nicht geheilt. Jedoch ist anzunehmen, daß durch nachträgliche Genehmigung des Vaters bzw. Vormundschaftsgerichts die Abstimmung mit rückwirkender Kraft gültig wird (§ 184 BGB.) und damit auch der Beschluß und die Eintragung der Umwandlung. Vgl. zu Vorstehendem auch Bing in Düringer-Hachenburg § 182 Anm. 30 ff.

Dagegen hat das Reichsgericht andere Fälle von Nichtigkeit als verzichtbar behandelt und daher den sogleich zu erörternden Fällen der Anfechtbarkeit gleichgestellt; und zwar sind dies insbesondere die Nichtigkeit wegen Simulation (Scheingeschäft, § 117 BGB.) und wegen Unfittlichkeit (§ 138 BGB.). Vgl. so RG. Bd. 123 S. 102 (betreffend die Gründung einer GmbH.) und vor allem Bd. 124 S. 279; es stellt in dieser Entscheidung auf S. 289 auf die gleiche Stufe der bloßen Anfechtbarkeit, nicht Nichtigkeit des Generalversammlungsbeschlusses folgende Fälle: „Anfechtung wegen Irrtums, Betruges, Drohung, Nichtigkeit wegen Scheingeschäfts und wegen Wuchers oder Sittenwidrigkeit bei Verpflichtungen aus Gründungsverträgen und Zeichnungsgeschäften.“ Alle diese Fälle sind also gleich zu behandeln und bewirken auch bei der Umwandlung nur Anfechtbarkeit, siehe die folgenden Ausführungen unter b.

Zu den nach vorstehenden Ausführungen anzuerkennenden Fällen der Nichtigkeit der Abstimmung ist noch zu bemerken: Im allgemeinen Aktienrecht wird gewöhnlich noch untersucht, wie weit der Beschluß auf der wichtigen Abstimmung beruht; nur insofern dies der Fall ist, wird der Beschluß als hinfällig angesehen, d. h.: es ist der Beweis der Einflußlosigkeit einer Verletzung auch zwingender Vorschriften zugelassen; vgl. RG. Bd. 105 S. 373; dazu Staub § 271 Anm. 4 a. E., Anm. 11 zu § 259 und Anm. 16 zu § 273. Insbesondere wendet sich diese letztere Anmerkung gegen die neuere Rechtsprechung, wonach auch eine Verletzung der Mehrheitsvorschriften nur Anfechtbarkeit, nicht Nichtigkeit erzeuge. Für das Umwandlungsgefetz selbst ist zu berücksichtigen, daß hier immer Einstimmigkeit verlangt wird; hier beruht also der Beschluß immer auf allen Stimmen, und eine nach vorstehenden Ausführungen anzuerkennende Nichtigkeit der Abstimmung hat daher hier immer den Hinfall des Beschlusses zur Folge. Bei der Umwandlung durch Mehrheitsbeschluß nach § 3 ff. Durchf. Bd. dagegen wird die Frage wieder bedeutsam; über die einander entgegengesetzten Meinungen siehe die Übersicht bei Goldschmit, Anm. 13 zu § 273 HGB. Das Reichsgericht nimmt in den Entsch. 75, 239; 111, 227 nur Anfechtbarkeit an. Für die Umwandlung wird man, soweit infolge eines Willensmangels bei der Abstimmung und dadurch eintretende Nichtigkeit der Abstimmung die nach § 4 Durchf. Bd. erforderliche Mehrheit nicht erreicht wird, angesichts des zwingenden Charakters der Vorschriften, die zur Nichtigkeit der Abstimmung führen,

Nichtigkeit des Beschlusses annehmen müssen. Siehe im übrigen Bem. zu § 3, § 4 DurchfV.D; Anm. 10 zu § 10 UmwG.

Auch bei Nichtigkeit eines Beschlusses treten gewisse Folgen des „Rechtsscheins“ gemäß § 311 Abs. 3 HGB. ein. Für den Fall der §§ 2, 8 UmwG. hat dies keine Bedeutung, wohl aber für den Fall des § 9; vgl. hierüber Anmerkungen zu § 10.

b) **Anfechtbarkeit.** Als Anfechtungsgründe kommen hier zunächst die Willensmängel nach § 119 ff. BGB. in Betracht, also Irrtum, Drohung und Täuschung. Der Willensmangel betrifft die Abstimmung, und ein Aktionär kann nur seine eigene Abstimmung aus einem solchen Grund anfechten; vgl. RG. Bd. 115 S. 385; Bd. 124 S. 291. Diese Anfechtung erfolgt nach den Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuches. Ist sie erfolgreich, so führt sie weiterhin zur Anfechtbarkeit des ganzen Generalversammlungsbeschlusses, wenn das Abstimmungsergebnis auf der Abstimmung des Anfechtenden beruht; vgl. die beiden eben angeführten Reichsgerichtsentscheidungen. Es ist schon oben zu a erwähnt, daß diese Kaufalität beim Umwandlungsgesetz selbst mit der danach erforderlichen Einstimmigkeit immer gegeben ist. Beim Mehrheitsbeschluß nach § 4 DurchfV.D. dagegen kommt es darauf an, ob infolge der durchgedungenen Anfechtung die vorgeschriebene Mehrheit nicht mehr erreicht wird.

Den eben erwähnten Anfechtungsgründen sind, wie oben zu a erwähnt, die Fälle des Scheingeschäfts und der Unfittlichkeit (insbesondere des Wuchers) gleichzustellen. Das Reichsgericht hat dies, wie die oben wörtlich zitierte Stelle aus RG. Bd. 124 S. 289 ergibt, im allgemeinen bei den Verpflichtungen aus Gründungsverträgen und Zeichnungsgeschäften getan, und zwar deshalb, weil diese Willenserklärungen nicht nur interne Bedeutung unter den Gesellschaftern oder zur Gesellschaft haben, sondern sich an die Öffentlichkeit wenden. Aus den gleichen Gründen wird, wie sogleich noch zu erörtern, mit geschehener Eintragung die Berufung auf einen der angegebenen Gründe nach außen hin schlechthin versagt. Der Umwandlungsbeschluß ist ebenfalls als eine Erklärung an die Öffentlichkeit anzusehen. Er statuiert, daß das Rechtsobjekt der AG. untergehen soll, daß der Vermögensübernehmer unbeschränkt haften soll, er begründet damit Rechte für die Gläubiger der AG. (ihnen haftet jetzt auch der Übernehmer) und für die Gläubiger des Übernehmers (sie können, nach Ablauf der Sperrfrist, mit dem auf den Übernehmer übergegangenen Vermögen der früheren AG. rechnen); ferner Rechte der abzufindenden Aktionäre nach § 5 DurchfV.D. Bei der Umwandlung nach § 9 UmwG., §§ 1, 3 DurchfV.D. kommt noch die Errichtung einer neuen Gesellschaft durch den Generalversammlungsbeschluß hinzu. Es handelt sich nach alledem um eine Erklärung, die im eminentesten Sinne an die Öffentlichkeit gerichtet ist, mindestens so stark wie die Gründungs- und Zeichnungs-

erklärung. Auch für den Umwandlungsbeſchluß muß daher den Willensmängeln des Irrtums, der Drohung und Täufchung der Fall des Scheingefchäfts und des Verstoßes gegen § 138 BGB. gleichgeſtellt werden. Auch ſie begründen daher nicht Richtigkeit, ſondern Anfechtbarkeit.

Die hiernach ſich ergebende Anfechtbarkeit für alle vorerwähnten Fälle betrifft aber nur die „innergeſellſchaftliche Wirkſamkeit des Generalverſammlungsbeſchlusses“, RG. Bd. 124 S. 289. Sie iſt unabhängig von der Eintragung und wird durch dieſe nicht berührt. Sie behält auch ihre Bedeutung, wenn die AG. inſolge der Umwandlung vernichtet worden iſt. „Selbſt wenn es hier beim Übergang des Vermögens der aufgenommenen Geſellſchaft verbleiben müßte, wäre die Ungültigkeitserklärung der Genehmigungsbeſchlüſſe jedenfalls in Anſehung etwaiger Schadenserſatzanſprüche der geſchädigten Aktionäre gegen Vorſtands- und Aufſichtsratsmitglieder der ... Geſellſchaft immer noch rechtlich von Bedeutung“ (RG. Bd. 124 S. 291). Die Klage wäre, wie ebendort ausgeſprochen, gemäß § 308 HGB. gegen den Vermögensübernehmer zu richten. Ihre praktiſche Wirkſamkeit iſt allerdings, wenigſtens wenn eine AG. umgewandelt wird, mit Lehmann in Düringer-Hachenburg § 250 Anm. 48 und Hueſc S. 121 ſowie Staub § 252 Anm. 31 a im allgemeinen als gering anzuschlagen. Der in der Generalverſammlung anweſende Aktionär kann wegen Willensmangels nur anfechten, wenn er auch Proteſt zu Protokoll erklärt. Das könnte vorkommen, wenn er erſt nach der Abſtimmung und noch vor Schluß der Generalverſammlung ſeinen Irrtum bemerkt; zu begründen braucht er ſeinen Proteſt ja nicht. Außerdem müßte er binnen einem Monat Anfechtungsklage erheben. Schließlich müßte er die Eintragung wegen der ſogleich zu erörternden Wirkungen verhindern. Wegen des nichtanweſenden Aktionärs vgl. Anm. 3 zu § 10.

Wie vorſtehend dargelegt, enden die abſoluten, nach außen wirksamen Folgen der Anfechtungsmöglichkeit, ſoweit dieſe ſich auf die hier unter b beſprochenen Gründe ſtützt, mit der Eintragung des Umwandlungsbeſchlusses in das Handelsregister. Das öffentliche Intereſſe an der Aufrechterhaltung der an die Öffentlichkeit gerichteten Umwandlungserklärung geht dem Schutze des Aktionärs vor. Iſt daher die Eintragung erfolgt, ſo iſt die Umwandlung mit ihren Folgen bewirkt, die AG. untergegangen, das Vermögen nebst Schulden auf den Übernehmer übergegangen, und alle dieſe Folgen können mit abſoluter Wirkung nicht mehr rückgängig gemacht werden.

Vgl. im übrigen weitere Ausführungen über Richtigkeit und Anfechtbarkeit in den Anmerkungen zu § 10 UmwG. ſowie zu § 4 DurchfBd.

11. Eigentümer des Vermögens wird nach der Umwandlung der Einmann, alſo je nachdem eine natürliche Perſon (auch ein minderjähriges Kind), eine BGB.-Geſellſchaft, eine Erbengemeinſchaft, oder die juridiſche Perſon, die vordem die Aktien beſaß.

Eine **Bilanz des Übernehmers** kommt hier nur in Frage, wenn das übernommene Vermögen in ein Betriebsvermögen des Übernehmers gelangt, sei es, daß ein übernommenes Handelsgeschäft fortgeführt wird, sei es, daß zwar die Aktiengesellschaft kein Handelsgewerbe betrieb (z. B. eine Grundstücksgesellschaft), daß die Aktien aber zum Betriebsvermögen des Einzelmannes (Hauptgesellschafters) gehörten, so wenn eine Holdinggesellschaft oder Grundstücksgesellschaft aufgelöst wird, welche Tochtergesellschaft einer Aktiengesellschaft oder eines Einzelkaufmanns ist. Für alle diese Fälle gilt entsprechend, was oben in Anm. 8 zu § 2 gesagt ist: Eine Kontinuität der Bilanzen oder Bilanzwerte besteht handelsrechtlich nicht. Der Übernehmer kann das übernommene Vermögen nach Abzug der Schulden zum „Anschaffungspreis“ einsehen, d. h. zu dem Werte, mit dem bisher die Aktien zu Buch standen (beim „Hauptgesellschafter“: unter Berücksichtigung einer Abfindung an die ausgeschiedenen Aktionäre). Er kann aber auch das übernommene Vermögen völlig frei nach den Vorschriften des § 40 HGB. bewerten; für Aktiengesellschaften wird aber auch in diesem Falle der Anschaffungspreis gemäß § 261 Nr. 1, 2 HGB. als Höchstgrenze anzusehen sein, ebenso für Anlagegegenstände, die eine GmbH. übernimmt, vgl. § 42 Nr. 1 GmbHG. Es liegt hier ein tauschartiger Vorgang vor; dem Untergang des Aktienrechts steht die Übertragung des Vermögens gegenüber. Daher wird als Anschaffungspreis des übernommenen Vermögens der Wert der Aktien zu gelten haben, und zwar derjenige Wert, den die Gesellschaft für den Umwandlungszeitpunkt als Wert der Aktien hätte einsehen dürfen; das ist nicht notwendig der letzte Buchwert, da dieser unter den Anschaffungskosten liegen konnte und das Hinaufgehen bis auf diesen nicht verwehrt ist; in diesem beschränkten Umfang kann also auch die übernehmende Aktiengesellschaft (bzw. GmbH. für Anlagewerte) eine stille Reserve, die in den Aktien lag, aktivieren.

Je nachdem der Vermögensübernehmer hiernach verfährt, entsteht handelsrechtlich Gewinn oder Verlust, wobei auf jeden Fall die Entnahmebeschränkung des § 8 zu berücksichtigen ist, vgl. unten Anm. 14. Die Differenz gegenüber der bisherigen Aktienbewertung kann in jedem Falle auch auf Kapitalkonto (bzw. Reservekonto) gebracht werden.

12. Insbesondere: die Firma. a) Gehörten die Aktien zum Betriebsvermögen eines Einzelkaufmanns und geht dadurch ein übernommenes Handelsgeschäft (und nur für ein solches ist eine Verwendung der alten Firma nach § 5 Abs. 2 UmwG., § 12 DurchfW.D. möglich) in das schon vorhandene Betriebsvermögen über, oder wird es, falls die Aktien sein Privatbesitz waren, nach dem Übergang alsbald in das bisherige Betriebsvermögen übernommen, so gelten die Bestimmungen des § 5 Abs. 2 UmwG., § 12 Abs. 1 und 2 DurchfW.D.; siehe dort die Anm.

b) Gehörten die Aktien einer natürlichen Perſon ohne Betriebsvermögen, und geht mit dem Vermögen der aufgelöſten Aktiengeſellſchaft ein Handelsgewerbe über, das von der bisherigen Privatperſon fortgeführt wird, ſo muß dieſe jetzt eine Firma annehmen, da ſie ja das Handelsgewerbe weiterbetreibt. Inſolgedeſſen kann ſie auch von § 5 UmwG., § 12 DurchfW.D. Gebrauch machen; inſondere iſt durch den erwähnten § 12 Abſ. 2 die Regel der Firmenbildung nach § 18 HGB. durchbrochen. Siehe das Nähere zu § 5 UmwG., § 12 DurchfW.D. Geht kein Handelsgewerbe mit über, ſondern z. B. nur Grundbeſitz oder ſonſtiges Vermögen oder ein bloßer Handwerksbetrieb, ſo iſt eine Eintragung ins Handelsregister nicht möglich und daher auch nicht die Anwendung des § 5 UmwG., § 12 DurchfW.D.

c) Geht das Vermögen auf eine juristiſche Perſon über, die eine Firma führt, inſondere auf eine Aktiengeſellſchaft oder Kommanditgeſellſchaft auf Aktien, eine GmbH., Genoſſenſchaft, Gewerſchaft, einen Verſicherungsverein a. G. (§ 32 VerſAuffG.), ſo entſtehen bezüglich der Firma keine Schwierigkeiten; § 5 UmwG., § 12 DurchfW.D. ſind anwendbar. Daſſelbe gilt für einen Betrieb des Reiches, der Länder und Kommunalverbände, die nach § 36 HGB. eingetragen ſind oder ſich gleichzeitig eintragen laſſen.

d) Bei anderen juristiſchen Perſonen, inſondere Stiftungen, Vereinen uſw. muß, wenn ein Handelsgewerbe übernommen und fortgeführt wird, die Eintragung ins Handelsregister nach § 33 HGB. erfolgen, womit § 5 UmwG., § 12 DurchfW.D. anwendbar werden. Allerdings würde die Übernahme eines Handelsgewerbes bei einem eingetragenen Verein die Entziehung der Rechtsfähigkeit nach § 43 Abſ. 2 BGB. zur Folge haben können.

13. Gläubigerſchutz. Für die Innehaltung der Vorſchriften in §§ 6, 7 hat der übernehmende Geſellſchafter zu ſorgen, alſo bei juristiſchen Perſonen deren zutändige Vertreter, beim Minderjährigen der Vater oder Vormund uſw. Dieſe verantwortlichen Perſonen trifft auch die Strafandrohung des § 15, ſiehe dort das Nähere.

14. Entnahmen. Wenn der Wortlaut betreffend das Verbot von Entnahmen in Abſ. 2 des vorl. § 8 anders lautet als in § 7 Abſ. 4 Satz 2, indem hier nur ſchlechthin von Entnahmen geſprochen wird, ohne Rückſicht darauf, ob ſie vom Kapitalkonto uſw. entnommen werden, und indem der Begriff der Zahlungen fehlt, ſo erklärt ſich das einfach daraus, daß hier das geſamte Betriebsvermögen dem Vermögensübernehmer allein gehört. „Zahlungen“ an ihn in dem Anm. 5 zu § 7 dargelegten Sinne, d. h. Rechtsbeziehungen wie zwiſchen Gläubiger und Schuldner, ſind begrifflich hier nicht möglich. Buchmäßig wird zwar auch der alleinige Eigentümer eines Betriebsvermögens erkannt oder beſtet; das ſchafft

aber keine rechtlichen Ansprüche oder Pflichten. Es steht ihm frei, in beliebigem Umfange Gegenstände, die er bisher dem Betriebsvermögen gewidmet hatte, herauszunehmen und in sein Privatvermögen oder ein anderes Betriebsvermögen zu überführen. Diese Aufhebung der Betriebsverbundenheit ist „Entnahme“ aus dem Betriebsvermögen, also ein tatsächlicher, kein rechtsgeschäftlicher Vorgang. Schon dieser Vorgang ist verboten, weil er die Verbundenheit des Gegenstandes mit dem Sondervermögen aufheben würde. Noch vielmehr ist es natürlich verboten, den entnommenen Gegenstand weiter für andere Zwecke zu verwenden; so wenn der übernehmende Einzelkaufmann Beträge aus dem Sondervermögen entnimmt und verbraucht, oder wenn eine übernehmende AG., die alle Aktien der aufgelösten Gesellschaft besaß, Gelder aus dem Sondervermögen entnimmt und an ihre Aktionäre als Dividenden verteilt.

Gleichgültig ist auch hier, ob die Entnahme in bar oder in Sachwerten erfolgt. Die Verletzung des Entnahmeverbotes hat die gleichen Folgen wie die Vereinigung der beiden Vermögensmassen, vgl. Anm. 4 zu § 7 und ferner § 15 UmwG.

3. Umwandlung unter gleichzeitiger Errichtung einer offenen Handelsgesellschaft.

§ 9 UmwG.

Die Generalversammlung einer Aktiengesellschaft kann die Errichtung einer Offenen Handelsgesellschaft, an der alle Aktionäre als Gesellschafter beteiligt sind, und zugleich die Übertragung des Vermögens der Aktiengesellschaft beschließen (Umwandlung). Die Vorschriften der §§ 2 bis 7 finden Anwendung; außerdem gelten die folgenden besonderen Vorschriften.

Inhaltsübersicht:

- | | |
|--|--|
| 1. Systematische Bedeutung der Vorschrift. | 5. Muß die neue OHG. ein Handelsgewerbe betreiben? |
| 2. Die Zahl der Aktionäre. | 6. „Alle Aktionäre“. |
| 3. Der Vorgang der Umwandlung. | 7. Anwendung der §§ 2—7. |
| 4. Die Schaffung des neuen Rechtsobjekts. | |

1. Systematische Bedeutung der Vorschrift. Die §§ 9—11 regeln die Fälle, in denen sich die Aktien nicht in einer Hand befinden, also mehrere Aktionäre vorhanden sind. Sie lassen für diese Fälle nur einen ganz bestimmten Weg übrig, nämlich den Übergang des Vermögens der AG. auf eine neu zu errichtende Offene Handelsgesellschaft; § 12 läßt auch die Form der Kommanditgesellschaft zu. Es werden hier also, unter

Berücksichtigung der anderen Formen der umzuwandelnden Gesellschaft (§§ 13, 14) folgende Fälle getroffen:

umzuwandelnde Gesellschaft: Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien, Gesellschaft m. b. H.

Erwerber des Vermögens: Offene Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft.

Auch hier bringt die DurchfW. erhebliche Erweiterungen, und zwar in doppelter Hinsicht:

- a) Statt des einstimmigen Zusammenwirkens aller auch hier **Mehrheitsbeschluß** von mindestens 90% des Aktienkapitals; nur die Zustimmungenden bilden die neue OHG. Vgl. das Nähere zu §§ 3 ff. DurchfW.
- b) Statt Gründung einer OHG. diejenige einer **Gesellschaft des bürgerlichen Rechts**, wenn kein Handelsgewerbe betrieben wird. Das Nähere siehe zu § 1 DurchfW. und unten Anm. 5.

2. Die Zahl der Aktionäre ist gleichgültig; es müssen mindestens 2 sein (andernfalls liegt ein Fall der §§ 2, 8 vor), und es können beliebig viele sein. Flechtheim in Düringer-Hachenburg Band II S. 526 verweist auf Fälle, in denen eine Offene Handelsgesellschaft mehrere Duzend Gesellschafter hatte, oder 65 (RG. 91, 166) oder gar 159 (RG. 36 S. 60). Eingehend werden derartige Gesellschaften mit großer Mitgliederzahl geschichtlich und rechtlich erörtert von Dr. Ernst A. B. Flechtheim „Die kapitalistisch ausgestaltete Personalgesellschaft“ (Berlin 1934) S. 24 ff.; dort weist der Verfasser bis ins 15. Jahrhundert zurück solche Gesellschaften nach, und führt insbesondere an, daß von den 1931/32 in Deutschland bestehenden 234 Zuckerfabriken heute noch 34 in Form der Offenen Handelsgesellschaft und 1 in Form der Kommanditgesellschaft bestehen, wovon 13 kapitalistisch-kollektivistisch organisiert sind. Hiernach ist es durchaus möglich, daß nicht nur Aktiengesellschaften und GmbH. mit einigen wenigen Gesellschaftern („Familiengesellschaften“), sondern auch andere mit viel größerer Mitgliederzahl in geeigneten Fällen von der Umwandlung Gebrauch machen.

Andererseits können gemäß § 10 DurchfW. **juristische Personen**, denen Aktien gehören, sich an der Umwandlung in eine OHG. (oder sonstige Personalgesellschaft) nicht beteiligen, ferner können Aktionäre, die die Form der OHG. oder KommGes. haben, nicht teilnehmen; siehe unten Anm. 6.

3. Der Vorgang der Umwandlung. Die Umwandlung ist auch hier Vermögensübergang von dem bisherigen Eigentümer (der umzuwandelnden Gesellschaft) auf ein anderes Rechtssubjekt, also Wechsel des Eigentümers, wobei wirtschaftliche Identität der beteiligten Personen vor und nach der Umwandlung gegeben ist; vgl. oben Anm. 4 zu § 1 UmwG. Das

Besondere der Umwandlung nach § 9 besteht aber darin, daß der neue Eigentümer erst geschaffen werden muß; insofern treten zu den bisherigen Bestimmungen der §§ 2—7, die auch hier angewendet werden, weitere Vorschriften hinzu, die die Schaffung dieses neuen Rechts-subjektes betreffen. Dazu kommen, da hier ja mehrere Aktionäre vorhanden sind, Vorschriften über die Einstimmigkeit in § 10 UmwG., bzw. über die Mehrheit in § 4 DurchfW.D.

4. Die Schaffung des neuen Rechtssubjekts. Dieses ist eine Offene Handelsgesellschaft (im Falle des § 12 eine Kommanditgesellschaft). Eine solche wird sonst durch Gesellschaftsvertrag errichtet. Dieser ist zwar seinem Wesen nach ein obligatorischer, gegenseitiger Vertrag nach §§ 320 ff. BGB. Aber er ist nicht nur ein solcher. Er ist zugleich ein kollektiver, sozialrechtlicher Gesamttakt, der eine neue Personenverbundenheit, eine rechtlich organisierte Personengemeinschaft errichtet. Vgl. so besonders Geiler in Düringer-Hachenburg Band II S. 15 ff., 53 ff. Der Gesellschaftsvertrag (gleichgültig, in welcher Form er geschlossen ist, also auch mündlich, soweit nicht strengere Form erfordert ist), wird daher mit Recht von Geiler als „Gründungsakt“ bezeichnet. Vgl. ferner v. Thur, Band I S. 478: „Auch bei Gesellschaften kann man sagen, daß nicht nur Beziehungen unter den Gesellschaftern entstehen, sondern, wenn auch keine neue Person, so doch ein neues, dem Willen des Einzelnen entzogenes Vermögen; auch die Verabredung einer Gesellschaft ist in diesem Sinn ein Kreationssakt“. Vgl. ferner Bing in Düringer-Hachenburg, § 182 HGB. Anm. 20: „Der Schaffung der juristischen Person liegt also wesentlich derselbe Rechtsvorgang zugrunde wie der Schaffung der OHG. oder jeder anderen Gesamthand“. Hinsichtlich der OHG. insbesondere siehe weiterhin Wieland, Handelsrecht Band I S. 518: „Sie (die Offene Handelsgesellschaft) ist im Gegensatz zur bürgerlichen Gesellschaft ein Verband mit eigener Rechts- und Parteifähigkeit, d. h. das Vermögen steht den jeweiligen Gesellschaftern in ihrer Verbundenheit zu“. Vgl. ferner dazu Flechtheim in Düringer-Hachenburg Band II S. 530 f., 539 f., wonach die OHG. immer Außengesellschaft ist, d. h. eine gesamthänderisch verbundene Personeneinheit, die durch einen auf eine solche Außengesellschaft gerichteten Vertrag errichtet wird. Übrigens ist auch die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, die nach § 1 DurchfW.D. gegründet werden kann, nach dieser Bestimmung auch immer Außengesellschaft, sodaß insofern auch auf sie die hier gemachten Ausführungen über ihren Errichtungsakt und Gesellschaftsvertrag zutreffen.

Im vorliegenden Gesetz wird von einem besonderen Gesellschaftsvertrag der OHG. zwar abgesehen; sie entsteht durch Eintragung des Umwand-

lungsbeschlusses (§ 11 Abs. 2). In den bisherigen Äußerungen des Schrifttums wird meist auf die Besonderheit verwiesen, daß hier die D. H. G. durch die Beschlußfassung eines ganz anderen Rechtsobjekts, der umzuwandelnden Aktiengesellschaft, entstehe. Das wird den Bestimmungen des UmwG. nicht gerecht. Der Umwandlungsbeschluß der Generalversammlung genügt hier zunächst nur dann, wenn alle Aktionäre anwesend sind und bejahend mitstimmen (bzw. bei Umwandlung durch Mehrheitsbeschluß die nach § 4 Durchf. B. D. erforderlichen 90% des Kapitals). Andernfalls bedarf es noch einer besonderen, formellen Zustimmung der nicht erschienenen Aktionäre. Außerdem aber müssen hier dem Generalversammlungsbeschluß gerade diejenigen Personen zustimmen, deren Sache sonst die Errichtung der Offenen Handelsgesellschaft wäre; und sie müssen einem Beschlusse zustimmen, der die wesentlichen Elemente für das Entstehen der neuen D. H. G. enthält. Hieraus ergibt sich:

Der Generalversammlungsbeschluß bleibt zwar auch hier ein Kollektivakt der Aktionäre. Da diese aber zugleich die Mitglieder der künftigen Offenen Handelsgesellschaft sind und sein wollen, so enthält der Generalversammlungsbeschluß in diesem Falle, wie oben in Anm. 6 zu § 8 bereits dargelegt worden ist, zugleich den Kollektivakt für die Errichtung der D. H. G., m. a. W. den Gründungsakt der D. H. G., den Gesellschaftsvertrag; nur daß dieser Gesellschaftsvertrag hier zwangsläufig an die Form eines Kollektivaktes der Aktionäre gebunden ist, in dem er mitenthalten ist.

a) Das Vorliegen eines Vertrages wird noch deutlicher, wenn nicht alle Aktionäre (bzw. bei Mehrheitsbeschluß 90% des Kapitals) anwesend sind. Dann genügt, wie vorstehend schon bemerkt, der Kollektivakt des Generalversammlungsbeschlusses nicht, sondern es müssen noch die ausdrücklichen „Zustimmungen“ der abwesenden Aktionäre hinzukommen, gesonderte rechtsgeschäftliche Willenserklärungen, die neben dem Beschluß vorhanden sein, zu ihm hinzutreten müssen; vgl. das Nähere in Anm. 3 zu § 10. Sie gelten aber nicht für sich, sondern eben nur in ihrer Beziehung zum Generalversammlungsbeschluß, den sie durch eine besondere rechtsgeschäftliche Erklärung ergänzen und zu dessen Wirksamkeit sie erforderlich sind. Dann ist in dem Beschluß und den Zustimmungserklärungen zusammen der Gründungsakt der Offenen Handelsgesellschaft mitenthalten.

b) Wegen dieser Bindung an den Generalversammlungsbeschluß und dessen Eintragung modifizieren sich auch die sonst den Gesellschaftsvertrag einer D. H. G. betreffenden Rechtsregeln, insbesondere hinsichtlich der Anfechtung; vgl. das Nähere zu § 10.

Im übrigen ist nur die Errichtung der D&G. in dieser Weise an den Generalversammlungsbeschluß gebunden. Nach Entstehung der D&G. können die Gesellschafter das Vertragsverhältnis verändern, wie sie wollen; mit obligatorischer Wirkung für die Zeit nach der Eintragung können sie dies auch schon vorher durch besonderen Gesellschaftsvertrag untereinander oder mit Dritten, die etwa nach der Entstehung der D&G. in diese eintreten sollen.

5. Muß die neue D&G. ein Handelsgewerbe betreiben? Oder muß sie wenigstens nach §§ 2, 3 HGB. eintragungsfähig sein? Die Frage war bis zur Durchf&D. zweifelhaft. Für die Bejahung spricht, daß andernfalls eine große Anzahl von unechten Offenen Handelsgesellschaften (und Kommanditgesellschaften) in das Handelsregister hineingerät, nachdem man doch gerade die wirtschaftlich nicht berechtigten Aktiengesellschaften und Gmb&H. daraus herausbringen will, daß also materiell eine Unrichtigkeit des Handelsregisters herbeigeführt wird. Andererseits sprechen für die Verneinung der Fragen gewichtige Gründe. Zunächst macht der Text des Gesetzes keinerlei Unterschied (vgl. dagegen § 5 Abs. 2). Sodann geht der Sinn und Zweck des Gesetzes, wie die amtlichen Erläuterungen Abs. 4 ergeben, auf die Beseitigung gerade z. B. der Grundstücksgesellschaften, die zum großen Teil (soweit es nicht Grundstückshandelsgesellschaften sind) kein Handelsgewerbe betreiben; der große Kreis dieser Gesellschaften, ebenso der Holdinggesellschaften und zahlreicher anderer Gesellschaften ohne Handelsgewerbe (z. B. mit Handwerksbetrieben) war dann (solange nicht die Errichtung einer BGB.-Gesellschaft zugelassen war), entgegen dieser ausgesprochenen Gesetzesabsicht, von der Umwandlung ausgeschlossen. Und endlich wird bei Bejahung obiger Frage die Durchführung des Gesetzes sehr erschwert; es muß dann der Registerrichter für die Aktiengesellschaften erst in eine umständliche materielle Prüfung eintreten, ob die neu zu gründende Gesellschaft den Anforderungen der §§ 1 und 2 HGB. entspricht. Für die Verneinung obiger Fragen hat sich daher bis zum Erlaß der Durchf&D. das Schrifttum überwiegend ausgesprochen; vgl. insbesondere Böttcher-Meilicke in der 1. Aufl. S. 45; Groshuff JW. 1934 S. 1824; Seybold S. 734 Anm. 75. Jetzt ist durch die Durchf&D. die Entscheidung im gegenteiligen Sinne gefallen. Nur wenn die Voraussetzungen der §§ 1, 2 HGB. gegeben sind, ist Umwandlung in eine D&G. oder KommG. möglich, andernfalls nur in eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts. Vgl. das Nähere für diese Fälle in den Anm. zu § 1 Durchf&D.

6. „Alle Aktionäre“. Es müssen alle Aktionäre an der neuen D&G. beteiligt sein (bei Umwandlung durch Mehrheitsbeschluß mindestens 90% des Kapitals, § 4 Durchf&D.). Darüber, daß das Anteilsverhältnis das-

selbe sein müsse wie bei der AG., sagt das Gesetz nichts (vgl. Anm. 8 zu § 10). Gehört zu den Aktionären eine **juristische Person**, so ist die Umwandlung ohne Genehmigung des Reichsjustizministers bzw. der von ihm delegierten Stelle nicht möglich, vgl. § 10 DurchfW.D. (Bis zum Inkrafttreten dieser Bestimmung war handelsrechtlich die Teilnahme einer juristischen Person möglich, wenn auch wegen § 8 I. DurchfW.D. zum StErlG. kaum praktisch). Vgl. die Anm. zu § 10 DurchfW.D. In solchem Falle kann die Umwandlung ohne Genehmigung nur erfolgen, wenn die juristische Person alle Aktien aufkauft und Einmann wird (§ 8 UmwG.), oder wenn sie mindestens 90% der Aktien erwirbt und als „Hauptgesellschafter“ umwandelt, § 6 II der DurchfW.D.

Ferner aber kann, wenn eine Offene Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft zu den Aktionären gehört, diese nach allgemeinen Grundsätzen nicht persönlich haftender Gesellschafter einer OHG. werden; vgl. Staub, Anm. 23 zu § 105 HGB. Es muß dann entweder in eine Kommanditgesellschaft nach § 12 UmwG. umgewandelt und die Aktionär-OHG. oder =KommGes. dort Kommanditist werden, was zulässig ist; vgl. Staub, Anm. 6 zu § 161 HGB. und Crisolti, JW. 1935 S. 173; in diesem Falle kann zu den Gesellschaftern der OHG. oder KommGes., welche Kommanditist wird, auch eine juristische Person gehören, da diese ja dann nicht unmittelbar an der durch die Umwandlung neu entstehenden Kommanditgesellschaft beteiligt ist; so auch Crisolti a. a. O. S. 180. Oder aber die Aktionär-OHG. oder =KommGes. muß verfahren wie nach Vorstehendem eine juristische Person, also Alleinaktionär bzw. Hauptgesellschafter werden oder ausscheiden.

Dürfen ferner nur die Aktionäre beteiligt sein, oder dürfen von vornherein **auch Fremde aufgenommen werden**? Meines Erachtens nicht. Es würde dann an der Identität der Mitwirkenden bei den beiden Kollektivakten (Generalversammlungsbeschluß und Gründungsakt der OHG.) fehlen. Ein Fremder kann auch nicht dem Generalversammlungsbeschluß der Aktionäre „zustimmen“, sondern nur einen Gesellschaftsvertrag mit den Beteiligten schließen; natürlich kann das mit obligatorischer Wirkung schon vor der Umwandlung geschehen, und vor allem darf es sofort nach der „Entstehung“ der OHG., also der Eintragung des Generalversammlungsbeschlusses erfolgen. Bei anderer Auffassung wäre auch die Klarheit des ganzen Umwandlungsvorganges mit seinen gerade auf die Identität der Beteiligten gerichteten Bestimmungen und ihren Folgen in Frage gestellt.

7. Anwendung der §§ 2—7. Diese Bestimmungen sind in vollem Umfang anzuwenden, soweit sich nicht daraus, daß hier keine Einmanngesellschaft vorliegt, Abweichungen ergeben. Es gelten also die obigen Ausführungen zu den §§ 2—7 auch hier. So kommt es insbesondere

handelsrechtlich (anders steuerrechtlich) nicht darauf an, wann die Aktionäre die Aktien erworben haben; maßgebend ist der Zeitpunkt der Beschlussfassung, für Abwesende der Zeitpunkt der Zustimmung. Gleichgültig ist, ob die Aktien voll eingezahlt sind. Auch schadet es nichts, wenn die AG. eigene Aktien besitzt; vgl. dazu § 9 DurchfW.D. Die Umwandlung muß in einer Generalversammlung beschlossen werden, siehe das Nähere zu § 10. Für die Anmeldung gilt § 3 zusammen mit § 11 Abs. 1 und 3. Für die Umwandlungsbilanz gilt § 3; vgl. dazu Anm. 5 zu § 11, Anm. 8, 9 zu § 10. Für die Eintragung und ihre Wirksamkeit gilt § 4 zusammen mit § 11 Abs. 2. Für die Firma gilt § 5 in Verbindung mit § 10 Abs. 3 UmwG., § 12 DurchfW.D. Für den Gläubigerschutz gelten die §§ 6 und 7.

§ 10 UmwG.

(1) Dem Umwandlungsbeschluß müssen alle anwesenden Aktionäre zustimmen. Er bedarf zu seiner Wirksamkeit auch der Zustimmung der nicht erschienenen Aktionäre, die gerichtlich oder notariell beurkundet werden muß.

(2) In dem Beschluß sind die Firma und der Ort, wo die Offene Handelsgesellschaft ihren Sitz hat, festzusetzen und die weiteren zur Durchführung der Umwandlung und der Errichtung der Gesellschaft erforderlichen Maßnahmen zu treffen.

(3) Die Firma muß den Vorschriften für die Firmen der Offenen Handelsgesellschaft entsprechen. Die Vorschriften des § 5 Abs. 2 bleiben unberührt.

Inhaltsübersicht:

- | | |
|---|--|
| 1. Die Generalversammlung. | 6. Insbesondere: die Firma der D.H.G. |
| 2. Abstimmung der erschienenen Aktionäre. | 7. Sitz der Gesellschaft. |
| 3. Zustimmung der nicht erschienenen. | 8. Sonstiger Inhalt des Beschlusses (darin: Festsetzung der Kapitalanteile). |
| 4. Inhalt des Umwandlungsbeschlusses: | 9. Die Umwandlungsbilanz (Verweisung). |
| A. Die Vermögensübertragung. | 10. Anfechtung und Nichtigkeit. |
| 5. Desgl.: | |
| B. Die Errichtung der neuen D.H.G. | |

1. Die Generalversammlung. Auch hier kann der Umwandlungsbeschluß nur in einer Generalversammlung der umzuwandelnden Gesellschaft gefaßt werden. Diese kann eine außerordentliche sein, kann aber auch mit der ordentlichen zusammengefaßt werden. Einzuberufen ist sie nach den Regeln des Gesetzes und des Statuts. Sind alle Gesellschafter anwesend, so kann sie in den vereinfachten Formen der Univerſalverſammlung stattfinden. Vgl. zu Vorstehendem § 2 Anm. 4, § 8 Anm. 6 ff.

Für die Vertretung in der Generalversammlung gelten die Ausführungen

in den Anm. 6 ff. zu § 8. Insbesondere kommt auch hier keine Legitimationsübertragung in Frage, sondern entweder Abtretung des vollen Aktienrechts (geschieht es fiduziarisch, so wird der Treuhänder Gesellschafter der neuen D.H.G.) oder offene Stellvertretung. Auch für die Abstimmung durch den Ehemann, Vater, Vormund usw. gilt alles zu § 8 Ausgeführte.

Auch hier tritt die Wirkung des Beschlusses erst mit der Eintragung ein, § 4 und § 11 Abs. 2.

2. Abstimmung der erschienenen Aktionäre. Die „anwesenden“ Aktionäre müssen nach § 10 Abs. 1 dem Beschlusse zustimmen; sie können sich also nicht der Stimme enthalten, noch weniger natürlich dagegen stimmen. Darf ein Anwesender, der sich der Stimme enthalten hat, die Zustimmung gleich einem Abwesenden nachträglich erklären? M. E. ja. Es liegt kein Grund vor, ihm dies zu verweigern, zumal die Stimmenthaltung ja häufig darauf beruhen wird, daß er die vorgelegten Unterlagen erst nachprüfen will, oder erst eine Einigung über Punkte herbeiführen will, die nicht in den Beschluß aufgenommen werden. Wegen bedingter Stimmabgabe vgl. Anm. 7 zu § 8 und Lehmann in Düringer-Hachenburg, § 252 Anm. 3. Es muß eine klare Zustimmung vorliegen. Diese fehlt, wenn der Aktionär zwar der Umwandlung zustimmt, sich aber an der neu zu errichtenden Gesellschaft nicht beteiligen will; eine solche Abstimmung ist als Ablehnung zu werten; Crispolli, JW. 35, 174. Der Beschluß muß einstimmig von allen Anwesenden gefaßt werden (Wegen Umwandlung durch Mehrheitsbeschluß siehe § 4 Durchf.W.D.).

3. Zustimmung der Nichterschiedenen. Wegen der besonderen Natur des Beschlusses, vgl. oben Anm. 6 zu § 8, Anm. 3 zu § 9, müssen auch die nichterschiedenen Aktionäre dem Beschluß ausdrücklich zustimmen, und zwar in gesicherter Form: Die Erklärung muß gerichtlich oder notariell beurkundet (nicht nur beglaubigt) werden. Von dieser Zustimmung hängt hier nach der ausdrücklichen Bestimmung in § 10 Abs. 1 die Wirksamkeit des Beschlusses ab. Solange nicht alle Zustimmungen erfolgt sind, bleibt die Wirksamkeit in der Schwebe. Eine Frist ist nicht gesetzt. Wenn ein nichterschiedener Aktionär die Zustimmung ausdrücklich ablehnt, so nimmt das Reichsgericht in dem sogleich zu erörternden Urteil Band 121 S. 238 an, daß damit die Unwirksamkeit des Beschlusses endgültig festgestellt sei. Für das UmwG. wird man nicht anzunehmen brauchen, daß damit der Beschluß unwirksam wird. Das Gesetz sieht dies nicht vor, und der Ablehnende kann ja noch umgestimmt werden und nachträglich zustimmen; daran ist er nicht gehindert. Nur kann solange keine Eintragung und daher auch keine Umwandlung erfolgen. Die „Zustimmung“ kann auch schon vor der Beschlußfassung ausgesprochen werden. Sie muß dann aber genau erkennen lassen, wozu sie erfolgt,

am besten also den Inhalt des zu fassenden Beschlusses in den Wortlaut der Urkunde aufnehmen.

Im Aktienrecht finden sich auch sonst Beispiele der Zustimmung. Vor allem ist an § 276 in Verbindung mit § 212 HGB. zu denken. (Dagegen handelt es sich bei der Zustimmung zur Verletzung von Sonderrechten um eine Verzichtserklärung, Staub, Anm. 9 zu § 250, die für die hier vorliegende positive Zustimmung zu den Wirkungen der Umwandlung nicht herangezogen werden kann). Auch dort wird für die Übernahme weiterer persönlicher Leistungen der Aktionäre ihre Zustimmung verlangt. Auch sie „muß noch zu dem ordnungsmäßigen Beschlusse hinzutreten“ (RW. 124, 238 und Flechtheim in Düringer-Hachenburg, § 212 Anm. 8, Brodmann, Anm. 1 zu § 276 HGB.). Sie kann ebenfalls vor oder nach dem Beschluß erfolgen (dort allerdings formlos). Auch ihr Mangel macht den Beschluß nicht nichtig oder anfechtbar, sondern wirkungslos. Aus der Rechtsprechung des Reichsgerichts, die früher bei mangelnder Zustimmung Nichtigkeit annahm (vgl. Staub, Anm. 10 zu § 112), seien hier die Sätze des Urteils Band 121 S. 238 (auf S. 244/45) angeführt, die auch für die Zustimmung nach dem Umwandlungsgegesetz Anwendung zu finden haben: „Es handelt sich also nicht darum, ob der Generalversammlungsbeschluß selbst nichtig oder anfechtbar ist, wenn nicht sämtliche Aktionäre zustimmen. Der Beschluß als solcher wird durch das Fehlen der Zustimmung, die ja nicht durch Abstimmung in der Generalversammlung betätigt zu werden braucht, weder nichtig noch anfechtbar. Nur die gewollte Wirkung... vermag er nicht herbeizuführen, solange nicht alle Aktionäre zugestimmt haben. Ein derartiger Beschluß gewinnt nicht dadurch volle Wirksamkeit, daß die nicht zustimmenden Aktionäre seine Anfechtung nach § 271 HGB. unterlassen.“

Die Zustimmungserklärung muß von dem „Aktionär“ abgegeben werden. Für seine Vertretung muß daselbe gelten wie für die Abstimmung des erschienenen Aktionärs, vgl. oben Anm. 1 sowie Anm. 8 ff. zu § 8. Für die Anfechtung der Zustimmung wegen Irrtums, Täuschung oder Drohung sowie für die Unwirksamkeit bei Geschäftsunfähigkeit gelten, da es sich um eine rechtsgeschäftliche Willenserklärung handelt, zwar an sich die allgemeinen Grundsätze des BGB. Allein auch hier ist zu berücksichtigen, daß die Zustimmung zu einem Generalversammlungsbeschluß der Aktionäre erfolgt, und daß sie nur die Abstimmung ersetzen soll. Es müssen daher für sie ähnliche Einschränkungen gelten wie für die Nichtigkeit oder Anfechtbarkeit einer Abstimmungserklärung, vgl. Anm. 10 zu § 8. Die Fälle der Nichtigkeit sind dieselben wie nach § 8 Anm. 10 zu a. Für alle übrigen Fälle, entsprechend Anm. 10 zu b zu § 8, wird man anzunehmen haben, daß auch hier nur die Anfechtungsflage gegen den Generalversammlungsbeschluß, auf den sich die

Zustimmung bezieht, nach § 271 HGB. zugelassen ist; da der nichterschienene Aktionär keinen Widerspruch zu Protokoll erklärt hat, verliert er dieses Recht. Er ist also insofern schlechter gestellt als der erschienene; allein es liegt auch kein Grund dazu vor, ihn besser zu stellen. Ohnehin kann er sich in der Versammlung, wenn er schon nicht selbst erscheinen will, vertreten lassen, ohne daß der Vertreter abstimmt; dadurch wahrt er sich das Anfechtungsrecht, z. B. im Falle vorheriger Zustimmung; ersieht der Vertreter aus den Unterlagen in der Versammlung, daß ein Anfechtungsgrund hinsichtlich der Zustimmungserklärung gegeben ist (z. B. aus der vorgelegten Bilanz gegenüber früheren Mitteilungen), so kann er Widerspruch zu Protokoll erklären. Bei einfachem Fortbleiben des Aktionärs verliert er dagegen das Anfechtungsrecht.

Auch hier findet das Anfechtungsrecht (nicht die Geltendmachung der Nichtigkeit; siehe aber unten Anm. 10) keine zeitliche Grenze mit der erfolgten Eintragung des Beschlusses. Die dadurch eingetretenen Folgen können mit absoluter Wirkung nicht mehr rückgängig gemacht werden; vgl. oben Anm. 10 b zu § 8.

Daß alle nichterschiedenen Aktionäre zugestimmt haben, muß dem Registerrichter nachgewiesen werden, ebenso daß sie zusammen mit den erschienenen die Gesamtheit der Aktionäre ausmachen.

4. Inhalt des Umwandlungsbeschlusses: A. Die Vermögensübertragung. In dieser Beziehung gilt für den Wortlaut des Beschlusses nichts Besonderes, vielmehr ist auf § 2 zu verweisen. Dieser Teil des Beschlusses muß mit demjenigen über die Errichtung der neuen Gesellschaft „zugleich“ gefaßt werden, also in einem einheitlichen Beschlusse; logisch und nach dem Text des Gesetzes wird er in dem Beschluswortlaut hinter die Errichtung der neuen Gesellschaft treten.

5. Inhalt des Beschlusses: B. Die Errichtung der OHG. Der Beschluß muß nach § 9 inhaltlich ausdrücklich die Errichtung einer Offenen Handelsgesellschaft enthalten; er muß ferner ausdrücklich erklären, daß daran alle Aktionäre als Gesellschafter beteiligt sind. M. E. reicht eine Fassung dahin aus: „Es wird eine Offene Handelsgesellschaft errichtet, an der alle Aktionäre als Gesellschafter beteiligt sind“ (natürlich mit Fortsetzung: Auf diese Offene Handelsgesellschaft wird das Vermögen der AG. übertragen). Es brauchen also m. E. im Beschlusse selbst die Namen der Gesellschafter nicht angeführt zu werden; daß diese Gesellschafter zugleich alle Aktionäre der AG. sind, muß ja ohnehin nachgewiesen werden, sei es aus dem Protokoll, sei es aus weiteren Beweismitteln. Es wird zwar häufig einfach und zweckmäßig sein, die Namen der Aktionäre einzeln anzuführen; bei einer großen Zahl von Aktionären (siehe oben Anm. 2 zu § 9) könnte es aber recht umständlich werden, und im Gesetz vorgeschrieben ist es nicht (a. A. Seybold S. 733 Anm. 73, der die An-

führung der Namen für unerlässlich hält). Ein Beweis für unsere Auffassung ergibt sich auch aus § 12, wo für den Kommanditisten besonders angeordnet ist, daß seine Bezeichnung in den Umwandlungsbeschluß aufzunehmen ist. Die Namen werden im übrigen durch die Liste bei der Anmeldung nach § 11 gesichert, die auch neben etwaiger Aufführung der Namen im Beschlusse notwendig ist. Und der Beschluß dürfte wohl auf jeden Fall mindestens in Abschrift auch zu den Akten der OHG. gebracht werden, siehe Anmerkung 4 zu § 11.

Jedenfalls genügt, abgesehen von dieser Frage der namentlichen Anführung, zur Errichtung der OHG. der Beschluß, daß sie errichtet werden soll, sowie die Festsetzung der Firma und des Sitzes (siehe hierzu das folgende). Ein Zweck der Offenen Handelsgesellschaft muß nach dem UmwG. nicht angegeben werden. Er liegt implizite in dem Begriff der Umwandlung: Zweck der OHG. ist die Übernahme des Vermögens der AG. Da damit zugleich der Betrieb eines Handelsgewerbes nach §§ 1, 2 HGB. gegeben sein muß (vgl. Anm. 5 zu § 9), so ist auch das Erfordernis des § 105 HGB. erfüllt, wonach Zweck der Gesellschaft „der Betrieb eines Handelsgewerbes“ sein muß. Natürlich kann dies im Beschluß besonders angegeben sein, jedoch enthebt dies den Registerrichter nicht der Nachprüfung, ob eine OHG. zulässig ist.

Die übrigen Merkmale des § 105 HGB.: Vorliegen einer Gesellschaft, deren Gesellschafter den Gläubigern unbeschränkt haften sollen (dies liegt im Beschluß auf Errichtung „einer Offenen Handelsgesellschaft“), ferner gemeinschaftliche Firma sind bei der Umwandlung erfüllt. Einige Besonderheiten des Beschlusses sind in § 10 geordnet; vgl. das Folgende.

6. Insbesondere: die Firma der OHG. In dem Generalversammlungsbeschluß muß die Firma der OHG. festgesetzt werden. Diese muß nach Abs. 3 den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs für Offene Handelsgesellschaften entsprechen. Maßgebend ist § 19 HGB.: Der Name (auch nur Zuname) mindestens eines der Gesellschafter oder mehrerer Gesellschafter, in diesem Falle mit einem das Vorhandensein einer Gesellschaft andeutenden Zusatz („und Co.“, „& Cie.“, „und Komp.“, „Offene Handelsgesellschaft“ usw.) muß zur Firmenbildung verwendet werden; oder der Name aller Gesellschafter, was sich natürlich nur bei wenigen Gesellschaftern empfiehlt. Hierzu bringt jedoch § 12 Abs. 2 DurchfBd. eine wichtige Änderung, siehe die Anm. dazu. Weiterhin kommt die Anwendung des § 5 Abs. 2 UmwG., § 12 Abs. 1 DurchfBd. hinzu; auf die Ausführungen dazu wird verwiesen.

7. Sitz der Gesellschaft. Der Beschluß muß den „Ort, wo die Offene Handelsgesellschaft ihren Sitz hat“, feststellen. Nach § 105 HGB. ist dies sonst kein Essentiale für die Gründung einer OHG.; für ihre Eintragung

aber müſſen ſich die Geſellſchafter gemäß § 106 HGB. darüber ſchlüſſig werden, wo der juridiſche Sitz der Geſellſchaft ſein ſoll; den angemeldeten Sitz muß die Geſellſchaft gegen ſich gelten laſſen, vgl. Flechtheim in Düringer-Hachenburg Ann. 6 zu § 106. Bei der Umwandlung muß der Sitz zwingend bereits im Beſchluß der Generalverſammlung beſtimmt werden. Daß er nach der Eintragung geändert werden kann, verſteht ſich, ebenſo wie alle anderen dann erfolgenden Änderungen, von ſelbſt. Im übrigen kann die OHG. rechtlich nur einen Sitz haben, ſo gut wie eine juridiſche Perſon; vgl. für die OHG. Flechtheim in Düringer-Hachenburg, § 106 Ann. 3; für die AG. Bing, ebenda § 182 Ann. 43, Staub § 182 Ann. 17. Sie kann aber mehrere Zweigniederlaſſungen haben. Dieſe können in dem Beſchluß ſofort beſtimmt werden.

8. Sonſtiger Inhalt des Beſchlusses. Nach § 10 Abſ. 2 „ſind in dem Beſchlusse auch „die weiteren zur Durchführung der Umwandlung und der Errichtung der Geſellſchaft erforderlichen Maßnahmen zu treffen.“ Das ſieht nach einer Mußvorschrift aus, wie ſie ja auch für die Beſtimmung der Firma und des Sitzes gegeben iſt. Gleichwohl kann die Vorſchrift hiñſichtlich der erwähnten „Maßnahmen“ nur als eine inſtruktionelle angeſehen werden, d. h. ſolche Maßnahmen können in den Beſchluß hinein, ſie „ſollen“ auch hinein, aber er wird nicht, wie etwa beim Fehlen der Firma oder des Sitzes, ungültig, wenn derartige Maßnahmen oder einige davon fehlen. Bei anderer Auffaſſung würde die Durchführbarkeit der Umwandlung nach § 9 geradezu in Frage geſtellt. Denn dann müßte ja der Regiſterrichter (und zwar derjenige für die Aktiengeſellſchaft!) eingehend prüfen, welche Maßnahmen nun „zur Durchführung“ der Umwandlung und Errichtung erforderlich ſind. Quajoſki, DNotZ. 34, S. 566 zählt hierzu „alle diejenigen Feſtſetzungen, die ſonſt Gegenſtand des Geſellſchaftsvertrages ſind. Hierher ſind die Beſtimmung des Zweckes der Geſellſchaft, die Bemessung der Kapital- und Gewinnanteile, die Regelung von Geſchäftsführungs- und Vertretungsbefugnis, Beſtimmungen über Kündigungen und dergleichen zu rechnen.“ Wenn man berückſichtigt, welche Schwierigkeiten derartige Beſtimmungen bei einer Mehrheit von Geſellſchaftern für die Errichtung eines Geſellſchaftsvertrages mit ſich bringen, welche völlig privaten Rückſichten dabei genommen werden (z. B. für den Tod eines Geſellſchafters hiñſichtlich der Stellung ſeiner Kinder, ob Söhne vorhanden ſind, die ins Geſchäft eintreten können und unter welchen Bedingungen, wie es mit weiblichen Erben zu halten iſt; oder bei Kündigung durch die Senioren oder durch jüngere Partner oder einen oder mehrere Erben uſw.), ſo erſcheint dafür ein Geſellſchaftsbeſchluß der Aktiengeſellſchaft, der ja zu deren Regiſterakten gelangt, als denkbar ungeeignet. Ich glaube, daß von allen dieſen Maßnahmen **nichts** im Geſellſchafterbeſchluß ſtehen **muß**. Denn wenn keine derartige Maßnahme beſchloſſen wird, ſo entſcheidet einfach

das Gesetz, §§ 105 ff. HGB. Es braucht ja auch sonst kein Gesellschaftsvertrag ausdrücklich geschlossen zu werden, sondern es genügt, wenn einfach zwei Personen gemeinschaftlich unter gemeinsamer Firma eine Tätigkeit beginnen, die unter § 1 HGB. fällt. Alles übrige über Vertretung, Kündigung usw. regelt sich dann nach dem Gesetz.

Auch für die **Festsetzung der Kapitalanteile** sowie des Anteils am Gewinn und Verlust ist keine Ausnahme zu machen. In den meisten Fällen wird es natürlich zweckmäßig sein, daß sich die Gesellschafter über die Festsetzung der Kapitalanteile einigen, und wohl auch, daß sie die danach sich ergebenden Ziffern in den Umwandlungsbeschluß aufnehmen; es taucht hierbei wieder das Problem des Zusammenhangs zwischen Umwandlungsbilanz und Eröffnungsbilanz auf, siehe darüber ausführlich Anm. 5 zu § 11 UmwG. Notwendig ist aber eine solche Bezifferung der Kapitalanteile im Umwandlungsbeschluß nicht, ebensowenig eine vertragmäßige Einigung darüber. Ist nichts bestimmt worden, so ergibt sich folgendes: Das Vermögen der AG. geht auf die Gesamtheit der Gesellschafter in ihrer Verbundenheit zur gesamten Hand über. Der Anteil der einzelnen daran ergibt sich für den Augenblick der Entstehung der OHG. (in welchem das Vermögen übergeht) nach ihrer „Einlage“. Im allgemeinen sind die Einlagen die „Beiträge“, zu denen die Gesellschafter einer OHG. verpflichtet sind. Eine derartige Verpflichtung besteht nun hier nicht. Der Fall liegt ähnlich wie bei § 80 GmbHG., Umwandlung einer AG. in eine GmbH. Auch dort besteht keine Verpflichtung für die Gesellschafter der neuen GmbH., eine Einlage zu machen; vielmehr erfolgt diese gesetzlich durch den Übergang des Vermögens der AG. auf die GmbH., und zwar in der Höhe, in der der Anteil der einzelnen am Vermögen der AG. festgestellt worden ist; vgl. Hachenburg, Anm. 29 zu § 80 GmbHG., Scholß Anm. 6 dazu. Genau dasselbe ist für das UmwG. anzunehmen, vgl. Anm. 6 unter c zu § 8 UmwG. Auch hier besteht keine besondere Beitragspflicht der Gesellschafter der neuen OHG., vielmehr wird ihre Einlage durch den gesetzlichen Übergang des Vermögens der Aktiengesellschaft geleistet. Jedoch wird für die Umwandlung nach vorliegendem Gesetz, abweichend von § 80 GmbHG., nicht vorgeschrieben, daß auf Grund der Umwandlungsbilanz der Anteil des einzelnen Aktionärs am Vermögen der Aktiengesellschaft festgesetzt werden müsse. Infolgedessen muß hier der Maßstab, nach welchem das Vermögen als „Einlage“ der Gesellschafter der neuen Personengesellschaft übergeht, gesucht werden. Er kann ermittelt werden, auch wenn im Beschluß nichts besonderes darüber gesagt wird. Den Anhalt gibt der normale Fall der Gründung einer OHG., bei welcher die Gesellschafter Beiträge leisten müssen. Diese brauchen im Gesellschaftsvertrage nicht besonders festgelegt zu werden; maßgebend ist dann die Auslegung nach Treu und Glauben. Vgl. Weiler in Düringer-Hachenburg II Anm. 81, 94. „Gleiche“ Bei-

träge ſind nach § 706 Abf. 1 BGB. nur in Ermangelung einer anderen Vereinbarung zu leiſten. Eine Vereinbarung liegt aber hier eben durch Auslegung nach Treu und Glauben vor. Sie ergibt ſich ziemlich einfach: An dem Vermögen, das auf alle zur geſamten Hand übergeht, waren ſie vorher nach Verhältnis der Liquidationsanſprüche beteiligt, die ihnen auf Grund ihres Aktienbeſizes zuſtanden. Beſtand für die Aktien kein Unterſchied hinſichtlich der Liquidationsanſprüche (wie es z. B. bei Vorzugsaktien der Fall ſein könnte), ſo richteten ſich alſo die Liquidationsanſprüche einfach nach Verhältnis des Aktienbeſizes. Bei Ermangelung anderer Abreden kann daher nur gewollt ſein, daß das Vermögen im gleichen Verhältnis den einzelnen auch in der neuen Form der Geſellſchaft zuſtehen ſoll. Beſtanden dagegen Unterſchiede, wie bei mehreren Aktiengattungen, inſbeſondere bei Vorzugsaktien, ſo ſind dieſe zu beachten. Daß auch nach dem Standpunkt des UmwG. das Kapital-Konto der Geſellſchafter der DſG. nicht im Umwandlungsbeſchluffe angegeben zu werden braucht, folgt im übrigen auch daraus, daß nur für den Kommanditiſten in § 12 ſowohl Name wie Einlage im Umwandlungsbeſchluß enthalten ſein muß.

Ferner ergibt ſich der **Anteil am Gewinn und Verluſt**, wenn nichts vereinbart wird, aus § 121 HGB.; das Recht zur Geſchäftsführung aus § 114, zur Vertretung aus § 125, zur Kündigung aus § 132 HGB. uſw.

Soweit nach alledem nicht wenige und einfache Beſtimmungen genügen, dürfte es empfehlenswert ſein, alle dieſe „Maßnahmen“ nicht in den Umwandlungsbeſchluß aufzunehmen, ſondern darüber, wie auch ſonſt, einen privaten Geſellſchaftsvertrag zu ſchließen, was vor und nach der Umwandlung geſchehen kann.

9. Die Umwandlungsbilanz. Siehe darüber Anm. 5 zu § 11.

10. Anfechtung und Nichtigkeit. Es gilt zunächſt hier überall daſſelbe, was in Anm. 10 zu § 8 UmwG. ausgeführt worden iſt; dazu kommen die Ausführungen über Anfechtung und Nichtigkeit der „Zuſtimmung“, ſiehe oben Anm. 3. Weiterhin iſt hier aber zu bedenken, daß der Umwandlungsbeſchluß der AG. zugleich den Geſellſchaftsvertrag der neu zu errichtenden DſG. enthält. Wie wirken Nichtigkeits- und Anfechtungsgründe auf die Errichtung der DſG. ein? Dieſe iſt mit dem Umwandlungsbeſchluß der AG., wie dargelegt, einheitlich verknüpft. Es liegt zwar ein Geſellſchaftsvertrag vor, er iſt aber in einem Generalverſammlungsbeſchluß der AG. enthalten, vgl. Anm. 6 zu § 8. So gut wie die Einheit dieſer beiden Rechtsakte und ſo wie der ganze wirtſchaftliche und rechtliche Zuſammenhang der Umwandlung überhaupt muß auch die Nichtigkeit und Anfechtbarkeit der DſG. einheitlich mit derjenigen des Generalverſammlungsbeſchluffes der AG. behandelt werden, und zwar iſt für die Be-

handlung entscheidend die Regelung der Nichtigkeit und Anfechtbarkeit des Generalversammlungsbeschlusses, da ja in sein Gewand der Gesellschaftsvertrag der DKG. gekleidet ist. Daraus folgt:

a) Nichtigkeit des Vertrages über die DKG. liegt nur soweit vor, wie Nichtigkeit nach Anm. 10a zu § 8 hinsichtlich des Generalversammlungsbeschlusses anzuerkennen ist. Soweit dieser wegen Verstoßes gegen § 259 HGB. oder wegen Mangels des im Umwandlungsgesetz vorgeschriebenen Inhalts oder wegen Mangels der Umwandlungsvoraussetzungen (Beteiligung aller Aktionäre an der DKG.), fehlender Zustimmung von Aktionären usw. nichtig bzw. wirkungslos ist, ist auch der Vertrag über die DKG. wirkungslos; eine solche besteht nicht, und dieser Mangel wird auch durch Eintragung der DKG. ins Handelsregister nicht geheilt; vgl. Flechtheim in Düringer-Hachenburg § 123 Anm. 8, RG. in JW. 1934 S. 3124.

Aber auch wenn hiernach die DKG. und ihre Eintragung nichtig ist, so hinterläßt der Umwandlungsvorgang und die Eintragung doch Wirkungen. So gut wie bei der Nichtigkeit einer AG. der „Rechtsschein“ gemäß § 311 Abs. 3 HGB. die Gesellschafter verpflichtet, die versprochenen Einzahlungen zu leisten, so gut schützt § 123 HGB. diejenigen dritten Personen die sich mit der scheinbaren DKG. eingelassen haben. Ihnen haften die Scheingesellschafter unbeschränkt, bis auf diejenigen, bezüglich welcher die absolute Nichtigkeit ihrer Rechtshandlungen gemäß Anm. 10a zu § 8 anzuerkennen ist, im wesentlichen also bis auf die Geschäftsunfähigen und beschränkt Geschäftsfähigen, bei denen die Genehmigung des Vaters, Vormundes oder Vormundschaftsgerichts fehlt. Dies hat das Reichsgericht in dem schon erwähnten Urteil vom 27. September 1934, JW. 1934 S. 3124, ausdrücklich ausgesprochen. Dort war eine DKG. von zwei Gesellschaftern errichtet worden, deren einer, wie sich später herausstellte, geschäftsunfähig war. Die DKG. war darum nichtig. Das Reichsgericht dehnt den Gedanken des Rechtsscheins (§ 311 HGB., § 77 GmbHG., § 97 GenG.) auf diesen Fall aus. Die geschäftsfähigen Scheingesellschafter müssen alle Rechtsgeschäfte gegen sich gelten lassen, soweit nicht Handlungen lediglich des geschäftsunfähigen Scheingesellschafters vorliegen. Dies gilt jedenfalls für alle Rechtsgeschäfte, die namens der DKG. nach Eintragung des Umwandlungsbeschlusses vorgenommen sind (soweit sie nicht nur von einem Geschäftsunfähigen oder Geschäftsbeschränkten ohne Zustimmung vorgenommen sind). Gilt es auch für die unbeschränkte Haftung gegenüber den Gläubigern der AG.? Die Frage ist zu verneinen. Die Übernahme der unbeschränkten Haftung liegt zwar in der Zustimmung zum Umwandlungsbeschuß, aber dieser Beschuß ist ja gefaßt, ehe die DKG. errichtet war, und ist nicht ein Ausfluß des wirtschaftlichen Lebens dieser Scheingesellschaft. Die Gläubiger der AG. haben dieser nicht auf Grund des Umwandlungsbeschlusses kreditiert, sondern schon vorher.

Grund, ihnen trotz Unwirkſamkeit des Beſchlusses die unbeſchränkte Haftung der Scheingefellſchafter der nichtigen DſG. zuzuſprechen, liegt nicht vor.

Zu Vorſtehendem iſt wegen der Nichtigkeit der DſG. noch zu bemerken: Für die AG. wird angenommen, daß der Wegfall eines Gründers oder Zeichners inſolge Nichtigkeit ſeiner Erklärungen nicht auch den Wegfall der Erklärungen der anderen Gründer bzw. Zeichner zur Folge hat, ſo lange nur bei der Gründung mindedeſtens fünf Gründer übrigbleiben; vgl. Bing in Düringer-Hachenburg § 182 Anm. 35. Ebenſo bei der GmbH., falls nur mindedeſtens zwei Gründer übrigbleiben; vgl. Hachenburg § 2 Anm. 47. In beiden Fällen wird angenommen, daß § 139 BGB. keine Anwendung findet. Das obenerwähnte Urteil JW. 1934 S. 3124 betrifft einen Fall, in welchem nur zwei Gefellſchafter eine DſG. gründeten; mit Wegfall des einen konnte daher eine Gefellſchaft nicht entſtehen. Gilt dies auch, wenn mehr als zwei Gefellſchafter eine DſG. gründen und nur einer davon wegfällt? Die Frage iſt zu bejahen. Es kommt zwar auch für die DſG. nicht § 139 BGB. in Betracht, wohl aber die beſondere ſynallagmatiſche Natur des Gefellſchaftsvertrages, wonach die Verpflichtungen aller Gefellſchafter in einer untrennbaren „genetiſchen“ Abhängigkeit voneinander ſtehen; die Nichtigkeit der Verpflichtungen eines Gefellſchafters hat daher die Nichtigkeit der Verpflichtungen aller übrigen zur notwendigen Folge. Vgl. Geiler in Düringer-Hachenburg Bd. 2 § 43, § 82a und 82b; Flechtheim ebenda § 123 Anm. 10. Im übrigen ergibt ſich dies auch aus der beſonderen Natur des Umwandlungsvorganges. Hier ſoll das geſamte Vermögen der AG. auf ſämtliche Aktionäre, verbunden als Gefellſchafter einer DſG., übergehen. Es kann alſo nicht einer der Gefellſchafter bei der DſG. ausfallen, vielmehr entſteht dann eben gar keine DſG., und das Vermögen kann nicht übergehen. Andernfalls wäre ja auch keine zureichende Löſung für die Rechtsſtellung des ausfallenden Gefellſchafters, etwa eines Geſchäftsunfähigen, zu finden; auf etwaige bloße Bereicherungsanſprüche gegen die anderen Gefellſchafter, auf die dann das geſamte Vermögen der AG. überginge (natürlich in ihrer Zuſammenfaſſung zu einer DſG.), kann man den ausfallenden Gefellſchafter nicht verweiſen. Aus § 5 DurchfWd. (Abfindungsanſpruch eines ausgeſchiedenen Aktionärs bei Mehrheitsumwandlung) iſt nichts Gegenteiliges zu entnehmen. Zunächſt iſt ein Bereicherungsanſpruch etwas anderes als eine Abfindungsforderung; und dann iſt auch bei Mehrheitsumwandlung die DſG. nichtig, wenn die 90%ige Mehrheit inſolge eines abſoluten Nichtigkeitsgrundes nicht erreicht wird; vgl. Anm. 10a zu § 8 UmwG.; § 4 DurchfWd.

b) Soweit gemäß vorſtehenden Ausführungen, inſbeſondere mit Bezug auf Anm. 10b zu § 8 nicht Nichtigkeit, ſondern bloße Anfechtbarkeit gegeben iſt, kann dieſe auch hier nur bis zur Eintragung des Umwand-

lungsbeschlusses mit absoluter Wirkung nach außen geltend gemacht werden. Ist die Eintragung erfolgt, so ist damit auch die Umwandlung nach außen wirksam geschehen. Die Fortführung einer Anfechtungsklage hat nur innergesellschaftliche Bedeutung.

§ 11 UmwG.

(1) Der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses ist ferner eine Ausfertigung der Zustimmungserklärung der nicht erschienenen Aktionäre sowie eine von den Anmeldenden unterschriebene Liste beizufügen, aus der die Gesellschafter der offenen Handelsgesellschaft mit Namen, Vornamen, Stand und Wohnort ersichtlich sind.

(2) Die Offene Handelsgesellschaft entsteht mit der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses; sie ist von Amts wegen in das Handelsregister einzutragen.

(3) Die Gesellschafter, welche die Offene Handelsgesellschaft vertreten sollen, haben die Firma nebst ihrer Unterschrift zur Aufbewahrung bei dem Gericht zu zeichnen.

Inhaltsübersicht:

- | | |
|---------------------------|--|
| 1. Inhalt der Vorschrift. | 4. Wirkung der Eintragung. |
| 2. Die Anmeldung. | 5. Umwandlungsbilanz und Eröffnungsbilanz. |
| 3. Zweigniederlassungen. | |

1. Inhalt der Vorschrift. § 11 enthält Ergänzungen zu den beiden Paragraphen 3 und 4 UmwG., nämlich:

- a) hinsichtlich der Anmeldung gilt § 3 und „ferner“ § 11 Abs. 1 und 3.
- b) Hinsichtlich der Wirkungen der Eintragung gilt § 4 und ferner § 11 Abs. 2.

2. Die Anmeldung. Hier sind zunächst die Vorschriften des § 3 zu beachten, siehe dort die Anm. Insbesondere erfolgt die Anmeldung auch hier nicht durch alle Gesellschafter, sondern nur durch soviel Vorstandsmitglieder, wie zur Vertretung der AG. nötig sind. Zu den nach § 3 erforderlichen Unterlagen kommen hinzu (vgl. „ferner“, § 11 Abs. 1):

- a) eine Ausfertigung (nicht: beglaubigte Abschrift) „der Zustimmungserklärung“ der nicht erschienenen Aktionäre. Damit ist nicht gesagt, daß diese Erklärung eine einheitliche, in einer Urkunde abzugebende sein muß. Sind Zustimmungen in mehreren notariellen Protokollen beurkundet, so muß von jeder einzelnen eine Ausfertigung überreicht werden.
- b) Eine Liste der Gesellschafter der Offenen Handelsgesell-

schaft. Die Vorschrift entspricht wörtlich dem § 106 Abs. 2 Nr. 1 HGB., nur daß die Angaben dort in die Anmeldung aufzunehmen sind, während hier eine „von den Anmeldenden unterschriebene Liste“ einzureichen ist; diese braucht also nicht beglaubigt zu sein, ebensowenig wie das für die Liste der Zeichner bei der Anmeldung der Gründung oder Kapitalerhöhung einer AG. der Fall zu sein braucht, §§ 195 Abs. 2 Nr. 3, 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB.

Nur die im Gesetz angegebenen Personalien der Gesellschafter sind in die Liste aufzunehmen; die Angabe etwaiger gesetzlicher Vertreter ist nicht vorgeschrieben, kann aber zweckmäßig sein, vgl. Flechtheim in Düringer-Hachenburg § 106 Anm. 5

e) Die Gesellschafter, welche die DSHG. vertreten sollen, müssen die Firma und ihre Namensunterschrift zeichnen, Abs. 3. Die Bestimmung entspricht dem § 108 Abs. 2 HGB. Die Zeichnung erfolgt entweder persönlich bei Gericht oder in öffentlich beglaubigter Form. Mit dem „Gericht“, bei dem die Aufbewahrung erfolgen soll, ist die Abteilung des Handelsregisters gemeint, die für Offene Handelsgesellschaften zuständig ist. An dieses übersendet die Registerabteilung für Aktiengesellschaften die Zeichnung, falls sie bei ihr zugleich mit der Anmeldung der Umwandlung eingereicht wird, was zulässig, aber nicht nötig ist. Die Zeichnung kann daher auch gleichzeitig oder nachträglich der Registerabteilung für Offene Handelsgesellschaften übersandt werden. Geschieht dies nicht, so kann das Registergericht die Verpflichteten zur Unterzeichnung mit den üblichen Ordnungsstrafen anhalten, § 14 HGB., § 132 FGG.

3. Zweigniederlassungen. Bereits oben in Anm. 1 zu § 3 ist dargelegt, daß die Umwandlung auch bei den Zweigniederlassungen der AG. anzumelden ist. Das gilt auch für die Umwandlung nach § 9. An sich brauchen hier die Zweigniederlassungen der DSHG. mit denjenigen der AG. für die Zukunft nicht übereinzustimmen; im Umwandlungsbeschluß können weitere Zweigniederlassungen bestimmt oder die Aufhebung bisheriger vorgesehen werden. Die Zeichnung der vertretungsberechtigten Gesellschafter, vorstehend Nr. 2 zu c, muß gemäß § 13 HGB. auch bei allen Gerichten der Zweigniederlassungen der DSHG. niedergelegt werden; wenn neue gegründet werden, auch bei diesen, ferner aber auch bei den alten, da diese sich zunächst durch die Umwandlung in Zweigniederlassungen der DSHG. verwandeln, bis sie tatsächlich aufgehoben werden.

4. Wirkung der Eintragung. Zu den Wirkungen nach § 4 tritt hier eine weitere, notwendige Wirkung hinzu. Die neue DSHG. entsteht mit der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Register der Aktiengesellschaft. Sonst entsteht eine DSHG. in der Regel bereits mit Abschluß des Gesellschaftsvertrages. Allein in diesem kann die Errichtung bedingt oder

befristet werden, und erst mit Eintritt der Bedingung oder der Frist entsteht dann die Gesellschaft; vgl. Flechtheim bei Düringer-Hachenburg Anm. 11 zu § 105 HGB. Eine solche Bedingung und zugleich Befristung ist hier anzunehmen. Die neue OHG. soll nur entstehen, wenn und sobald die Umwandlung wirksam wird. Da dies zwingend gemäß § 4 mit der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses geschieht, wird mit dieser nach dem Willen der Beteiligten auch die Gesellschaft zum Entstehen gebracht. In § 11 Abs. 2 ist dies aber noch zwingend festgesetzt. Eine Abweichung dahin, daß die OHG. schon früher entstehen solle, ist nicht zulässig. Noch weniger natürlich eine spätere Entstehung, da es ja dann an einem Subjekt, auf das das Vermögen übergehen könnte, überhaupt fehlen würde.

Die neue OHG. ist von Amts wegen in das Handelsregister einzutragen. Es muß also der Registerrichter der Abteilung für die Aktiengesellschaften eine entsprechende Mitteilung, und zwar unverzüglich, an die Abteilung für die OHG. gelangen lassen; zweckmäßig wird eine Abschrift des Umwandlungsbeschlusses beigelegt. Dagegen besteht keine Verpflichtung der Gesellschafter der OHG. zur Anmeldung (sondern nur zur Firmenzeichnung, siehe oben). Mit der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses durch den Vorstand der AG. ist alles Nötige geschehen.

5. Umwandlungsbilanz und Eröffnungsbilanz der neuen OHG. Maßgebend ist § 39 HGB. Die Eröffnungsbilanz ist danach „bei dem Beginn des Handelsgewerbes“ aufzustellen. Da hier der Übergang des Vermögens der AG. und die Entstehung der OHG. im gleichen Augenblick eintreten, ist dies auch der Beginn des Handelsgewerbes der OHG.; daher ergibt sich als Stichtag der Eröffnungsbilanz der OHG. der Tag ihrer Entstehung, also der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses (nicht: der OHG.!) ins Handelsregister. Die Bücher der AG. müssen ohnehin an diesem Tage abgeschlossen werden; daraus folgt eine Erleichterung für die praktische Aufstellung der Eröffnungsbilanz der OHG. auf diesen Tag. Wegen der Frage, ob im übrigen die Eröffnungsbilanz der OHG. mit der Umwandlungsbilanz der AG. im rechtlichen Zusammenhang steht, ob also eine Kontinuität zwischen beiden Gesellschaften zu beachten ist, wird auf die Ausführungen in Anm. 8 zu § 2, 11 zu § 8, 8 zu § 10 UmwG. verwiesen. Danach besteht handelsrechtlich keinerlei Kontinuität zwischen beiden Bilanzen. Die OHG. ist daher in der Gestaltung ihrer Eröffnungsbilanz völlig frei.

a) Wenn sie will, kann sie die Umwandlungsbilanz der AG. zugleich als ihre Eröffnungsbilanz übernehmen. Sie wird dies in der Regel tun müssen, wenn im Umwandlungsbeschuß die Kapitalkonten so festgesetzt worden sind, daß ihre Summe dem aus der Umwandlungsbilanz sich ergebenden Reinvermögen entspricht (vgl. hierzu auch Anm. 8 zu § 10).

Notwendig ist aber nicht einmal dieses Verhältnis. In solchem Falle müssen zwar die Kapitalkonten in der Eröffnungsbilanz so angesetzt werden, wie sie im Umwandlungsbeschluß beziffert sind. Dagegen brauchen deshalb noch nicht die einzelnen Bewertungen der Eröffnungsbilanz genau den Bewertungen in der Umwandlungsbilanz zu entsprechen. Nur ihre Summe, der Saldo der beiden Bilanzen, muß in diesem Fall übereinstimmen. Dagegen steht nichts entgegen, daß die D.H.G. Gegenstände, welche in der Umwandlungsbilanz unter dem Werte des § 40 HGB. angesetzt sind, auf diesen vollen Wert erhöht und dafür andere Gegenstände entsprechend niedriger ansetzt. Die D.H.G. kann, wenn sie will, auch Reserven, die etwa in der Umwandlungsbilanz vorhanden sind, übernehmen, sie kann sie aber auch streichen; sind die Kapitalkonten in dem Umwandlungsbeschluß festgesetzt, so kann sie diese aufgelösten Reserven nicht auf die Kapitalkonten verteilen, sondern sie kann sie dann nur auflösen, wenn sie den Betrag in zulässiger Weise durch Erhöhung des Wertes von Aktivgegenständen und Erniedrigung des Wertes von Schulden unterbringen kann.

b) Die D.H.G. kann aber auch sich von der Umwandlungsbilanz freimachen und ihre Eröffnungsbilanz lediglich nach den Grundfäden des § 40 HGB. aufstellen. Sie ist, wie in Anm. 8 zu § 2 dargelegt, hierbei nicht an einen „Anschaffungspreis“ gebunden, wodurch der Fall des § 9 von demjenigen der §§ 2 und 8 abweicht. Denn für die neu gegründete D.H.G. liegt keine Anschaffung und auch kein tauschähnliches Geschäft vor, da sie ja die Aktien nicht besaß. Für sie handelt es sich lediglich um eine kraft Gesetzes sich vollziehende Einbringung, bei deren Bewertung die Beteiligten innerhalb der Grenzen des § 40 HGB. völlig frei sind. Es braucht hiernach die Summe der Kapitalkonten in der Eröffnungsbilanz auch nicht dem aus der Umwandlungsbilanz sich ergebenden Reinvermögen zu entsprechen. Ist die Summe niedriger, so beginnt eben die D.H.G. ihr Handelsgewerbe mit Unterbewertungen, indem sie von vornherein stille Reserven stellt. Sie kann statt dessen aber auch die Differenz einer offenen Reserve zuweisen.

Die Verteilung des aus der Eröffnungsbilanz sich ergebenden Reinvermögens auf die Kapitalkonten der einzelnen Gesellschafter unterliegt der freien Vereinbarung der Beteiligten, soweit nicht bereits durch die Festsetzung der Kapitalkonten im Umwandlungsbeschluß eine Bindung eingetreten ist. Es kann daher einem Beteiligten bei Zustimmung aller ein größerer oder geringerer Anteil am Reinvermögen zugewiesen werden, als es seinem Aktienbesitz entsprechen würde. Ist im Umwandlungsbeschluß nichts gesagt und auch sonst keine Vereinbarung erfolgt, so gelten für die Verteilung des Reinvermögens der Eröffnungsbilanz, also für die Festsetzung der Kapitalkonten in dieser Bilanz, die oben in Anm. 8 zu § 10 gemachten Ausführungen: Das Reinvermögen wird nach Ver-

hältnis der Liquidationsansprüche der Aktionäre verteilt und danach ihrem Kapitalkonto gutgebracht. Eine Abweichung kann sich bei der Umwandlung durch Mehrheitsbeschluß ergeben, insoweit als ein Gesellschafter die Abfindung für die ausscheidenden Aktionäre nach § 5 Durchf. B. D. zur Verfügung gestellt hat; dieser Betrag wäre dann mangels anderer Abreden seinem Kapitalkonto gutzubringen.

Abgesehen von diesem Fall sind derartige Abfindungen Schulden der neuen D. H. G. (vgl. Anm. zu § 5 Durchf. B. D.), also von allen ihren Gesellschaftern verhältnismäßig zu tragen.

4. Umwandlung in eine Kommanditgesellschaft.

§ 12 Umw. G.

Auf die Umwandlung einer Aktiengesellschaft in eine Kommanditgesellschaft finden die Vorschriften der §§ 2 bis 7 und 9 bis 11 entsprechende Anwendung. Beschließt die Generalversammlung die Errichtung einer Kommanditgesellschaft, so muß der Umwandlungsbeschluß außer den im § 10 vorgesehenen Angaben die Bezeichnung der Kommanditisten und den Betrag der Einlage eines jeden von ihnen enthalten.

Inhaltsübersicht:

- | | |
|---|--------------------------------------|
| 1. Bedeutung der Vorschrift. | 3. Errichtung einer neuen Komm. Ges. |
| 2. Umwandlung in eine bestehende Komm. Ges. | |

1. Bedeutung der Vorschrift. § 12 erfaßt 2 Fälle: a) Eine bereits bestehende Kommanditgesellschaft besitzt sämtliche Aktien einer AG. Sie übernimmt im Wege der Umwandlung deren Vermögen.

b) Mehrere Aktionäre einer AG. beschließen die Umwandlung und zugleich die Errichtung einer neuen Kommanditgesellschaft.

Die Bestimmungen der vorangegangenen Paragraphen sollen überall entsprechend angewandt werden, mit alleiniger Ausnahme des § 8, der natürlich für diesen Fall ausscheidet, da die Einmanggesellschaft hier durch die Regelung vorstehend zu a, mithin durch §§ 2 ff., erfaßt wird. Ferner enthält § 12 für den Fall b noch eine Sondervorschrift. Ergänzend treten die Bestimmungen der Durchf. B. D. hinzu. Im obigen Fall zu a genügt statt des Alleinbesitzes auch ein Aktienpaket von mindestens 90%, § 6 Abs. 2 Durchf. B. D. Im Fall zu b kann auch eine Mehrheit von 90% die Umwandlung beschließen, § 6 Abs. 1 Durchf. B. D.; siehe dort das Nähere.

2. Fall a: Umwandlung in eine bestehende Kommanditgesellschaft. Der Fall entspricht an sich völlig dem Tatbestand des § 2; nur ist hier

der Einmann, der Besitzer aller Aktien, nicht eine Offene Handels-, sondern eine Kommanditgesellschaft. Für den ganzen Vorgang, wie er in den §§ 2—7 vorgehen ist, ergibt sich daraus an sich keine Verschiedenheit. Die Aktien gehören ja der Firma, diese nimmt die Aktionärrechte wahr, auf die Firma geht das Vermögen der UG. als Ganzes über. Verantwortlich nach §§ 6, 7 sind die geschäftsführenden Gesellschafter der Kommanditgesellschaft usw. Im einzelnen gilt alles zu den §§ 2—7 Ausgeführte entsprechend. Insbesondere darf auch hier kein Gesellschafter der Kommanditgesellschaft (auch kein Kommanditist) ohne Genehmigung des Reichsjustizministers bzw. der von ihm delegierten Stelle juristische Person sein, vgl. § 10 DurchfW. und Anm. 2 c zu § 2.

Es entsteht aber die Frage: Erhöht sich die Haftsumme des Kommanditisten durch die Umwandlung? Das Gesetz schweigt hierüber, im Gegensatz zu der Bestimmung für den Fall b. Die Haftung des Kommanditisten bestimmt sich bis zur Umwandlung nach seiner eingetragenen „Haftsumme“, § 171 HGB. Diese wieder bestimmt sich nach der Einlageverpflichtung, die er nach außen hin übernommen hat. Die interne Einlageverpflichtung, gegenüber den anderen Gesellschaftern, kann größer oder kleiner sein als die Haftsumme nach außen; vgl. Flechtheim in Düringer-Hachenburg Anm. 6 zu § 161, Anm. 5 zu § 172, Anm. 1 zu § 175 HGB. Bei der Umwandlung im vorliegenden Fall geht das Vermögen der UG. auf die bereits bestehende Kommanditgesellschaft über. Ebenso wie bei der Offenen Handelsgesellschaft können die Gesellschafter beschließen, den Saldo des übergehenden Vermögens als gemeinsame „offene Reserve“ auf der Passivseite zu führen; sie können es aber auch, und das wird das häufigere sein, auf die Gesellschafter als neue Einlage aufteilen; vgl. Anm. 7 zu § 2. Die Berechnung der Aufteilung erfolgt bei der Kommanditgesellschaft, wenn nichts anderes vereinbart wird, nach dem Prinzip wie bei der Offenen Handelsgesellschaft nach § 2, also mangels anderweiter Vereinbarung nach dem Verhältnis des Anteils am Gewinn und Verlust. Der hiernach auf jeden Gesellschafter entfallende Betrag wird seinem Kapitalkonto gutgeschrieben. Beim Kommanditisten gilt dieser Betrag **nur als interne Erhöhung der Einlage, ohne daß dadurch eine Erhöhung der Haftsumme stattfindet.** Eine Anmeldung nach § 175 HGB. erfolgt also nicht.

Dagegen gilt der Betrag im Verhältnis zwischen den Gesellschaftern, insbesondere für die Gewinnverteilung, als „bedungene Einlage“, §§ 167, 169 HGB. Wenn die Beteiligten nichts vereinbaren, kommt für eine etwaige Änderung der bisherigen Gewinn- und Verlustanteile § 168 Abs. 2 HGB. in Frage.

3. Fall b: Errichtung einer neuen Kommanditgesellschaft. Im wesentlichen treffen auch hier die Vorschriften unverändert zu, die für die Er-

richtung einer Offenen Handelsgesellschaft bei der Umwandlung gegeben sind, §§ 9—11. Die Kommanditgesellschaft ist eine Abart der OHG. (Flechtheim in Düringer-Hachenburg § 161 Anm. 1), die sich nur dadurch unterscheidet, daß hier einer oder einige (nicht alle) Gesellschafter nur beschränkt haften. Ihre Errichtung durch Vertrag gleicht derjenigen der OHG. Daher gelten auch unsere Ausführungen über die Doppelnatur des Umwandlungsbeschlusses (Anm. 6 zu § 8, Anm. 3 zu § 9) hier durchaus entsprechend. Die Firma der neuen Kommanditgesellschaft muß dem § 19 Abs. 2—4 HGB. entsprechen; siehe aber die in § 12 Abs. 2 Durchf. B. D. zugelassene Ausnahme. Soweit nichts anderes bestimmt wird, gelten für die Kapitalanteile der einzelnen Gesellschafter bei der neuen Gesellschaft, ihre Anteile am Gewinn und Verlust, die Vertretungsbefugnis, Kündigung usw. die gesetzlichen Bestimmungen über die Kommanditgesellschaft, §§ 161 ff. HGB.; siehe hierzu oben Anm. 8 zu § 10. Hervorzuheben ist auch hier, daß eine juristische Person weder als persönlich haftender Gesellschafter noch als Kommanditist teilnehmen kann, vgl. Anm. 6 zu § 9 und oben Anm. 2. Dagegen kann hier ein Aktionär, der selbst die Form einer OHG. oder Komm.-Ges. hat, sich als Kommanditist (nicht als Komplementär) beteiligen, vgl. Staub, Anm. 6 zu § 161 HGB.; und zwar auch dann, wenn ein Gesellschafter dieses Aktionärs juristische Person ist, vgl. Crisolti, JW. 35, 180.

Nur eine Bestimmung konnte der Auslegung nicht überlassen werden, sondern muß unbedingt im Umwandlungsbeschuß als ein Teil des Gesellschaftsvertrages der künftigen Kommanditgesellschaft ausgesprochen werden: nämlich wer von den Aktionären Kommanditist sein soll, und welche Einlage er mit der Wirkung der Haftsumme gegenüber den Gläubigern machen soll. Hierauf bezieht sich Satz 2 des § 11, der insoweit dem § 162 HGB. (Anmeldung einer Kommanditgesellschaft) wörtlich entspricht. Der Kommanditist ist nach Name, Stand und Wohnort im Beschlusse zu bezeichnen. Desgleichen ist der Betrag seiner „Einlage“ — worunter nicht die interne, sondern die nach außen haftende zu verstehen ist — im Beschlusse zu nennen.

Da der Umwandlungsbeschuß anzumelden und in Ausfertigung gemäß §§ 3, 11 einzureichen ist, wird damit zugleich die Person und Haftsumme der Kommanditisten angemeldet. Man wird anzunehmen haben, daß die Liste der Gesellschafter nach § 11 auch die Kommanditisten (nicht ihre Einlage) auführen muß. Eine Unterschriftszeichnung der Kommanditisten als solcher kommt nicht in Frage.

Die Einlage der Kommanditisten ist als bewirkt im Sinne des § 171 HGB. anzusehen, wenn ihre Bezifferung im Beschlusse höchstens dem wirklichen (gemeinen) Werte des übergehenden Vermögens der AG. entspricht, soweit dieses nach der maßgebenden Anteilsberechnung (siehe

vorstehend Anm. 2) auf den Kommanditisten entfällt. Natürlich kann die Bezifferung der Einlage niedriger sein als der wirkliche Wert des Anteils des Kommanditisten am Vermögen, so gut wie dies bei den übrigen Gesellschaftern der Fall sein kann (vgl. Anm. 8 zu § 2, Anm. 5 zu § 11 UmwG.).

Zweiter Abschnitt

Umwandlung von Kommanditgesellschaften auf Aktien

§ 13 UmwG.

Auf die Umwandlung einer Kommanditgesellschaft auf Aktien finden die Vorschriften des Ersten Abschnitts entsprechende Anwendung. Der Beschluß der Generalversammlung bedarf auch der Zustimmung der persönlich haftenden Gesellschafter, die gerichtlich oder notariell bekrundet werden muß.

Umwandlung der KommGes. a. A. Die Kommanditgesellschaft auf Aktien kann in der gleichen Weise wie eine Aktiengesellschaft umgewandelt werden, auch durch Mehrheitsbeschluß nach § 6 Abs. 1 DurchfWd. Bei der KommGes. a. A. bestehen 2 Arten von Gesellschaftern: die persönlich haftenden „Geschäftsinhaber“ und die „Kommanditisten“, welche Aktien besitzen. Die §§ 2 bis 12 UmwG. sind anwendbar, wenn sich alle Aktien in der Hand einer OHG., einfachen KommGes. oder eines sonstigen Einmannes befinden, oder wenn sich an einer neu zu errichtenden OHG. oder Kommanditgesellschaft alle Aktionäre beteiligen. Es fragt sich, ob dies wörtlich auf die Kommanditgesellschaft a. A. anzuwenden ist. Was zunächst den Aktienbesitz als Voraussetzung der Umwandlung angeht, so ist die Frage zu bejahen: Für die Voraussetzungen der Umwandlung spielt die Beteiligung der persönlich haftenden Gesellschafter keine Rolle; insoweit wird hier das Prinzip der Übereinstimmung der wirtschaftlichen Vermögensbesitzer vor und nach der Umstellung (Anm. 4 zu § 1 UmwG.) verlassen. Es kommt also lediglich auf den Aktienbesitz an. Das ist ja auch selbstverständlich. Sonst wäre eine Umwandlung der KommGes. a. A. nach § 2 gar nicht möglich, weil eine OHG. nicht persönlich haftender Gesellschafter einer KommGes. a. A. sein kann. Und eine Umwandlung nach § 8 wäre nur möglich, wenn lediglich ein persönlich haftender vorhanden wäre und dieser sämtliche Aktien besäße. Daß alles dies nicht gewollt ist, bedarf keiner Ausführung.

Es entsteht aber weiter die Frage, ob die persönlich haftenden Gesellschafter an der neu zu errichtenden Gesellschaft nach § 9 UmwG. beteiligt sein müssen, oder ob sie es auch nur dürfen? Daß sie der Um-

wandlung zustimmen müssen, schreibt § 13 ausdrücklich vor. (Es gilt für die Zustimmung alles, was in Anm. 3 zu § 10 UmwG. ausgeführt ist). Daß sie an der neuen Gesellschaft teilnehmen müssen, ist m. E. nicht gefordert. Nach § 9 Abs. 1 müssen alle „Aktionäre“ teilnehmen, das sind nur die Besitzer von Aktien, wenn sie auch bei der KommGes. a. A. „Kommanditisten“ heißen. Da es nach dem oben Gesagten lediglich auf den Aktienbesitz der Kommanditisten ankommt, nicht auf die Vermögensbeteiligung der persönlich haftenden Gesellschafter, so brauchen auch nur die Kommanditisten sich an der neuen Gesellschaft zu beteiligen. Andererseits ist es m. E. zulässig, daß die persönlich haftenden Gesellschafter sich beteiligen. Sie haben ja auch bisher schon persönlich gehaftet, und ein zwingender Grund, sie herauszudrängen, indem man die Zulässigkeit ihres Verbleibens verneint, ist nicht einzusehen. Sie sind keine Gesellschaftsfremden, deren Teilnahme an der Umwandlung sonst verwehrt ist. Und sie könnten ja auch am Tage nach der Umwandlung sofort der neuen Gesellschaft beitreten.

Bei der Umwandlung durch Mehrheitsbeschluß kommen die Vorschriften über die Mehrheit nur für die Kommanditisten in Frage. Wegen der Aktien, die Komplementären gehören, bei Berechnung des Quorum siehe Anm. 4 zu § 4 DurchfW.D. Auch wenn, nach Aktien gerechnet, die 90%ige Mehrheit erreicht ist, bleibt aber daneben das Erfordernis des § 13 Satz 2 bestehen, daß die persönlich haftenden Gesellschafter der Umwandlung zustimmen müssen. Sowenig wie die hundertprozentige Gesamtheit der Kommanditisten sie herausdrängen kann, so wenig ist das einer Mehrheit von 90% möglich. Wenn es andererseits in § 3 Abs. 1 DurchfW.D. heißt, daß an der neuen Gesellschaft „nur die zustimmenden Aktionäre“ beteiligt sein sollen, so erfordert die „entsprechende“ Auslegung (§ 6 Abs. 1 DurchfW.D.) auch hier die Entscheidung dahin, daß die persönlich haftenden Gesellschafter an der neuen Gesellschaft nicht teilnehmen müssen, aber teilnehmen können.

Im übrigen dürfte die Zahl der Umwandlung von KommGes. a. A. praktisch so gering sein, daß eine weitere Ausführung von Einzelheiten hier nicht erforderlich erscheint, zumal im wesentlichen die eingehend dargelegten Grundsätze der Aktiengesellschaft Anwendung finden und die für die KommGes. a. A. sich ergebenden Abweichungen im wesentlichen dieselben sein werden, die sich nach HGB. allgemein ergeben.

Umwandlung von Geſellſchaften mit beſchränkter Haftung.**§ 14 UmwG.**

Auf die Umwandlung einer Geſellſchaft mit beſchränkter Haftung finden die Vorſchriften des Erſten Abſchnitts entſprechende Anwendung. Die Umwandlung kann nur in einer Geſellſchafterverſammlung und nur mit Zuſtimmung aller Geſellſchafter beſchloſſen werden. Der Beſchluß ſowie die Zuſtimmung der nicht erſchienenen Geſellſchafter muß gerichtlich oder notariell beurkundet werden.

Inhaltsüberſicht:

- | | |
|---|---|
| 1. Die Umwandlung einer G.m.b.H. | 5. Zuſtimmung der nichterſchienenen Geſellſchafter. |
| 2. Anmeldung. | 6. Umwandlung durch Mehrheitsbeſchluß. |
| 3. Beſchluß der Generalverſammlung. | 7. Wirkung der Umwandlung für die Gläubiger. |
| 4. Unſechtbarkeit und Nichtigkeit des Generalverſammlungsbeſchlusses. | |

1. Die Umwandlung einer GmbH. nach dieſem Geſetz kann genau in der gleichen Weiſe ſtattfinden wie die Umwandlung einer Aktiengeſellſchaft. Überall tritt für die Auslegung die GmbH. an die Stelle der Aktiengeſellſchaft; alles für dieſe oben Ausgeführte gilt daher ſinngemäß, mit den von ſelbſt ſich ergebenden Änderungen. Die GmbH. iſt in den obigen Anmerkungen auch ſchon weitgehend berückſichtigt. Eine gute Überſicht gibt Karl Becker, *RundſchGmbH.* 1934 Sp. 769 ff.

2. Anmeldung. An die Stelle des **Vorſtandes** der Aktiengeſellſchaft treten hier die Geſchäftsführer. Das gilt beſonders für die Anmeldung des Beſchlusses, §§ 3, 11 Abf. 1 UmwG. Zur Anmeldung genügt auch hier die zur Vertretung der GmbH. erforderliche Zahl, § 78 GmbHGef.; vgl. Karl Becker, a. a. O. Sp. 773.

3. Beſchluß der Generalverſammlung. Nach dem GmbHGef. bedarf es zur Beſchlußfaſſung keiner Verſammlung, wenn alle Geſellſchafter mit ſchriftlicher Stimmabgabe einverſtanden ſind, § 48 GmbHGef. Die Saſung kann die Beſchlußfaſſung noch mehr vereinfachen; ſie kann auch an Stelle des Geſellſchafterbeſchlusses ein anderes Organ ſetzen. Auch wenn der Beſchluß in einer Verſammlung gefaßt wird, bedarf es nach dem GmbHGefetz keiner Protokollierung. Alle dieſe Möglichkeiten ſcheiden aber für die Umwandlung aus. Für dieſe beſtimmen Abf. 2, 3 des vorliegenden § 14 ausdrücklich, daß der Umwandlungsbeſchluß nur in einer Geſellſchafterverſammlung gefaßt werden kann, und daß er gerichtlich oder notariell protokolliert werden muß.

Für die Berufung der Geſellſchafterverſammlung gelten die Vorſchriften der §§ 49 ff. GmbHGef. und des Statuts. Vgl. hierzu die Kommentare zum

GmbHGes.; vgl. ferner Urteil des RG. vom 27. Juni 1934, DNotZ. 34, 357: Nichtigkeit des Beschlusses der Gesellschafterversammlung einer GmbH., wenn die Gesellschafter zu ihr nicht ordnungsmäßig eingeladen wurden und auch nicht vollzählig erschienen sind. Ebenso für die Vertretung in der Versammlung. Hierzu kann auf die eingehenden Darlegungen in Anm. 8 zu § 8 UmwG. verwiesen werden; von neueren Urteilen bezieht sich das in dieser Anmerkung angeführte Urteil des Reichsgerichts JW. 34, 976 auf die Stimmrechtsausübung des Eheannes und des Nießbrauchers bei einer GmbH. Die Legitimationszession ist auch bei der GmbH. an sich möglich, vgl. Hachenburg, Anm. 76 ff. zu § 15 GmbHGes., für die Umwandlung jedoch aus den gleichen Gründen wie bei der AG. auszuschließen.

4. Anfechtbarkeit und Nichtigkeit des Generalversammlungsbeschlusses.

Im allgemeinen gelten hier zwar die gleichen Grundsätze, wie sie in Anm. 10 zu § 8 UmwG. für die Aktiengesellschaft ausgeführt sind. Immerhin bestehen doch gewisse erhebliche Unterschiede. Diese leiten sich besonders daraus her, daß bei der Aktiengesellschaft, deren Beschlüsse mehr das öffentliche Leben angehen, die Tendenz der Rechtsprechung besteht, Beschlüsse tunlichst aufrechtzuerhalten, Mängel also soweit wie irgend möglich nur durch die kurz befristete, an formelle Voraussetzungen geknüpfte Anfechtungsklage rügen zu lassen. So weit geht das GmbH.=Recht nicht. Zwar ist auch hier durch die Auslegung die Anfechtungsklage gegen Beschlüsse gegeben und der Anfechtungsklage gegen die Aktiengesellschaft weitgehend nachgebildet. Allein hier fehlt die Monatsfrist, hier fehlt die formelle Voraussetzung des Widerspruchs zu Protokoll oder der unzulässigen Fernhaltung von der Generalversammlung. Infolgedessen ist die Rechtslage kurz folgende:

a) Nichtig ist ein Beschluß der Generalversammlung, der gegen unverzichtbare Vorschriften des Gesetzes verstößt. Hierzu gehört bei der Umwandlung insbesondere eine Verletzung des § 14 Satz 2, 3; außerdem der Verstoß gegen sonstige zwingende Vorschriften des UmwG., vgl. hierzu Anm. 10 zu § 8; ferner Scholz, S. 446 ff.; Hachenburg Anm. 7 ff zu § 45, Brodmann, Anm. 4 zu § 47 GmbHGes.

Nichtig ist ferner die Abstimmung eines Willensunfähigen, eines in der Geschäftsfähigkeit Beschränkten ohne Zustimmung des gesetzlichen Vertreters, die Abstimmung des Vaters oder Vormundes ohne vormundschaftsgerichtliche Genehmigung, siehe die erwähnte Anm. 10. Soweit der Beschluß auf solcher Abstimmung beruht, ist er nichtig ohne Anfechtungsklage; vielmehr wird dies evtl. durch Feststellungsklage zur Entscheidung gebracht. In beiden vorstehenden Nichtigkeitsfällen tritt keine Heilung durch Eintragung des Beschlusses ein, Scholz, Brodmann und Hachenburg a. a. D.

Bei Willensmängeln eines Abstimmenden, die nur zur Anfechtung seiner Abstimmung führen (Irrtum, Täuschung, Drohung), verbleibt es bei den Grundsätzen des bürgerlichen Rechts: Er kann die Abstimmung nach BGB. anfechten, dadurch wird sie nichtig und mit ihr der Beschluß, soweit er darauf beruht. Die grundsätzliche Verweisung dieser — verzichtbaren — Anfechtung eines Willensmangels auf die Anfechtungsklage statt der Nichtigkeitsfeststellungsklage findet bei der GmbH. nicht statt; vgl. Scholz und Hachenburg a. a. O. (Brodmann, Anm. 2 zu § 47 verneint entgegen der herrschenden Meinung, wie bei der AG., so auch hier die rechtsgeschäftliche Natur der Abstimmung und damit ihre Anfechtbarkeit). Das hat bei der GmbH. praktisch geringere Bedeutung, da hier die Anfechtungsklage nicht so eingeschränkt ist wie bei der AG. Allein für die Umwandlung ist anzunehmen, daß die Geltendmachung dieser Anfechtungsgründe mit der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Handelsregister ihr Ende findet. Denn auch bei der GmbH. wird angenommen, daß die Anfechtung wegen Irrtums usw. in den Fällen der Gründung und Kapitalerhöhung mit Rücksicht auf das öffentliche Interesse an diesen Vorgängen nicht mehr möglich ist, sobald der Beschluß bzw. die Gründung in das Handelsregister eingetragen ist; vgl. Hachenburg § 2 Anm. 34, § 45 Anm. 9; Scholz § 3, Anm. V 3, § 45 Anm. IV b. Hachenburg bemerkt zu dieser Einschränkung des Anfechtungsrechtes: „Dagegen läßt sich dies nicht generell für alle Änderungen des Gesellschaftsvertrages sagen. An deren Aufrechterhaltung hat die Außenwelt kein Interesse.“ Der letzte Satz paßt nicht für die Umwandlung, an deren Aufrechterhaltung die Außenwelt ein sehr erhebliches Interesse hat. Ebenso wie bei der AG. müssen wir also auch hier annehmen, daß die Anfechtung des Beschlusses wegen derjenigen Willensmängel, die erst infolge Anfechtungserklärung zur Nichtigkeit führen, und ebenso wegen aller anderen, nur Anfechtbarkeit des Beschlusses erzeugenden Umstände (vgl. Hachenburg Anm. 17, 18 zu § 45; Scholz S. 453) mit der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Handelsregister ihre Begrenzung findet.

5. Zustimmung der nichterschienenen Gesellschafter. Hierfür gilt alles, was oben in Anm. 3 zu § 10 UmwG. ausgeführt ist.

6. Umwandlung durch Mehrheitsbeschluß. Nach §§ 3 ff., 6 Abs. 1 Durchf. = W. kann auch eine GmbH. durch Mehrheitsbeschluß umgewandelt werden. Die Voraussetzungen sind genau die gleichen wie bei der AG.

7. Wirkung der Umwandlung für die Gläubiger. An sich wird die Umwandlung meist eine Verbesserung der Gläubiger bedeuten, da der Unternehmer mit seinem ganzen Vermögen haftet und die Gläubiger der

umgewandelten Gesellschaft durch die §§ 6, 7 UmwG. geschützt werden. Rückständige Einlagen auf Geschäftsanteile verschlechtern daher die Lage der GmbH.-Gläubiger nicht, wenn die Umwandlung nach § 2 oder § 8 UmwG. erfolgt. Karl Becker erörtert in *RundschGmbH.* 34 Sp. 776 eingehend die Lage der Gläubiger bei rückständiger Einlage und macht darauf aufmerksam, daß bei Umwandlung in eine neu zu errichtende Kommanditgesellschaft eine Verschlechterung eintreten könne, weil die Kommanditeinlage niedriger als der bisherige Stammanteil festgesetzt werden kann. Er führt aus, daß trotz der Umwandlung die Haftung nach § 19 Abs. 2 S. 1 des GmbHGes. bestehen bleibt, wenn sich der Geschäftsanteil noch in erster Hand befindet, daß dagegen keine Haftung der Rechtsvorgänger nach § 22 des Gesetzes stattfindet, wenn der Anteil in andere Hand übergegangen ist. Seiner Begründung ist zuzustimmen.

Vierter Abschnitt.

Strafvorschrift.

§ 15 UmwG.

Wer den Vorschriften der § 7 Abs. 1, Abs. 2, Abs. 4 Satz 2, § 8 Abs. 2 zuwiderhandelt, wird mit Gefängnis und Geldstrafe oder einer dieser Strafen bestraft.

Inhaltsübersicht:

- | | |
|---|-----------------------|
| 1. Die objektiven Tatbestandsmerkmale der Straftaten. | 3. Die Täter. |
| 2. Die subjektiven Tatbestandsmerkmale. | 4. Die Strafe. |
| | 5. Die Zuständigkeit. |

1. Die objektiven Tatbestandsmerkmale der Straftaten. In Betracht kommen Zuwiderhandlungen gegen:

- a) das Gebot, das Vermögen der aufgelösten Kapitalgesellschaft während des Sperrhalbjahres getrennt zu verwalten (§ 7 Absatz 1);
- b) das Verbot, das übernommene Vermögen vor Ablauf des Sperrhalbjahres oder unter Nichtbeachtung der für die Befriedigung bzw. Sicherstellung der Gläubiger geltenden Vorschriften (§ 6) mit dem Vermögen des Übernehmers zu vereinigen (§ 7 Abs. 2). Damit ist gleichzeitig indirekt die Vorschrift des § 6 unter Strafschutz gestellt.
- c) Das Verbot, während des Sperrhalbjahrs Zahlungen aus dem übernommenen Vermögen an die Gesellschafter zu leisten oder gewisse Entnahmen zu machen (§ 7 Abs. 4 Satz 2); bzw. beim Einmann: Entnahmen zu tätigen (§ 8 Abs. 2).

Bei sämtlichen Straftatbeständen ist nur die vollendete Tat strafbar.

Vollendung liegt vor, wenn durch irgendwelche Maßnahmen dem Gebot der Verwaltungstrennung des übernommenen Vermögens zuwider gehandelt wurde (§ 7 Abs. 1), oder wenn das übernommene Vermögen mit dem übrigen Vermögen vorzeitig vereinigt wurde (§ 7 Abs. 2), oder unzulässige Zahlungen bzw. Entnahmen in irgendwelchem Umfange (§ 7 Abs. 4, § 8 Abs. 2) erfolgten. Nachträgliche Beseitigung der vollendeten Maßnahme ändert nichts an der Strafbarkeit.

Der Versuch wird nicht bestraft, da es sich nach der Höhe der angedrohten Strafe um ein Vergehen handelt (§ 1 StGB.), bei dem der Versuch nur strafbar wäre, wenn dies das Gesetz ausdrücklich bestimmte (§ 43 Abs. 2 StGB.). Hinsichtlich der Konkurrenz mit anderen Delikten gelten die allgemeinen strafrechtlichen Grundsätze, insbesondere die §§ 73, 74 StGB. Bemerkt sei dabei, daß, soweit die Tatbestandsmerkmale sich decken, Tateinheit mit Untreue im Sinne des § 266 StGB. (n. F.) nicht in Betracht kommt, da es sich in § 15 UmwG. um ein Spezialdelikt handelt, dessen Strafnorm die des Untreueparagrafen ausschließt. Falls ein Täter mehrere der oben angegebenen Straftatbestände erfüllt hat, wird er, da hier die Einzelhandlungen in dem gleichen Umwandlungsverfahren vor sich gegangen sind und sich insgesamt gegen die Gläubigerschutzrechte gerichtet haben, nur wegen einer einheitlichen Tat bestraft werden können.

2. Die subjektiven Tatbestandsmerkmale. In dieser Hinsicht sind im Gesetz keine Bestimmungen enthalten. Wie bereits dargelegt, handelt es sich bei der Strafvorschrift um ein Vergehen. Demgemäß gilt der Grundsatz, daß, da die Fahrlässigkeit nicht ausdrücklich unter Strafe gestellt ist, sich aus dem Zweck der Norm auch ihre Strafbarkeit nicht ergibt, **lediglich vorsätzliche Tat mit Strafe belegt werden kann** (vgl. RGSt. 4 S. 236; 22 S. 43; 30 S. 356; 41 S. 7; 49 S. 118). Eventualdolus muß als ausreichend angesehen werden; denn wo vorsätzliche Tat bestraft wird, ohne daß die Strafdrohung auf den bestimmten Vorfall beschränkt ist, genügt Vorsatz jeder Art, also auch bedingter (RGSt. 55 S. 205). Falls der Täter über bürgerlich-rechtliche Normen irrt, insbesondere weil er sich z. B. nach handelsrechtlichen Grundsätzen und seiner Stellung als ein von der Geschäftsführung ausgeschlossener Gesellschafter nicht für verpflichtet gehalten hat, eine vorzeitige Vereinigung beider Vermögensmassen zu verhindern, wird dieser Irrtum gemäß § 59 StGB. als außerstrafrechtlicher die vorsätzliche Verletzung der Strafnorm und demgemäß die Bestrafung ausschließen. Irrtum über die Pflichten aus § 7 Abs. 1, 2, 4 und § 8 Abs. 2 macht dagegen nicht straffrei; denn der Inhalt dieser Gesetzesbestimmungen ist nicht deshalb außerstrafrechtlich geworden, weil in § 15 lediglich darauf Bezug genommen worden ist (RGSt. 37 S. 391; 51 S. 24; 67 S. 115).

3. Die Täter. Über die Täter enthält die Strafvorschrift keine ausdrückliche Bestimmung. Ein Strafverfahren gegen die OHG., KG., BGB.-Gesellschaft oder eine juristische Person als Einmann kommt nicht in Frage. Denn nach allgemeinen Grundsätzen ist, wenn das Gesetz nichts Abweichendes bestimmt, lediglich die strafrechtliche Verantwortungs-fähigkeit einzelner natürlicher Personen anzunehmen (RGSt. 47 S. 91 mit weiteren Zitaten).

Als einzelne Täter kommen bei Umwandlung in eine OHG. die Gesellschafter dieser OHG. in Betracht. Zum Unterschied von § 7 Abs. 2 und 4 werden in § 7 Abs. 1 die „geschäftsführenden Gesellschafter der OHG.“ besonders hervorgehoben. Für die Anwendbarkeit der Strafvorschrift wird dies aber keinen Unterschied machen können. Zur Führung der Geschäfte der OHG. sind grundsätzlich alle Gesellschafter berechtigt und verpflichtet (§ 114 HGB.). Werden einzelne von ihnen durch Gesellschaftsvertrag von der Geschäftsführung ausgeschlossen, so kann diese vertragliche Regelung an sich auf die strafrechtliche Haftbarkeit keinen Einfluß üben (vgl. RGSt. Bd. 6 S. 113 und 114); dies umsoweniger, als ja auch den ausgeschlossenen Gesellschaftern der OHG. ein weitgehendes Kontrollrecht zusteht (§ 118 HGB.). Ob der einzelne Gesellschafter der OHG. verantwortlich gemacht werden kann oder nicht, hängt lediglich davon ab, ob man ihm im Einzelfall zumuten kann, für die Beachtung der in § 7 UmwG. enthaltenen Gläubigerschutzvorschriften Sorge zu tragen. Auch wenn ein Gesellschafter die Geschäftsführung besorgt, wird man jedenfalls dem anderen, der Zuwiderhandlungen gegen die Gläubigerschutzvorschriften bemerkt, zur Pflicht machen müssen, auf die Abstellung dieser Zuwiderhandlungen hinzuwirken (vgl. RGSt. 45 S. 387; 56 S. 376). Strafbar ist aber immer nur derjenige Gesellschafter, dem man nach rechtlichen und wirtschaftlichen Grundsätzen eine Beachtung der einzelnen Gläubigerschutzvorschrift zumuten kann. Irrig wäre die Ansicht, daß alle Gesellschafter der OHG. für die im Geschäftsbetrieb begangenen strafbaren Handlungen strafrechtlich als verantwortlich anzusehen seien, solange sie nicht Umstände nachweisen, die ihre Mittäterschaft als ausgeschlossen erscheinen lassen (RGSt. 5 S. 106). Entsprechendes wie für die OHG. gilt auch für die BGB.-Gesellschaft bei Umwandlung nach § 1 DurchfW.D., vgl. Anm. 2 zu § 13 DurchfW.D.

Bei der Umwandlung in eine KG. scheiden grundsätzlich die Kommanditisten als Täter aus, da sie gesetzlich mit der Geschäftsführung nichts zu tun haben, ihnen auch nur ein verhältnismäßig geringes Kontrollrecht zusteht (§§ 164, 166 HGB.). Sie kommen aber als Täter dann in Frage, wenn ihnen ausnahmsweise (§§ 163, 164 HGB.) die Geschäftsführung übertragen ist und sie dabei einen Straftatbestand erfüllen.

Bei Umwandlung nach § 8 UmwG., § 6 II DurchfW.D. ist der Einmann

bzw. Hauptgesellschafter, und wenn dies eine juristische Person ist, deren verantwortlicher Vertreter strafrechtlich haftbar.

Da die Strafvorschrift des § 15 UmwG. in der Person des Täters eine bestimmte Eigenschaft, nämlich die des Gesellschafters einer OHG., KG., BGB.-Gesellschaft oder eines Einmann im Sinne des § 8 UmwG. bzw. Hauptgesellschafters gemäß § 6 II DurchfV.D. voraussetzt, ist die Mittäterschaft einer Person, bei der diese Eigenschaft nicht vorliegt, ausgeschlossen (a. M. Böttcher-Meilicke Anm. 2 zu § 15). Außenstehende können nur als Anstifter und Gehilfen in Betracht kommen.

4. Die Strafe. Bestraft wird der Täter mit Gefängnis und Geldstrafe oder einer dieser Strafen. Der Mindestsatz der Gefängnisstrafe ist ein Tag, der Höchstsatz 5 Jahre (§ 16 StGB.). Die Geldstrafe beträgt 1 bis 10 000 RM.; sie kann bei Gewinnsucht bis auf 100 000 RM. und, wenn der Täter einen größeren Vorteil erlangt hat, noch darüber hinaus erhöht werden (§§ 27, 27a, 27c StGB.). Die Strafandrohung charakterisiert die Zuwiderhandlung als Vergehen (§ 1 StGB.). Demgemäß gilt für die Verjährung der Strafverfolgung eine Frist von 5 Jahren (§ 67 Abs. 2 StGB.).

5. Zuständigkeit. Zuständig für die Aburteilung der Straftat ist grundsätzlich das Schöffengericht (§ 28 StGB.); doch kann die Staatsanwaltschaft die Sache durch einen Antrag an den Amtsrichter (§ 25 Abs. 2 StGB.) oder, wenn sie sie ausnahmsweise für besonders bedeutungsvoll halten sollte, vor die Große Strafkammer bringen (Art. 1 § 1 Ziff. 2 der V.D. vom 14. Juni 1932, RGBl. 1932 S. 285).

Schlußbestimmung.

§ 16 UmwG.

Der Reichsminister der Justiz erläßt die zur Durchführung dieses Gesetzes erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften. Soweit er es zur Erreichung des Zweckes des Gesetzes für erforderlich hält, insbesondere um in anderen als den im § 1 bezeichneten Fällen die Umwandlung zu erleichtern, kann er allgemeine Vorschriften ergänzenden und abweichenden Inhalts treffen.

Der Reichsminister der Justiz kann zwei Arten von Vorschriften erlassen:

1. Durchführungsbestimmungen. Sie können in der Form von Verwaltungsvorschriften ergehen, also als Anweisungen an die mit Durchführung des Gesetzes beschäftigten Behörden, oder als Rechtsverordnungen, die wie Gesetze die Allgemeinheit binden. Als Rechtsverordnungen müssen sie gemäß § 1 des Gesetzes vom 13. 10. 1923 (RGBl. S. 959) grund-

jährlich im Reichsgesetzblatt, eventuell im Reichsministerialblatt oder im Reichsanzeiger veröffentlicht sein, um Gültigkeit zu erhalten (vgl. Mitteilung vom 1. 12. 23 RGBl. S. 1236).

2. Vorschriften ergänzenden oder abweichenden Inhalts. Hierfür kommen nur Rechtsverordnungen in Betracht. In erster Reihe können sie erlassen werden, um in anderen als im Gesetz (§ 1) vorgesehenen Fällen, also z. B. bei anderen Kapitalgesellschaften, die Umwandlung zu erleichtern.

Der Reichsjustizminister hat von seiner Ermächtigung durch Erlass der im folgenden erläuterten DurchfVO. vom 14. Dezember 1934, RGBl. I 1262, Gebrauch gemacht.

B. Durchführungsverordnung zum Gesetz über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften.

Vom 14. Dezember 1934.

Auf Grund des § 16 des Gesetzes über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften (Umwandlungsgesetz) vom 5. Juli 1934 (RGBl. I S. 569) wird hiermit verordnet:

Artikel 1.

Umwandlung einer Kapitalgesellschaft unter gleichzeitiger Errichtung einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts.

§ 1 DurchfVd.

(1) Genügt der Gegenstand des Unternehmens einer Aktiengesellschaft nicht den gesetzlichen Vorschriften für die Errichtung einer Offenen Handelsgesellschaft (§§ 105 und 4 des Handelsgesetzbuchs), so kann die Generalversammlung der Aktiengesellschaft die Errichtung einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts und zugleich die Übertragung des Vermögens der Aktiengesellschaft auf die Gesellschafter (Gesellschaftsvermögen; § 718 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) beschließen.

(2) Die für die Umwandlung unter gleichzeitiger Errichtung einer Offenen Handelsgesellschaft geltenden Vorschriften finden entsprechende Anwendung.

Inhaltsübersicht:

- | | |
|---------------------------------|---|
| 1. Bedeutung der Vorschrift. | 4. Errichtung einer Gesellschaft d. bürg. Rechts. |
| 2. Gegenstand des Unternehmens. | |
| 3. Mehrere Aktionäre. | 5. Die anzuwendenden Vorschriften. |

1. Bedeutung der Vorschrift. Es ist hier auf Anm. 5 zu § 9 UmwG. zu verweisen. Die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine neu zu errichtende OHG. ist, wie durch § 1 DurchfVd. zum Ausdruck kommt, nicht möglich, wenn die neu zu errichtende Gesellschaft nicht den Erfordernissen einer OHG. genügt. Um aber auch in diesem Falle eine Umwandlung zu ermöglichen, ist durch die vorliegende Bestimmung die Errichtung einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts zugelassen. Natürlich kann, wenn eine OHG. nicht zulässig ist, auch eine Kommandit-

gesellschaft nicht errichtet werden, sondern eben nur eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts. Alle Vorschriften, die für die Umwandlung in eine neue OHG. gegeben sind, sollen entsprechende Anwendung finden; vgl. die eingehenden Darlegungen bei Quassowski, Deutsche Justiz 1934 S. 1628 ff.

Durch §§ 1, 2 DurchfW.D. ergeben sich folgende Umwandlungsfälle, die neben § 9 UmwG. treten:

umzuwandelnde Gesellschaft: AG., KommGes. a. A., Gesellschaft m. b. H.,

Erwerber des Vermögens: Gesellschaft des BGB.

In diesen Fällen ist Einstimmigkeit und Teilnahme aller Aktionäre an der BGB.-Gesellschaft erforderlich. Daneben tritt ergänzend auch hier die Umwandlung durch Mehrheitsbeschluß, § 6 Abs. 1 DurchfW.D.

2. Gegenstand des Unternehmens. Die Voraussetzungen des vorl. § 1 korrespondieren negativ durchaus mit denen des § 9 UmwG.; wo die Umwandlung in eine OHG. zulässig ist, kann nur diese, nicht eine solche in eine BGB.-Gesellschaft erfolgen; wo nicht in eine OHG. umgewandelt werden kann, ist nur die Umwandlung in die BGB.-Gesellschaft möglich. Gegenstand des Unternehmens einer OHG. muß gemäß § 105 HGB. der „Betrieb eines Handelsgewerbes“ sein. Darunter ist nur ein Gewerbe im Sinne des § 1 HGB. (Grundhandelsgeschäfte) zu verstehen, aber auch im Sinne des § 2 (nach Art und Umfang kaufmännisch eingerichtete Geschäftsbetriebe) oder des § 3 Abs. 1 und 2 HGB. (fakultative Eintragung bei Land- und Forstwirtschaft); nicht dagegen ein Kleingewerbe (Handwerk und Kleingewerbe) im Sinne des § 4 HGB. (Minderkaufmann und Handwerksbetrieb); vgl. Staub Anm. 13, Flechtheim in Düringer-Hachenburg Anm. 4 zu § 105 HGB. Für die Frage, in welchen einzelnen Fällen hiernach statt der Umwandlung in eine OHG. eine solche nach vorliegendem § 1 stattzufinden hat, darf im einzelnen auf die Kommentare zum Handelsgesetzbuch verwiesen werden. Es seien hier nur als wichtigste Anwendungsfälle des § 1 DurchfW.D. hervorgehoben:

a) Die gesamten **Handwerksbetriebe**. Die Abgrenzung des Handwerks gegenüber anderen Gewerben erfolgt nach den geltenden wirtschaftlichen Anschauungen; vgl. Staub Anm. 12 zu § 4 HGB., RGZ. Bd. 66 S. 7. Solange der Betrieb nicht über den Umfang des Handwerks hinausgeht (§ 1 Nr. 2 HGB.), kann auch durch eine Vereinigung von Handwerkerern eine OHG. nicht gegründet werden, § 4 Abs. 2 HGB., so daß die Errichtung einer BGB.-Gesellschaft geboten ist.

b) Die **Kleingewerbetreibenden** also Gewerbetreibende, die an sich Grundhandelsgeschäfte im Sinne des § 1 HGB. betreiben, deren Ge-

schäftsbetrieb aber nach Art und Umfang eine kaufmännische Einrichtung nicht erfordert; vgl. Staub Anm. 18, Weiler in Düringer-Hachenburg Anm. 10 zu § 4 HGB.

Nach Vorstehendem entscheidet sich insbesondere die Frage, in welche Form sich **Grundstücksgesellschaften** auflösen können. Die sog. reinen „Grundstücksgesellschaften“, die im Steuerrecht eine große Rolle spielen und regelmäßig nur ein einziges Grundstück besitzen, das sie verwalten, werden sich in der Regel nur in eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts umwandeln können. Besitzen solche Gesellschaften mehrere Grundstücke, so kommt es darauf an, ob der Betrieb nach Art und Umfang eine kaufmännische Einrichtung gemäß § 2 HGB. verlangt; in diesem Fall kann eine OHG. oder Kommanditgesellschaft gegründet werden, sonst nur eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts. Eigentliche Grundstückshandels-gesellschaften, deren Geschäftsbetrieb also der An- und Verkauf von Grundstücken ist, werden meist unter § 2 HGB. fallen; wo dies nicht der Fall ist, kann auch nur die Umwandlung in eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts erfolgen.

Ähnliches gilt für die **Holdinggesellschaften**, sei es, daß sie Anteile von Grundstücksgesellschaften besitzen, sei es, daß sie sonstige Werte, insbesondere Wertpapiere, für andere Personen oder Gesellschaften halten. Nur soweit ausnahmsweise infolge großen Umfangs eine derartige Holdingverwaltung kaufmännische Einrichtungen nach § 2 HGB. erfordert, ist Umwandlung nach §§ 9, 12 UmwG. möglich, sonst nur nach § 1 Durchf-B.D.

3. Mehrere Aktionäre. § 1 DurchfB.D. kommt nur in Frage, wenn mehrere Aktionäre vorhanden sind. Ist nur ein Gesellschafter vorhanden (Einmanngesellschaft), so erfolgt die Umwandlung nach § 8 UmwG. Jedoch kann, wie bereits in Anm. 3, 11 zu § 8 UmwG. hervorgehoben, der „alleinige“ Aktionär **auch eine Gesamthandschaft** sein, insbesondere eine ungeteilte Erbengemeinschaft, das eheliche Gesamtgut, aber auch eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, besonders eine Interessengemeinschaft. Wie schon in den erwähnten Anmerkungen zu § 8 UmwG. hervorgehoben, ist auch dann die Umwandlung auf diesen „alleinigen“ Aktionär, also auf diese Gesamthandschaft möglich. Es ist kein Grund einzusehen, warum das nicht der Fall sein sollte, und es kann daher insofern auch der Bemerkung von Quassowski, Deutsche Justiz 1934 S. 1630 nicht zugestimmt werden, wonach die Umwandlung auf eine bestehende BGB.-Gesellschaft nicht zugelassen sei, da sich ein Bedürfnis dafür nicht gezeigt hätte; auch Crisoli, JW. 35, 173 Anm. 2, nimmt die Unzulässigkeit solcher Umwandlung an. Richtig ist nur, daß diese Umwandlung nicht besonders geregelt ist, das war aber auch nicht nötig, weil sie sich aus § 8 UmwG. von selbst ergibt. Auch nach § 8 UmwG.

finden dessen §§ 2—7 Anwendung; die Anwendung der §§ 9—11 erübrigt sich in diesem Fall. Die Aktien, welche der bestehenden Gesamthandschaft gehörten, waren Gesellschaftsvermögen (§ 718 BGB.). An ihre Stelle tritt das Vermögen der aufgelösten Gesellschaft, und ebenso gehen deren Schulden über, für welche nunmehr die Gesellschafter der Gesamthandschaft unbeschränkt haften (vgl. wegen der Schulden die weiter unten folgenden Anm.); es handelt sich also auch hierbei um eine Außengesellschaft, ebenso wie bei dem in § 1 DurchfW.D. geregelten Fall und bei der OHG.

Ist im Gegensatz zu vorstehend behandeltem Fall (Einmann in Form einer Gesamthandschaft) eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts gegeben, bei welcher sich mehrere Aktionäre einer AG. zu einem bestimmten Zwecke zusammengetan haben, ohne daß die Aktien gemeinschaftliches Eigentum geworden sind (so insbesondere Poolverträge, Interessengemeinschaftsverträge, die sich nur auf Abstimmung, Wahlen, Veräußerung der Aktien usw. beziehen), so kommt eine Umwandlung nach § 8 UmwG. natürlich nicht in Frage. Vielmehr ist dann der Fall völlig nach § 1 DurchfW.D. zu behandeln, d. h. es sind mehrere Gesellschafter vorhanden, und diese müssen bei Umwandlung eine neue Gesellschaft des bürgerlichen Rechts gründen, auf welche das Vermögen als Gesellschaftsvermögen übergeht. Der Poolvertrag würde dann meist überflüssig oder abzuändern sein. Es kann aber natürlich auch so gehandhabt werden, daß die Gesellschafter zunächst bei der früheren BGB.-Gesellschaft (Poolgesellschaft, Interessengemeinschaft) ein Gesellschaftsvermögen bilden, indem sie alle Aktien auf diese Gesamthandschaft übertragen; dann ist wieder der Fall der Umwandlung nach § 8 UmwG. gegeben.

Um wieviel Gesellschafter es sich bei den mehreren Gesellschaftern handelt, ist gleichgültig, siehe auch Anm. 2 zu § 9 UmwG.; unzulässig ist die Umwandlung auch hier, wenn an der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts eine juristische Person beteiligt sein soll, vgl. Anm. zu § 10 DurchfW.D. (Der Reichsjustizminister kann Ausnahmen zulassen). Ferner kann sich auch hier ein Aktionär, der selbst die Form einer OHG. oder KommGes. hat, nicht beteiligen, siehe die Anm. zu § 9 UmwG. Die Umwandlung nach § 1 DurchfW.D. tritt ergänzend neben § 9 UmwG., erfordert also Einstimmigkeit. Es ist aber auch Umwandlung durch Mehrheitsbeschluß auf den Hauptgesellschafter zugelassen, vgl. § 6 Abs. 1 DurchfW.D.

4. Errichtung einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts. Die Gesellschaft ist hier immer Gesamthandsaußengesellschaft, welche ein eigenes, „für den Gesellschaftszweck dinglich gebundenes Gesellschaftsvermögen“ besitzt, Staudinger Anm. I zu § 718. Ihr rechtliches Wesen ist daher

demjenigen einer OHG., welche ja ebenfalls immer Außenhandelsgesellschaft ist (siehe Anm. 4 zu § 9 UmwG.), völlig gleich. Es kann daher hier wegen aller Einzelheiten über Wesen und rechtliche Bedeutung des Umwandlungsbeschlusses in diesem Falle, wegen der Schaffung des neuen Rechtssubjektes und des dafür erforderlichen Gesellschaftsvertrages usw. in vollem Umfange auf die Anmerkungen zu § 9 ff. UmwG. sowie Anm. 6 zu § 8 UmwG. verwiesen werden. Auch hier liegt der Gesellschaftsvertrag implicite im Generalversammlungsbeschuß der zustimmenden Aktionäre. Auch hier entsteht die Gesellschaft durch Eintragung des Umwandlungsbeschlusses. Auch hier geht das gesamte Vermögen der AG. durch Gesamtrechtsnachfolge auf die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts über, und zugleich auch ihre Schulden. Diese werden Gesellschaftsschulden, für welche den Gläubigern alle Gesellschafter der BGB.-Gesellschaft auch persönlich mit ihrem gesamten Vermögen unbeschränkt haften; vgl. hierzu Geiler in Düringer-Sachenburg Bd. 2, 1 Anm. 148 ff., 153; Staudinger Anm. III zu § 718 BGB.

5. Die anzuwendenden Vorschriften. Nach Abs. 2 des vorliegenden § 1 sollen die „für die Umwandlung unter gleichzeitiger Errichtung einer OHG. geltenden Vorschriften“ entsprechend angewandt werden. Jedoch fällt hier natürlich alles weg, was sich durch die Besonderheit der OHG. ergibt, insbesondere also, was sich auf die Firma und die Anmeldung zum Handelsregister bezieht. Demgemäß sind anzuwenden: der § 9 des UmwG. in Verbindung mit dessen § 2. Der Generalversammlungsbeschuß muß lauten auf „Errichtung einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts“, ohne daß auch hier die Namen und Kapitalkonten angegeben zu werden brauchen, und zugleich auf Übertragung des Vermögens der AG. auf diese neue Gesellschaft.

Die §§ 3, 4 sowie 5 Abs. 1 UmwG. finden Anwendung. § 5 Abs. 2 UmwG. fällt fort, da hier keine Firma gegeben ist.

Die §§ 6 und 7 UmwG. finden Anwendung; in § 7 Abs. 1 treten an Stelle der geschäftsführenden Gesellschafter der OHG. diejenigen der BGB.-Gesellschaft.

§ 10 UmwG. findet Anwendung; jedoch ist im Beschuß die Firma nicht festzusetzen; die BGB.-Gesellschaft kann einen eigenen Namen annehmen; das ist aber dann keine Firma, sondern nur eine abgekürzte Bezeichnung; sie ist nicht erforderlich und braucht daher auch nicht in den Umwandlungsbeschuß aufgenommen zu werden. Auch Abs. 3 des § 10 UmwG. fällt fort. § 11 Abs. 1 UmwG. findet Anwendung. Von Abs. 2 gilt nur der erste Teil: Die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts entsteht mit der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses. Der Rest dieses Absatzes und Absatz 3 fallen fort.

Die Prüfungstätigkeit, die das Umwandlungsverfahren dem Re-

gisterrichter ganz besonders wegen der Voraussetzungen des vorl. § 1 in Verbindung mit § 9 UmwG. zuweist, ist eine sehr schwierige und verantwortliche und geht wegen der materiellen Erfordernisse weit über seine sonstige Prüfung hinaus, was umso mehr ins Gewicht fällt, als hier die Prüfung hinsichtlich der Personalgesellschaften durch den Registerrichter für juristische Personen (Abt. B) erfolgt. siehe hiezu auch Crisfolli, JW. 35, 173 ff.

§ 2 DurchfW.D.

Die Vorschriften des § 1 gelten für die Umwandlung einer Kommanditgesellschaft auf Aktien und einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung entsprechend.

Wie schon in Anm. 1 zu § 1 DurchfW.D. hervorgehoben, gilt die Umwandlung in eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts für alle Formen der Kapitalgesellschaft, für welche die Umwandlung nach dem UmwG. zugelassen ist, also neben der AG. auch für die KommG. a. A. und die GmbH. Für diese beiden Formen gelten bei Umwandlung in eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts auch die Besonderheiten, die in §§ 13 und 14 UmwG. vorgesehen sind.

Artikel 2.

Umwandlung einer Kapitalgesellschaft durch Mehrheitsbeschluß.

§ 3 DurchfW.D.

(1) Die Generalversammlung einer Aktiengesellschaft kann die Errichtung einer Offenen Handelsgesellschaft, an der nur die zustimmenden Aktionäre als Gesellschafter beteiligt sind, und zugleich die Übertragung des Vermögens der Aktiengesellschaft auf die Offene Handelsgesellschaft beschließen (Umwandlung durch Mehrheitsbeschluß).

(2) Die Vorschriften über die Umwandlung unter gleichzeitiger Errichtung einer Offenen Handelsgesellschaft, an der alle Aktionäre als Gesellschafter beteiligt sind, finden entsprechende Anwendung, soweit sich nicht aus den folgenden Vorschriften etwas anderes ergibt.

Inhaltsübersicht:

- | | |
|---|--|
| 1. Bedeutung der Regelung in §§ 3 ff. DurchfW.D.: Mehrheitsprinzip. | 4. Inhalt des Umwandlungsbeschlusses. |
| 2. Die anzuwendenden Vorschriften. | 5. Vertretung in der Generalversammlung. |
| 3. Nur die zustimmenden Aktionäre. | 6. Richtigkeit und Anfechtbarkeit des Beschlusses. |

1. Bedeutung der Regelung in §§ 3 ff. DurchfW.D.: Mehrheitsprinzip.

Der Artikel 2 der DurchfB.D. mit seinen §§ 3—6 bringt die wesentlichste Abweichung gegenüber dem UmwG. Dieses beruht auf dem Prinzip absoluter Einstimmigkeit. Es führt dadurch zur absoluten Identität der wirtschaftlich beteiligten Personen, also der Aktionäre einerseits, der Vermögenserwerber andererseits. Insofern liegt in vollem Umfange bei der Umwandlung eine „bloße Formänderung“ trotz des Eigentümerwechsels vor, vgl. Anm. 4 zu § 1 UmwG. Dieses Prinzip wird durch die §§ 3 ff. DurchfB.D. aufgegeben. An Stelle der Einstimmigkeit begnügt sich diese Regelung mit einer Annäherung an die Einstimmigkeit, mit der Erreichung einer Mehrheit von 90% des Grundkapitals. Mehrere Aktionäre, die zusammen mindestens 90% des Kapitals besitzen, können diejenigen Aktionäre, die sich an der Umwandlung nicht beteiligen wollen, hinausdrängen und selbst in einer der drei zugelassenen Formen (OHG., KomG., BGB.-Ges.) das Vermögen der AG. übernehmen. Ja, wenn ein einzelner Aktionär mindestens 90% des Kapitals besitzt, so kann er allein das Vermögen der AG. übernehmen; an die Stelle des „Einmann“ tritt dann der „Hauptgesellschafter“ (§ 6 Abs. 2 DurchfB.D.). Die ausschließenden Aktionäre erhalten nur eine Barabfindung (§ 5 DurchfB.D.). Eine volle Identität der Beteiligten vor und nach dem Eigentumswechsel liegt nicht mehr vor; die Vermögensübernehmer bilden nur einen Teil, aber doch den allergrößten Teil der Aktionäre.

Als Gründe für die neue Regelung gibt Quassowski, Deutsche Justiz 1934 S. 1630 folgende drei Erwägungen an: Ein Teil der Aktionäre kann unauffindbar sein; das ist tatsächlich häufiger der Fall, als man annimmt. Ferner kann ein Teil der Umwandlung zwar nicht widersprechen, aber auch nicht die positive gerichtlich oder notariell beglaubigte Zustimmung abgeben, aus Mangel an Interesse, aus Bequemlichkeit oder aus irgendwelchen Besorgnissen. Auch das wird häufig genug der Fall sein. Schließlich der Hauptgrund: ein Teil der Aktionäre kann der Umwandlung direkt widersprechen, manchmal aus unsachlichen Gründen, vor allem aber auch aus dem sachlich sehr berechtigten Grund, daß er nicht die persönliche Schuldenhaftung übernehmen will. Dann ergibt die Interessenabwägung, daß die Belange der mindestens 90%igen Mehrheit denjenigen des geringen Bruchteils vorgehen müssen.

Zweifellos bringt die neue Regelung handelsrechtlich eine erhebliche Erleichterung für die Umwandlung. Andererseits können sich dadurch die Anfechtungsfälle vermehren. Doch dürfte dies gegenüber den Vorteilen der Erleichterung nicht ins Gewicht fallen. Die Interessen der Minderheitsaktionäre sind durch die §§ 4 und 5 DurchfB.D. weitgehend gesichert.

Durch die Anwendung des Mehrheitsprinzips ergeben sich aus den §§ 3—6 folgende Umwandlungsfälle neben denjenigen des UmwG. und der §§ 1, 2 DurchfB.D.:

Umwandelnde Gesellschaft: AG., KommG. a. A., Gesellschaft mbH.

Vermögensübernehmer: mehrere Aktionäre mit mindestens 90% Beteiligung, und zwar in der Form der OHG., KommG. oder BGB.-Gesellschaft; oder der Hauptgesellschafter (ein Aktionär mit mindestens 90% Beteiligung).

2. Die anzuwendenden Vorschriften. Die Bestimmungen der §§ 9—11 UmwG. in Verbindung mit dessen §§ 2—7 finden durchweg Anwendung, soweit sich nicht Abweichungen daraus ergeben, daß hier nicht alle Aktionäre an der Umwandlung teilnehmen, und daß in den §§ 4 und 5 DurchfWd. bestimmte Einzelheiten geregelt sind. Die Übereinstimmung zwischen der Umwandlung durch Einstimmigkeit und derjenigen durch Mehrheitsbeschluß ist hiernach sehr weitgehend. Alles was in den Anmerkungen zu §§ 9 und 10 UmwG. ausgeführt ist, insbesondere über den Vorgang der Umwandlung, die Schaffung des neuen Rechtsobjektes, den Ausschluß von juristischen Personen als Gesellschafter, desgleichen von Offenen Handels- und Kommanditgesellschaften als persönlich haftende Gesellschafter (nicht aber als Kommanditisten), über die Erforderlichkeit eines Handelsgewerbes, den Generalversammlungsbeschluß, die Abstimmung der Erschienenen und die Zustimmung der Nichterschienenen, über die Errichtung der OHG., ihre Firma und ihren Sitz, über die in den Umwandlungsbeschluß aufzunehmenden Maßnahmen zu seiner Durchführung sowie über Anfechtung und Nichtigkeit gesagt ist, findet hier ebenfalls Anwendung. Unterschiede ergeben sich insbesondere in nachstehenden Punkten.

3. Nur die zustimmenden Aktionäre. Nach § 9 UmwG. müssen alle Aktionäre beteiligt sein, nach § 3 nur die zustimmenden. Diese müssen aber sämtlich an der neuen OHG. beteiligt sein; wer zustimmt, wird daher auf jeden Fall Gesellschafter der neuen Gesellschaft. Andererseits dürfen neben den zustimmenden nicht sofort bei Errichtung der Gesellschaft auch fremde aufgenommen werden, während dies **nach** Errichtung der OHG. zugänglich ist; vgl. Anm. 5 zu § 9 UmwG.

4. Inhalt des Umwandlungsbeschlusses. Dieser enthält auch die Errichtung einer OHG. und bildet deren Gesellschaftsvertrag. Eine Anführung der einzelnen daran teilnehmenden Gesellschafter kann zweckmäßig sein, ist aber nicht unbedingt notwendig, vgl. Anm. 5 zu § 10 UmwG. Im Beschluß ist außerdem die Übertragung des Vermögens der AG. auf die neue Gesellschaft vorzusehen.

Daß die vorgeschriebene Mehrheit erreicht ist, muß dem Registerrichter durch das Protokoll und durch sonstige Beweismittel nachgewiesen werden. Was über die „weiteren zur Durchführung der Umwandlung und der Errichtung der Gesellschaft erforderlichen Maßnahmen“ (§ 10 Abs. 2

UmwG.) in Anm. 8 zu § 10 UmwG. ausgeführt ist, trifft auch hier zu. Das gilt insbesondere für die Verteilung der **Kapitalkonten**, wenn sie nicht im Beschluß geordnet ist. Das auf die NSG. übergehende Vermögen der AG. wird dann auch hier **nach Verhältnis** der Liquidationsansprüche derjenigen Aktionäre auf diese verteilt, welche an der NSG. teilnehmen. Insbesondere gelten ferner die Ausführungen in Anm. 5 zu § 11 UmwG. über das Verhältnis der Umwandlungsbilanz zu der Eröffnungsbilanz der neuen NSG. Es zeigt sich hier auch bei der Umwandlung durch Mehrheitsbeschluß, daß es praktischer ist, die Bezifferung der Kapitalkonten im Umwandlungsbeschluß nicht vorzunehmen. Denn da bei der Umwandlung durch Mehrheitsbeschluß in vielen Fällen nicht vorherzusehen sein wird, wieviele Aktionäre sich endgültig zustimmend beteiligen, läßt sich die Bezifferung der Kapitalkonten — abgesehen von den sonstigen Erwägungen über das Verhältnis zwischen Umwandlungsbilanz und Eröffnungsbilanz — gar nicht vornehmen, bevor die letzte Zustimmungserklärung eingegangen ist.

5. Wegen der Vertretung in der Generalversammlung, der Stellung von Vater, Vormund, Fiduziar, Legitimationszeßionar usw. vgl. die Ausführungen in Anm. 8 ff. zu § 8 UmwG.

6. Wegen Richtigkeit und Anfechtbarkeit des Beschlusses gelten die Ausführungen in Anm. 10 zu § 10 UmwG., ferner Anm. 10 zu § 8 UmwG. Als Anfechtungsgründe kommen hier insbesondere Verletzungen des § 4 DurchfB.D. in Frage. Daß eine solche Verletzung mindestens Anfechtbarkeit erzeugt, kann nicht zweifelhaft sein. Es fragt sich, wie weit darüber hinaus die Verletzung der Mehrheitsvorschriften Nichtigkeit erzeugen kann; vgl. hierzu auch die Ausführungen in Anm. 10 unter a zu § 8 UmwG. und unten die Anmerkung zu § 4 DurchfB.D.

§ 4 DurchfB.D.

(1) Der Beschluß bedarf einer Mehrheit, die mindestens drei Viertel des bei der Beschlußfassung vertretenen Grundkapitals umfaßt. Er kann nur gefaßt werden, wenn der Gegenstand ordnungsmäßig mindestens zwei Wochen vor dem Tag der Generalversammlung angekündigt worden ist.

(2) Umfaßt die Mehrheit nicht zugleich neun Zehntel des gesamten Grundkapitals, so bedarf der Beschluß zu seiner Wirksamkeit der Zustimmung nicht erschienener Aktionäre bis zur Erreichung dieser Mehrheit; die Zustimmung muß gerichtlich oder notariell beurkundet werden.

Inhaltsübersicht:

- | | |
|---|-----------------------------------|
| 1. Schutz der Minderheit. | 3. Dreiviertel-Mehrheit. |
| 2. Rechtzeitige Ankündigung der Tagesordnung. | 4. Das „Quorum“. |
| | 5. Folgen der Verletzung des § 4. |

1. Schutz der Minderheit. Die Bestimmungen in vorliegendem § 4 bezwecken den Schutz der Minderheitsaktionäre. Sie schreiben vor:

- a) rechtzeitige Bekanntmachung der Tagesordnung, Abf. 1 Satz 2,
- b) qualifizierte Mehrheit beim Generalversammlungsbeschluss, Abf. 1 Satz 1,
- c) Ein „Quorum“, d. h. qualifizierte Mehrheit für die Beteiligung an der Umwandlung, Abf. 2.

Wegen der Folgen einer Verletzung dieser Bestimmungen siehe unten Anm. 5.

2. Rechtzeitige Ankündigung der Tagesordnung. Schon nach § 256 Abf. 2 HGB. können Beschlüsse der Generalversammlung, die eine qualifizierte Mehrheit verlangen, nur gefasst werden, wenn der Gegenstand der Beschlussfassung mindestens 2 Wochen vor dem Tage der Generalversammlung ordnungsmäßig angekündigt worden ist. Jede Änderung des Gesellschaftsvertrages erfordert nach §§ 274, 275 HGB. eine Mehrheit von mindestens drei Viertel des bei der Beschlussfassung vertretenen Grundkapitals. Die gleiche Mehrheit ist für den Beschluss über Auflösung der Gesellschaft vorgeschrieben, § 292 Abf. 1 Nr. 2 HGB., ebenso für die Veräußerung des gesamten Vermögens der AG., § 303 HGB. Da in § 256 Abf. 2 nur von einer qualifizierten Mehrheit gesprochen wird, die „nach den Vorschriften dieses Gesetzes (scil. des Handelsgesetzbuches) oder des Gesellschaftsvertrages“ verlangt wird, könnte es vielleicht zweifelhaft sein, ob auch die in der DurchfVd. vorgeschriebene Mehrheit hierzu zu rechnen ist. Die Bestimmung in Abf. 1 S. 2 dient daher der Klarstellung.

Der „Gegenstand“ der Beschlussfassung muß in der Ankündigung genügend klar bezeichnet werden; vgl. die Rechtsprechung hierüber bei Staub, Anm. 8 zu § 256 HGB. Hier wird die Ankündigung mindestens lauten müssen: „Beschlussfassung über die Umwandlung der Aktiengesellschaft in eine Offene Handelsgesellschaft nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes.“

Die Ankündigung muß „ordnungsmäßig“ erfolgen; hierüber bestimmen § 182 Abf. 2 Nr. 6 und Abf. 3 HGB. sowie der Gesellschaftsvertrag der AG.

Bei der Frist von 2 Wochen werden der Tag der Ankündigung und der Tag der Generalversammlung nicht mitgerechnet. Auch hier wird, entsprechend § 256 Abf. 2 Satz 2 HGB., für die Fristberechnung

an die Stelle des Tages der Generalversammlung der letzte Hinterlegungstag treten, wenn die Ausübung des Stimmrechts von der Hinterlegung der Aktien abhängig ist.

3. Dreiviertel-Mehrheit. Der Umwandlungsbeschluß bedarf einer Mehrheit von drei Vierteln des bei der Beschlußfassung vertretenen Grundkapitals, entsprechend den in vorstehender Anmerkung 2 angeführten Bestimmungen des HGB. Über die Auslegung dieser Bestimmungen des HGB. vgl. insbesondere Lehmann in Düringer-Hachenburg, Anm. 7 zu § 251 HGB. und die dort angeführte Entscheidung des RG. Band 125 S. 356, ferner Staub, Anm. 4 zu § 251, dessen Ausführungen aber zum Teil durch die eben angeführte Entscheidung des Reichsgerichts überholt sind. Durch diese Entscheidung ist klargestellt, daß die Berechnung der Dreiviertelmehrheit nicht nach Stimmen erfolgt, sondern nach Kapitalsbeträgen. Das erhöhte Stimmrecht einzelner Aktiengattungen bleibt daher unberücksichtigt. Daneben verlangt aber das Reichsgericht noch eine zweite Zählung unter Berücksichtigung der abgegebenen Stimmen, und dabei kommt das erhöhte Stimmrecht einzelner Aktiengattungen zur Berücksichtigung; diese Zählung muß für die Annahme des Antrages eine einfache Stimmenmehrheit ergeben. Der Entwurf des Reichsjustizministeriums zur Aktienreform (1930), der sich diese Auslegung zu eigen macht, bemerkt dazu auf S. 103 der Begründung: „Im praktischen Ergebnis hat dies zur Folge, daß beide Gruppen von Aktionären, d. h. sowohl die Stammaktionäre wie die Inhaber der Stimmrechtsaktien, ... einheitlich vorgehen müssen, um einen positiven Beschluß zustande zu bringen.“

Da eine Mehrheit des bei der Beschlußfassung vertretenen Grundkapitals verlangt wird, werden Aktionäre, die sich freiwillig oder auf Grund gesetzlicher oder statutarischer Bestimmungen der Stimme enthalten oder deren Stimmrecht ruht, oder die nicht ausreichend legitimiert oder bevollmächtigt sind oder ihre Aktien nicht rechtzeitig hinterlegt haben, nicht mitgezählt, Staub a. a. O., Brodmann, Anm. 1 b zu § 275 HGB. Das gleiche gilt für Aktionäre, deren Abstimmung absolut nichtig ist, vgl. unten Anm. 5. Mit Recht führt Crispolli, JW. 35, 174 f. aus, daß ein Aktionär, der zwar der Umwandlung zustimmt, sich aber an der neuen Gesellschaft nicht beteiligen will, als Ablehnender zu behandeln ist. Soweit die AG. eigene Aktien hat, deren Stimmrecht ruht, gilt hier die Sondervorschrift in § 9 DurchfV.D., siehe dort die Anmerkung.

4. Das „Quorum“, Abs. 2. In Absatz 2 ist eine weitere Qualifizierung aufgestellt. Es kann sein, daß die Mehrheit des bei der Beschlußfassung vertretenen Grundkapitals außerdem neun Zehntel des gesamten Grundkapitals ausmacht. Dann ist der Beschluß ohne weiteres wirksam. Macht die Mehrheit nicht soviel aus, so müssen zur Wirksamkeit des

Beschlusses noch die Zustimmungserklärungen der nicht erschienenen Aktionäre hinzukommen, aber nicht aller, sondern nur so vieler, daß $\frac{9}{10}$ des gesamten Grundkapitals erreicht sind. Eine solche Verknüpfung mit dem gesamten Grundkapital wird als „Quorum“ bezeichnet und findet sich, mit verschiedenen Modifikationen, in den Satzungen vieler Gesellschaften; vgl. Staub Anm 5, Lehmann a. a. O. Anm 11 zu § 251 HGB. Beispiele siehe bei Flechtheim-Wolff-Schmulewitz, Die Satzungen der deutschen Aktiengesellschaften, S. 446 ff. Bei der Berechnung kommt es, wie ersichtlich, nicht auf die Stimmen, sondern auf die Kapitalsziffern an. Es müssen $\frac{9}{10}$ des nominellen Grundkapitals für die Umwandlung stimmen. Wegen eigener Aktien ist weiter auf § 9 DurchfWd. zu verweisen.

Wegen der Aktien, die den persönlich haftenden Gesellschaftern einer KommGes. a. N. gehören, wird man § 332 Abs. 3 HGB. entsprechend anwenden müssen, wie Crisfolli-Gruschoff S. 134 vorschlagen, da andernfalls durch den Stimmrechtsausschluß nach § 327 HGB. die Umwandlung einer KommGes. a. N. unmöglich wäre, wenn die Komplementäre über 10% Aktien besitzen.

Wegen der **Zustimmung**, ihres Wesens, ihrer Form, Anfechtbarkeit und sonstigen Einzelheiten siehe Anm. 3 zu § 10 UmwG. Ergänzend sei hier noch bemerkt:

a) „**Nichterschienene Aktionäre**“: Auch hier wird man, wie nach Anm. 2 zu § 10 UmwG., einen Aktionär, der sich der Stimme enthalten hat, als nicht erschienen im Sinne der vorliegenden Bestimmung ansehen können. Darf aber auch ein Aktionär, der in der Generalversammlung gegen den Beschluß gestimmt hat, nachträglich wie ein „nichterschienener“ zustimmen? Es liegt kein Grund vor, die Frage zu verneinen. Das Stimmrecht ist durch die Ablehnung in der Generalversammlung nur insofern „verbraucht“, als nach erfolgter Abstimmung und Verkündung des Ergebnisses ein Aktionär keine Gelegenheit hat, nochmals neu und nunmehr in anderem Sinne abzustimmen; das ändert sich sofort, wenn die Generalversammlung beschließt, noch einmal über einen schon beschlossenen Gegenstand abzustimmen oder wenn eine neue Generalversammlung einberufen wird, in welcher wiederum über den gleichen Gegenstand beschloffen wird. Denn der Umwandlungsbeschluß kann vor seiner Eintragung auch wieder aufgehoben werden, und ebenso kann ein ablehnender Beschluß aufgehoben und durch einen positiven ergänzt werden. Dieselbe Gelegenheit zu veränderter Abstimmung findet ein Aktionär, der gegen die Umwandlung gestimmt hat, in der nachträglichen Zustimmung nach Abs. 2 (dagegen kann natürlich nicht ein Aktionär, der in der Generalversammlung dem Beschlusse zugestimmt hat, diese Zustimmung nachträglich widerrufen, es sei denn in den Fällen der Nichtigkeit und Anfechtbarkeit der Abstimmung).

b) **Wer führt die Zustimmung der nichterschienenen Aktionäre herbei?** Auf jeden Fall wird es Sache des Vorstandes sein, da dieser den Umwandlungsbeschluß auszuführen hat, die nichterschienenen Aktionäre zur Zustimmung aufzufordern. Wie er dies macht, ist seine Sache. Soweit ihm die nichterschienenen Aktionäre nicht bekannt sind, wird er die Aufforderung auch durch öffentliche Ankündigung ergehen lassen können. Im übrigen steht nichts entgegen, daß auch jeder Aktionär und jedes Aufsichtsratsmitglied sich um die Beibringung der ausstehenden Zustimmungen bemüht, ebenso natürlich, daß sich die nichterschienenen Aktionäre von selbst melden.

c) **Bis zur Erreichung der 90%igen Mehrheit:** Sobald diese Mehrheit erreicht ist, ist der Beschluß wirksam geworden. Die Gesellschaft braucht sich dann also nicht um weitere Zustimmungserklärungen zu bemühen. Sind solche überhaupt noch zulässig, wenn die 90%ige Mehrheit erreicht ist? Man wird die Frage bejahen müssen. Die Zustimmung ist zwar einerseits eine Beschränkung, indem ohne sie der Beschluß nicht wirksam bleibt. Sie ist aber zugleich als ein Sonderrecht der nichterschienenen Aktionäre anzusehen, die dadurch ihr Recht auf Beteiligung an der Umwandlung ausüben. Sie können bestimmt nicht zurückgewiesen werden, solange die 90%ige Mehrheit nicht erreicht ist. Eine Verwirkung dieses Sonderrechts durch eine zeitlich und nach außen hin so wenig scharf abgegrenzte Bestimmung wie die Erreichung einer mindestens 90%igen Mehrheit durch privatrechtliche Erklärungen wäre ganz ungewöhnlich; an die Voraussetzungen eines solchen Rechtsverlustes müßten viel klarere Erfordernisse gestellt werden. Die Gesellschaft muß daher alle Zustimmungserklärungen annehmen mindestens solange bis die Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses beim Handelsregister eingereicht ist. Nach diesem Zeitpunkt wird man ihr die Berücksichtigung weiterer nachträglicher Zustimmungen wohl nicht mehr zumuten dürfen. Nach Eintragung des Umwandlungsbeschlusses kommt auf jeden Fall eine Zustimmung nicht mehr in Frage. Welche Folgen hat es, wenn die Gesellschaft Zustimmungserklärungen zurückweist? Das könnte entweder nach Erreichung der 90%igen Mehrheit der Fall sein, es könnte aber auch so liegen, daß die Gesellschaft sich Zustimmungserklärungen aussucht und eine später eingegangene berücksichtigt, eine früher eingegangene dagegen ablehnt. Man wird, ebenso wie bei der Umwandlung einer AG. in eine GmbH. nach § 80 GmbHGes. (vgl. dazu Hachenburg Anm. 3 zu § 80 GmbHGes.), annehmen müssen, daß die Gültigkeit des Umwandlungsvorganges hierdurch nicht berührt wird. Es genügt, daß bei der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses die in § 4 Abs. 1 und 2 vorgesehenen Mehrheiten nachgewiesen sind und daß daraufhin die Umwandlung erfolgt. Aktionäre, die zu Unrecht von der Beteiligung zurückgewiesen sind, sind

auf ihren Abfindungsanspruch nach § 5 und evtl. auf einen Schadensersatzanspruch beschränkt.

5. Folgen der Verletzung des § 4. Daß die Folgen einer Verletzung der Vorschriften des § 4 auf jeden Fall Anfechtbarkeit des Beschlusses bedeuten, kann nicht zweifelhaft sein; vgl. oben Anm. 6 zu § 3 DurchfW. und Anm. 10 zu § 8 UmwG. Es gelten daher die §§ 271 ff. HGB. und die dazu entwickelte Rechtsprechung. Insbesondere hat hiernach die Anfechtung einen Widerspruch des Anfechtenden zu Protokoll der Generalversammlung zur Voraussetzung, es sei denn, daß der Anfechtende zur Generalversammlung unberechtigterweise nicht zugelassen worden ist oder daß er seine Anfechtung darauf gründet, die Berufung der Versammlung oder die Ankündigung des Gegenstandes der Beschlußfassung sei nicht gehörig erfolgt. Für die letztgenannte Alternative kommt insbesondere der Satz 2 des ersten Absatzes des vorliegenden § 4 in Frage. Es kann nicht zweifelhaft sein, daß der durch diesen Satz 2 gewährte Schutz verzichtbar ist.

Dagegen fragt sich, ob eine Verletzung des Abs. 1 Satz 1 (Dreiviertelmajorität des vertretenen Grundkapitals) und des Abs. 2 (90% des Grundkapitals) Nichtigkeit herbeiführt.

Wegen der Erreichung der Dreiviertelmehrheit nach Abs. 1 Satz 1 ist die Lage die gleiche wie im allgemeinen Aktienrecht; siehe hierzu Anm. 10 unter a zu § 8 UmwG.; d. h. das Reichsgericht nimmt neuerdings nur Anfechtbarkeit an. Jedoch ist bei der Umwandlung, wie in der eben erwähnten Anmerkung dargetan, Nichtigkeit gegeben, wenn die Mehrheit aus einem Grunde nicht erreicht wird, der zur Nichtigkeit der Abstimmung des betreffenden Aktionärs führt (mangelnde Geschäftsfähigkeit, fehlende vormundschaftgerichtliche Genehmigung usw.).

Bezüglich des Abs. 2 (Erreichung von 90% des Grundkapitals) ist die Rechtslage eine andere. Es wird hier die Zustimmung von mindestens 90% des Kapitals verlangt und ausgesprochen, daß diese Zustimmung zur Wirksamkeit des Beschlusses erforderlich ist. Die fehlende Zustimmung macht daher den Beschluß nicht nichtig oder anfechtbar, sondern wirkungslos; vgl. Anm. 3 zu § 10 UmwG. Dies gilt aber nur hinsichtlich der Zustimmung der nichterschienenen Aktionäre und nur in dem Falle, wenn die Mehrheit, die den Umwandlungsbeschluß gefaßt hat, nicht 90% erreicht. Hinsichtlich der Aktionäre, die dem Beschluß zugestimmt haben, verbleibt es dagegen bei den vorstehenden Darlegungen zu Abs. 1 Satz 1 des § 4.

§ 5 DurchfV.D.

(1) Die an der Offenen Handelsgesellschaft nicht beteiligten Aktionäre haben Anspruch auf angemessene Abfindung unter Berücksichtigung des Wertes ihrer Aktien.

(2) Der Anspruch verjährt in fünf Jahren seit der Bekanntmachung der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses.

Inhaltsübersicht:

- | | |
|---|---|
| 1. Rechtliche Natur des Abfindungsanspruches. | 3. Der Anspruch entsteht mit dem Vollzuge der Umwandlung. |
| 2. Gegen wen richtet sich der Anspruch? | 4. Höhe des Anspruchs. |

1. Rechtliche Natur des Abfindungsanspruches. Der nach § 5 DurchfV.D. den ausscheidenden Aktionären zustehende Abfindungsanspruch ist weder ein Anspruch auf Schadensersatz noch aus ungerechtfertigter Bereicherung. Vielmehr ist er eine Art Auseinandersetzungsanspruch. Er entspricht dem Abfindungsanspruch nach § 81 Abs. 2 GmbHGes., wonach der ausscheidende Aktionär „die Auszahlung eines seinem Anteil an dem Vermögen der aufgelösten Gesellschaft entsprechenden Betrages verlangen“ kann. Das Vermögen der AG. ist auf die neue OHG. übergegangen. An dem Wert dieses Vermögens war der ausscheidende Gesellschafter beteiligt, und im Liquidationsfalle hätte er seinen Liquidationsanspruch geltend machen können. An dessen Stelle tritt jetzt der Abfindungsanspruch. Hierdurch bestimmt sich zugleich auch die **Berechnung** dieses Anspruchs; siehe unten Anm. 4.

Der Abfindungsanspruch ist hier, im Gegensatz zu § 81 GmbHGes., nicht formalisiert. Bei der Umwandlung in eine GmbH. wird gemäß § 80 GmbHGes. eine Beteiligungsbilanz aufgestellt und der danach auf jede Aktie entfallende Anteil am Vermögen der aufgelösten Aktiengesellschaft berechnet; über alles dieses beschließt die Generalversammlung. Dadurch ist der Abfindungsanspruch festgesetzt und weder der ausscheidende Aktionär noch die neue GmbH. kann einen anderen Wert geltend machen (der Aktionär kann höchstens den Generalversammlungsbeschuß nach allgemeinen Grundsätzen anfechten). Anders bei der Umwandlung nach vorliegendem Gesetz. Über die Umwandlungsbilanz beschließt hier nicht die Generalversammlung, siehe Anm. 5 zu § 3 UmwG. Durch die Umwandlungsbilanz wird auch nichts verbindlich über den Abfindungsanspruch bestimmt. Die Umwandlungsbilanz gibt dafür einen rechnerischen Anhalt, d. h. es wird regelmäßig kein geringeres Vermögen der AG. zugrunde gelegt werden dürfen. Dadurch ist aber die Höhe des Anspruchs überhaupt noch nicht endgültig bestimmt, siehe unten Anm. 4, und außerdem besteht keine rechtliche Verknüpfung;

vgl. zu Vorstehendem auch Anm. 5 unter a zu § 3 UmwG. Der Abfindungsanspruch ist hiernach ein freigestalteter zivilrechtlicher Anspruch ohne jede formale Bindung.

2. Gegen wen richtet sich der Anspruch? Schuldner des Anspruchs ist die neue AG. Der Anspruch muß also in deren Eröffnungsbilanz auf der Passivseite berücksichtigt werden, soweit nicht etwa einzelne Gesellschafter den Anspruch aus ihrem Vermögen decken; vgl. hierzu oben Anm. 5 unter b zu § 11 UmwG. Dagegen gehört der Anspruch nicht etwa als Schuld in die Umwandlungsbilanz; siehe hierzu auch Anm. 5 unter a zu § 3 UmwG.

3. Der Anspruch entsteht mit dem Vollzuge der Umwandlung, also mit der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses ins Handelsregister (Abs. 2). Infolgedessen beginnt in diesem Augenblick auch die Verjährung. Der Abfindungsberechtigte ist nicht Gläubiger der AG., vgl. Anm. 3 zu § 6 UmwG. Er kann daher auch nicht Sicherheitsleistung gemäß § 6 UmwG. verlangen (vgl. ebenso Scholz, Anm. II zu § 81 GmbHGes.). Auch gilt gegenüber dem Abfindungsberechtigten während der Sperrfrist das übernommene Vermögen nicht als Vermögen der AG., § 7 Abs. 4 UmwG. Abgesehen hiervon ist aber der Abfindungsanspruch sofort mit seiner Entstehung fällig (vgl. Sachenburg Anm. 10 zu § 81 GmbHGes.).

4. Höhe des Anspruchs. Wie sich aus den obigen Darlegungen in Anm. 1 ergibt, kommt es für die Berechnung des Abfindungsanspruchs nicht auf einen Kurzwert der Aktien an, sondern auf ihren „inneren Wert“, auf den verhältnismäßigen Anteil an dem vollen Vermögen der AG. Der sich so ergebende Vermögensbetrag ist aber bei der angemessenen Abfindung nicht maßgebend, sondern nur zu „berücksichtigen“. Das kann nur so verstanden werden, daß nicht der Ver Silberungswert des Vermögens der AG. bei einer Auflösung und Zerschlagung des Betriebes zu berechnen ist, sondern der Wert des lebendigen Betriebes entsprechend dem in der handelsrechtlichen Lehre angenommenen „Wert für das Geschäft bei dessen Fortbestehen“ nach § 40 HGB. (vgl. Staub Anm. 3 dazu); dieser entspricht im wesentlichen dem Begriff des steuerlichen „Teilwerts“, den der Reichsfinanzhof entwickelt hat und der jetzt insbesondere in § 6 EinkStG. 1934 übernommen worden ist. Auch an die Bewertung von unnotierten Aktien, GmbH-Anteilen nach § 13 Abs. 2 ReichsbewG. darf erinnert werden, wonach deren Wert unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen ist. Diese Auffassung wird beiden Teilen gerecht. Insbesondere werden dadurch neben den offenen auch die stillen Reserven zugunsten des ausscheidenden Aktionärs berücksichtigt, aber doch nur mit einem Betrage, welcher dem Fortführungswert des Unter-

nehmens entspricht. Andererseits wirkt sich die Berücksichtigung der Ertragsaussichten zugunsten und zuungunsten beider Teile aus.

Die Geltendmachung des Abfindungsanspruchs erfolgt im Wege des Zivilprozesses. Die Umwandlungsbilanz dient dabei, wie oben dargestellt, als Anhalt, ist aber nicht entscheidend.

§ 6 DurchfB.D.

(1) Auf die Umwandlung einer Aktiengesellschaft in eine Kommanditgesellschaft oder in eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts sowie auf die Umwandlung einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung finden die Vorschriften der §§ 3 bis 5 entsprechende Anwendung.

(2) Das gleiche gilt von der Umwandlung durch Übertragung des Vermögens auf einen Gesellschafter, in dessen Hand sich mindestens neun Zehntel des Grundkapitals oder Stammkapitals befinden und der allein der Umwandlung zustimmt (Hauptgesellschafter) und von der Umwandlung durch Übertragung des Vermögens auf eine bestehende Offene Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft, in deren Hand sich mindestens neun Zehntel des Grundkapitals oder Stammkapitals befinden und die allein der Umwandlung zustimmt.

Inhaltsübersicht:

- | | |
|--------------------------------------|---------------------|
| 1. Ausdehnung des Mehrheitsprinzips. | 3. Der Fall zu 1 B. |
| 2. Der Fall zu 1 A. | 4. Der Fall zu 1 C. |

1. Ausdehnung des Mehrheitsprinzips. In § 6 DurchfB.D. wird die Anwendung des Mehrheitsprinzips und seiner Regelung in den vorangegangenen §§ 3—5 in dreifacher Hinsicht auf die anderen Umwandlungsfälle ausgedehnt, und zwar:

A) Eine AG. kann durch Mehrheitsbeschluß auch in eine Kommanditgesellschaft umgewandelt werden (§ 12 UmwG.) oder in eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (§ 1 DurchfB.D.).

B) Auch eine KommG. a. N. (§ 13 UmwG.) und eine GmbH. (§ 14 UmwG.) kann durch Mehrheitsbeschluß in eine der drei Formen: OHG., KommG. oder BGB.-Gesellschaft umgewandelt werden.

C) Die Umwandlungsfälle, bei denen das Vermögen auf den „Einmann“ übertragen wird, werden auch für den „Hauptgesellschafter“ für anwendbar erklärt, und zwar sowohl wenn der Hauptgesellschafter OHG. oder KommG. ist (§§ 2 und 12 UmwG.), wie auch wenn er eine sonstige natürliche oder juristische Person ist (§ 8 UmwG.).

2. Der Fall zu 1 A: Umwandlung einer AG. in eine KommG. oder BGB.-Gesellschaft.

a) Bei einer Umwandlung in eine zu errichtende KommG. (wegen einer bereits bestehenden vgl. unten Anm. 4) gelten die Ausführungen, die oben in Anm. 3 zu § 12 UmwG. gemacht sind, nur daß auch hier die Mehrheit gemäß § 4 DurchfB.D. genügt. Insbesondere muß in diesem Fall die Person und die Haftsumme der Kommanditisten im Umwandlungsbeschluß selbst festgesetzt werden. Kein Aktionär hat einen Anspruch darauf, daß er bei der Umwandlung sich nur als Kommanditist zu beteiligen brauche; vgl. Quassowski in Deutsche Justiz 1934 S. 1630. Es kann sich hierbei nur um eine freiwillige Einigung handeln, und die Aktionäre können entweder zustimmen oder den Beschluß ablehnen bzw. nicht erscheinen und nicht zustimmen.

b) Umwandlung in Gesellschaft des bürgerlichen Rechts: Auf die Ausführungen zu § 1 DurchfB.D. ist zu verweisen.

Eine juristische Person kann sich in den Fällen zu a und b ohne Genehmigung des RM. oder der von ihm bestimmten Stelle nicht beteiligen, ein Aktionär in Form der OHG. oder KommGes. kann sich nur als Kommanditist beteiligen (an diesem kann dann auch eine juristische Person beteiligt sein, Crisofoli JW. 35, 180), nicht als persönlich haftender Gesellschafter.

3. Der Fall zu 1 B: Die Ausführungen zu den §§ 13, 14 UmwG. finden Anwendung, modifiziert durch die Ausführungen zu §§ 3—5 DurchfB.D.

4. Der Fall zu 1 C: Es handelt sich hierbei nicht um einen Unterfall des § 3 DurchfB.D. (und der nach § 6 Abs. 1 DurchfB.D. gleichliegenden Fälle), also nicht einfach darum, daß einer der Aktionäre schon selbst neuen Zehntel des Grundkapitals besitzt und dann auch gegen den Willen der anderen Aktionäre allein das Vermögen der AG. übernehmen könnte. Das würde bedeuten, daß ein solcher „Hauptgesellschafter“ die anderen Aktionäre gegen deren Willen herausdrängen könnte. **Das geht aber nach der DurchfB.D. nicht.** Vielmehr können sich auch bei Vorhandensein eines solchen Hauptgesellschafters die anderen zustimmend an der Umwandlung beteiligen und dadurch Gesellschafter der neuen Personengesellschaft werden. Eine Übernahme nach vorl. § 6 Abs. 2, bei welcher das ganze Vermögen der AG. allein auf den Hauptgesellschafter übergeht, ist vielmehr nur dann möglich, wenn alle anderen Aktionäre entweder die Umwandlung ausdrücklich ablehnen oder sich einfach passiv verhalten. Denn es darf in diesem Umwandlungsfall nur der Hauptaktionär allein der Umwandlung zustimmen. Die anderen Aktionäre können dies unterstützen, also zivilrechtlich ihre „Einwilligung“ geben, oder besser: mit der alleinigen Zustimmung des Hauptgesellschafters einverstanden sein. Nur darf dies nicht durch Zustimmung zum Beschlusse

in der Generalversammlung oder durch nachträgliche Zustimmung nach § 4 Abs. 2 DurchfB.D. geschehen; denn wer so zustimmt, ist ohne weiteres an der Umwandlung als Gesellschafter der künftigen Personalgesellschaft beteiligt. **Es handelt sich hiernach um einen Parallelfall zu § 8 UmwG.** Der Hauptgesellschafter darf, im Einverständnis oder wegen der Untätigkeit der anderen Aktionäre, wie ein Einmann auftreten. Er faßt allein den Umwandlungsbeschluß, und das Vermögen der AG. geht daher auf ihn allein über.

Und zwar gilt dies nach dem vorl. Abs. 2 parallel zu den drei Einmannfällen des UmwG. Der Hauptgesellschafter kann eine OHG. sein (§ 2 UmwG.) oder eine KomG. (§ 12 UmwG.) oder irgend eine sonstige natürliche oder juristische Person (§ 8 UmwG.). Alles in den Anmerkungen zu den ebengenannten Bestimmungen Ausgeführte gilt auch hier mit der Modifikation der §§ 3—5 DurchfB.D. Insbesondere ist hervorzuheben:

a) **Hauptgesellschafter:** Dieser muß mindestens $\frac{9}{10}$ des Grund- oder Stammkapitals besitzen. Der Betrag wird natürlich vom nominellen Kapital berechnet, ohne Rücksicht auf erhöhte Stimmrechte (vgl. Anm. 4 zu § 4 DurchfB.D.). Soweit die Gesellschaft eigene Aktien besitzt, findet § 9 DurchfB.D. Anwendung. Eine juristische Person darf am Hauptgesellschafter, wenn er OHG. oder KomGes. ist, ohne Genehmigung des Reichsjustizministers oder der von ihm bestimmten Stelle nicht beteiligt sein, § 10 DurchfB.D.

b) Die anderen Aktionäre können, wie schon vorstehend bemerkt, sich in diesem Falle entweder passiv verhalten und gar keine Erklärung abgeben, oder sie können in der Generalversammlung gegen den Umwandlungsbeschluß stimmen. In diesem letzteren Falle können sie auch gegebenenfalls Anfechtungsklage gegen den Beschluß erheben. Ebenso kann nach § 271 HGB. ein nichterschienener Aktionär Anfechtungsklage erheben. Desgleichen steht ihnen die Nichtigkeitsklage zu, falls deren Voraussetzungen gegeben sind. Stimmt ein nichterschienener Aktionär nachträglich gemäß § 4 Abs. 2 DurchfB.D. zu, so ist der Fall des § 6 Abs. 2 nicht mehr gegeben.

c) Der Abfindungsanspruch richtet sich in diesem Fall gegen den übernehmenden Hauptgesellschafter.

Artikel 3.

Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Liquidation.

§ 7 DurchfB.D.

(1) Ist eine Aktiengesellschaft durch Zeitablauf oder durch Beschluß der Generalversammlung aufgelöst worden, so kann die Umwandlung be-

geschlossen werden, solange noch nicht mit der Verteilung des nach der Berichtigung der Schulden verbleibenden Vermögens an die Gesellschafter begonnen ist.

(2) Das gleiche gilt, wenn eine Aktiengesellschaft durch die Eröffnung des Konkurses aufgelöst, der Konkurs aber nach Abschluß eines Zwangsvergleichs aufgehoben oder auf Antrag des Gemeinschuldners eingestellt worden ist.

(3) Befindet sich eine Aktiengesellschaft aus anderen Gründen in Liquidation, so bedarf der Umwandlungsbeschluß der Genehmigung des Reichsministers der Justiz oder der von ihm bestimmten Stelle.

Inhaltsübersicht:

- | | |
|------------------------------------|----------------------------------|
| 1. Grundsätzliches. | 4. Anderweitige Auflösungsfälle. |
| 2. Die zulässigen Auflösungsfälle. | 5. Zeitliche Geltung. |
| 3. Das Vermögenssubstrat. | |

1. Grundsätzliches. Die Frage, ob Kapitalgesellschaften, die sich schon in Liquidation befinden, noch von der Umwandlungsmöglichkeit nach diesem Gesetz Gebrauch machen können, ist zunächst für solche Gesellschaften erörtert worden, die sich bereits am 1. Juli 1934 in Liquidation befanden; es erhob sich die Frage, ob sie an diesem Tage noch „bestanden“, vgl. § 1 UmwG. und oben Anm. 9 dazu. Mit der Auflösung einer Kapitalgesellschaft hört sie aber nicht auf zu bestehen; nur ihr Zweck wandelt sich und geht von nun an auf die Bewirkung und Durchführung ihres Unterganges. Solange dieser noch nicht erfolgt ist, besteht die Gesellschaft noch. Daß daher auch solche Gesellschaften, die vor dem 1. Juli 1934 ihre Auflösung beschlossen hatten, unter das UmwG. fallen, war die allgemeine Auffassung; vgl. Böttcher-Meilicke Anm. III 3 zu § 1; Seybold S. 717 Anm. 2; Groschuff JW. 1934 S. 2663. Groschuff (teilweise wohl auch Seybold) folgerte jedoch aus dem Wortlaut des § 1 Abs. 1 UmwG., insbesondere aus den Worten: „unter Ausschluß der Liquidation“, daß bei einer Liquidationsgesellschaft noch Unversehrtheit ihrer Vermögensgrundlage bestehen müsse. Er verlangte daher, daß die „Liquidation noch nicht das unversehrt als Ganzes zu übertragende Stammkapital ergriffen hat oder die Liquidation wieder rückgängig gemacht wird“.

Die ganze Frage der Liquidationsgesellschaften ist jetzt im vorl. § 7 Durchf.-B.D. genauer geregelt, und zwar, worauf Quassowski Deutsche Justiz 1934 S. 1631 hinweist, im engen Anschluß an § 189 des amtlichen Entwurfes zur Aktienreform (1931); dieser entspricht wörtlich dem § 190 des vorangegangenen Entwurfes des Reichsjustizministeriums (1930); in der Begründung zu dem letztgenannten Entwurf findet sich keine Erläuterung zu dessen § 190. Dieser Entwurf aber schließt sich wieder teil-

weise an § 307 HGB. an. Der vorl. § 7 stellt genau fest, in welchen Auflösungsfällen die Umwandlung nach diesem Gesetz noch möglich ist, ferner, wie weit in allen diesen Fällen die Verfilberung des Vermögens vorgeritten sein darf. Hierbei sei daran erinnert, daß für die Steuererleichterungen die Grenzen weiter gezogen sind; vgl. § 2 StErlG.

2. Die zulässigen Auflösungsfälle. Nach § 292 HGB. wird eine AG. aufgelöst: durch Ablauf der im Gesellschaftsvertrag bestimmten Zeit; durch Beschluß der Generalversammlung; durch Eröffnung des Konkurses über ihr Vermögen. Diese drei Auflösungsfälle werden in Abs. 1 und 2 des vorl. § 7 behandelt; wegen anderer Auflösungsgründe siehe unten Anm. 4.

a) Auflösung durch Zeitablauf. Der Zeitablauf muß satzungsgemäß festgelegt sein; er kann kalendermäßig oder durch Anknüpfung an ein bestimmtes Ereignis festgesetzt sein oder auch aus den Umständen erschlossen werden. Mit Eintritt des Zeitpunkts ist die Gesellschaft aufgelöst; stillschweigende Fortsetzung gibt es nicht, höchstens eine Rückverwandlung (vgl. Staub Anm. 1 zu § 307 HGB. und ebenso RG. 118 S. 337). Ferner erfolgt die Auflösung natürlich nicht, wenn vor Eintritt des satzungsgemäß bestimmten Zeitpunktes die Verlängerung beschlossen und dieser Beschluß ins Handelsregister eingetragen worden ist; Staub Anm. 4 zu § 292 HGB. Wird dagegen der Zeitpunkt durch einen Beschluß vorgezückt, so ist dies ein Auflösungsgrund aus § 292 Nr. 2 HGB.; vgl. unten zu b.

b) Generalversammlungsbeschluß. Dieser erfordert Dreiviertelmehrheit, soweit nicht die Satzung schärfere Bestimmungen enthält. Der Beschluß kann auch betagt oder bedingt sein, Staub, Anm. 6 zu § 292. Enthält der Beschluß eine Satzungsänderung, so wirkt er erst mit der Eintragung, Staub a. a. O. Der Generalversammlungsbeschluß, der die Veräußerung des Vermögens im ganzen gutheißt, bewirkt nach § 303 Abs. 2 HGB. immer die Auflösung der Gesellschaft, desgleichen der Beschluß auf Fusion mit Liquidation (§ 305 HGB.). Dagegen hat die Verstaatlichung (§ 304) und die Fusion ohne Liquidation (§ 306) den sofortigen Untergang der Gesellschaft zur Folge.

c) Konkurs. Er findet nach § 207 R.D. im Falle der Zahlungsunfähigkeit und im Falle der Überschuldung der AG. statt. Er hat ohne weiteres die Auflösung der Gesellschaft zur Folge; über den dann bei der Gesellschaft herrschenden Rechtszustand siehe Staub Anm. 7 ff. zu § 292. Solange sich die Gesellschaft im Zustande des Konkurses befindet, kann natürlich eine Umwandlung nicht erfolgen. Ebensowenig ist das möglich nach Beendigung des Konkurses durch Ausschüttung der Masse; damit ist regelmäßig die vermögensrechtliche Grundlage der AG. gänzlich untergegangen und die AG. erloschen. Endlich kann auch bei Einstellung des

Konkursverfahrens mangels Masse, § 204 R.D., eine Umwandlung nicht erfolgen. Dagegen ist sie zulässig in den beiden Fällen, in denen auch nach § 307 HGB. die Rückverwandlung der durch den Konkurs aufgelösten in eine lebende Gesellschaft angängig ist.

aa) Zunächst die Aufhebung des Konkurses nach Abschluß eines Zwangsvergleichs, § 190 R.D. Wenn in diesem Falle sich die Gesellschaft nicht wieder in eine lebende nach § 307 HGB. zurückverwandelt, so tritt sie in Liquidation; Staub Anm. 13 zu § 307 HGB.

bb) Bei Aufhebung des Konkurses auf Antrag des Gemeinschuldners mit Zustimmung sämtlicher Konkursgläubiger, welche Forderungen angemeldet haben, § 202 R.D. Auch in diesem Falle tritt Liquidation ein, falls die Gesellschaft sich nicht zurückverwandelt, siehe vorstehend zu aa.

3. Das Vermögenssubstrat. Es ist schon oben in Anm. 1 angeführt, daß Groschuff bei Liquidationsgesellschaften Unversehrtheit des Stammkapitals verlangte. Eine solche Einschränkung erscheint mir sachlich nicht berechtigt; dabei ist darauf hinzuweisen, daß auch in den Fällen der §§ 304 und 306 HGB. die Vermögensübertragung im ganzen auch nach schon begonnener Liquidation zulässig ist; es unterbleibt dann eben „die weitere Liquidation“; vgl. Staub § 304 Anm. 3, § 306 Anm. 1; Brodmann § 306 Anm. 1b; RG. 124 S. 279 (300). Ziel des Umwandlungsgesetzes ist die möglichst baldige Überführung des Gesellschaftsvermögens auf den neuen Rechtsträger. Gleichgültig ist, worin das Vermögen am Tage des Umwandlungsbeschlusses bestand. Ist ein Teil schon verfilbert, so kann der andere Teil auf den neuen Rechtsträger übergehen und zugleich der durch die Verfilberung schon erzielte Erlös; war dieser auf den neuen Rechtsträger durch Abschlagsverteilung schon übergegangen, so ist kein Grund einzusehen, warum dadurch der erleichterte Übergang des weiteren Teils verhindert werden soll.

Der vorl. § 7 Durchf.W.D. hat jedoch anders entschieden, und zwar geht er, im Anschluß an die oben in Anm. 1 erwähnte Bestimmung in den Entwürfen zur Aktienreform, noch über die Anforderung von Groschuff hinaus. Die Letztere verlangte nur Erhaltung des Grund- bzw. Stammkapitals; darüber hinaus vorhandene Reserven durften also ausgeschüttet werden. § 7 dagegen verlangt, daß überhaupt kein Reinvermögen — Vermögen, das „nach der Berichtigung der Schulden verbleibt“ — an die Gesellschafter verteilt sein darf. Es dürfen also auch keine Abschlagszahlungen an die Gesellschafter geleistet worden sein. Dauszowski a. a. O. S. 1631 nimmt entgegen RG. Bd. 118 S. 340 an, daß die Umwandlung auch dann nicht ermöglicht werde, wenn Vermögen, das schon an die Gesellschafter verteilt wurde, in die Gesellschaft wieder hereingebracht wird. Er stützt seine Ansicht darauf, daß der Registerrichter eine solche Rückzahlung des Vermögens schwer feststellen könne und eine zu große

Verantwortlichkeit übernehme; dem stimmt Crispolli, *JW.* 35, 177 zu. Man wird sich dieser Ansicht nicht anschließen können. Die Schwierigkeit und Verantwortlichkeit für den Registerrichter ist bei der Umwandlung nicht größer als bei der Rückverwandlung gemäß § 307 HGB. Das Reichsgericht sagt (dort handelte es sich um die Rückverwandlung einer in Liquidation befindlichen GmbH.) in *Wd.* 118 S. 340 hierzu: „Ist . . . mit der Liquidation erst begonnen, so kann die Rückverwandlung, wie das Kammergericht mit Recht annimmt, stattfinden, wenn das Stammkapital der Gesellschaft unversehrt geblieben ist oder wenn es, soweit schon ausgezahlt, wieder hereingebracht wird. Dann muß, bevor die Rückverwandlung der Gesellschaft eingetragen wird, dem Registerrichter der Nachweis erbracht werden, daß die Liquidationsmaßnahmen rückgängig gemacht worden sind.“ Dieser Nachweis ist im übrigen nicht schwieriger als der nach § 7 DurchfV.D. ja auf jeden Fall dem Registerrichter zu erbringende Nachweis, daß das Vermögen der Gesellschaft, abgesehen von der Bezahlung der Gläubiger, noch nicht angegriffen ist. Die Gesellschaft wird dies durch Vorlegung der Bescheinigung eines Wirtschaftsprüfers oder Bücherrevisors, durch Vorlegung ihrer Bücher, durch Versicherungen der leitenden Personen usw. auf jeden Fall nachzuweisen haben. Es bedeutet keine besondere Schwierigkeit, wenn sie auf die gleiche Weise nachweist, daß gewisse Beträge, die an die Gesellschaft ausgehüttet waren, von diesen wieder zurückerstattet sind und sich im Besitz der Gesellschaft befinden. Auch darf auf die ohnehin gesteigerte Prüfungstätigkeit des Registerrichters bei Umwandlungsfällen verwiesen werden, die zum Teil viel schwierigere materielle Fragen zu bewältigen hat; vgl. hierzu auch Anm. 5 zu § 1 DurchfV.D. Man wird daher auch bei solchen Rückzahlungen die Umwandlung zulassen müssen.

4. Anderweite Auflösungsfälle. Zu den oben in Anm. 2 behandelten Auflösungsfällen treten noch solche „aus anderen Gründen“, § 292 HGB. Solche anderweiten Auflösungsgründe sind insbesondere: die Entziehung der Rechtsfähigkeit gemäß § 43 BGB. in Verbindung mit Artikel 4 des preußischen Ausführungsgesetzes zum HGB.; vgl. die Zusammenstellung der verschiedenartigen Ansichten bei Goldschmit, Anm. 25 zu § 292; vgl. ferner Staub, Anm. 15 ff. dazu. Ein anderer Auflösungsgrund ist die Entziehung der obrigkeitlichen Genehmigung, sofern sie für die Existenz der Gesellschaft erforderlich ist (siehe Goldschmit und Staub a. a. O.), weiterhin die Verlegung des Sitzes ins Ausland. Dagegen nicht die Vereinigung aller Aktien in einer Hand, die Einstellung des Gewerbebetriebes, die Entziehung der Befugnis zum Gewerbebetrieb, die Undurchführbarkeit des Gegenstandes des Unternehmens. Soweit hiernach eine AG. aus solchen „anderen Gründen“ in Liquidation getreten ist, kann sie nur mit Genehmigung des Reichsministers der Justiz

oder der von ihm bestimmten Stelle von einer Umwandlung nach vorstehendem Gesetz Gebrauch machen, Abs. 3.

5. Zeitliche Geltung. Alles Vorstehende gilt sowohl für Gesellschaften, bei denen die Auflösung schon vor dem 1. Juli 1934 eingetreten ist, wie auch für Gesellschaften, bei denen dies erst nach dem genannten Tage der Fall ist. Die Bestimmung des § 7 (und des folgenden § 8) ist nach § 14 dieser Durchf. mit rückwirkender Kraft vom 7. Juli 1934 an in Geltung getreten.

§ 8 Durchf.

Auf die Umwandlung einer in Liquidation befindlichen Kommanditgesellschaft auf Aktien oder einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung finden die Vorschriften des § 7 Anwendung.

Inhaltsübersicht:

1. Kommanditgesellschaft auf Aktien. 2. Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

1. Kommanditgesellschaft auf Aktien. Bei einer solchen ergeben sich die Auflösungsgründe aus § 330 HGB. Danach gelten dieselben Auflösungsgründe wie für eine einfache Kommanditgesellschaft, mit Berücksichtigung der Sonderbestimmungen in § 330. Die einfache KommG. wird durch dieselben Gründe wie eine OHG. aufgelöst, §§ 131 ff. HGB., mit Ausnahme des Todes des Kommanditisten, § 177 HGB. Die Auflösungsgründe der KommG. a. A. sind hiernach zahlreiche, vgl. Staub Anm. 3 ff. zu § 330 HGB., Otto Schreiber: Die Kommanditgesellschaft auf Aktien (München 1925) S. 223 ff. Schreiber zählt 16 Auflösungsgründe auf. Von diesen entsprechen die drei ersten, nämlich Zeitablauf (§ 131 Ziff. 1 HGB.), Gesellschafterbeschuß (§ 131 Ziff. 2 und § 330 Abs. 3 HGB.) und Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Gesellschaft (§ 131 Ziff. 3 HGB.) den in § 7 Abs. 1 und 2 Durchf. angeführten Fällen der Auflösung einer AG. Es tritt hinzu noch der Konkurs über das Vermögen eines Geschäftsinhabers (nicht eines Kommanditisten), § 131 Ziff. 4, § 177, 330 Abs. 2 HGB.); auch dadurch wird die Gesellschaft aufgelöst. Für alle diese Fälle gilt im übrigen das oben zu § 7 Ausgeführte. Die anderen Auflösungsfälle der KommG. a. A. (insbesondere Tod oder Kündigung eines Inhabers oder seiner Gläubiger, Auflösung aus wichtigem Grund, Kündigung durch den Kommanditistenverband, Auflösung aus Gründen des öffentlichen Rechts, Verlegung ins Ausland) sind entsprechend dem vorstehenden § 7 Abs. 3 zu behandeln; der Umwandlungsbeschuß bedarf der ministeriellen Genehmigung.

2. Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Von den Auflösungsgründen der GmbH. entsprechen die in § 60 Nr. 1 (Zeitablauf), Nr. 2 (Gesell-

schafterbeschuß, drei Viertel Mehrheit erforderlich) und Nr. 4 (Konkursverfahren) des GmbHG. geregelten Gründe den oben gemäß § 7 Durchf. B.D. für die AG. zugelassenen Umwandlungsfällen. Insbesondere gilt alles dort für die Konkursöffnung Ausgeführte auch hier. Die Rückverwandlung einer durch Konkurs aufgelösten GmbH. in eine lebende Gesellschaft ist in § 60 Nr. 4 GmbHG. in gleicher Weise geregelt wie in § 307 Abs. 2 HGB. für die AG. Die Beseitigung der Liquidation durch Rückschaffung schon verteilten Vermögens ist gerade für die GmbH. durch die oben zu § 7 erwähnte Entscheidung RG. Bd. 118 S. 337 für zulässig erklärt.

Von den sonstigen Auflösungsgründen, welche nach § 7 Abs. 3 auch für die GmbH. die ministerielle Genehmigung erforderlich machen, sei hier außer den Gründen, die auch bei der AG. angegeben sind (Entziehung der obrigkeitlichen Genehmigung, soweit sie zur Existenz der Gesellschaft erforderlich ist, der Sitzverlegung ins Ausland usw.; vgl. Hachenburg § 60 Anm. 19 ff.), insbesondere der Fall der Auflösungsklage nach § 60 Nr. 3, § 61 GmbHG. angeführt (Auflösung durch gerichtliches Urteil aus wichtigen Gründen, sog. Sprengungsklage, oder bei Unmöglichkeit der Erreichung des Gesellschaftszweckes), ferner die in § 60 Nr. 3, § 62 GmbHG. besonders geordnete Auflösung durch Verwaltungsverfahren wegen Gefährdung des Gemeinwohls; sie tritt an Stelle der Auflösung nach § 43 HGB.

Artikel 4.

Behandlung eigener Aktien und Geschäftsanteile.

§ 9 Durchf. B.D.

Befinden sich eigene Aktien oder Geschäftsanteile in der Hand der Kapitalgesellschaft, so werden sie bei der Feststellung der Voraussetzungen der Umwandlung den Aktionären oder Gesellschaftern nach dem Verhältnis ihrer Beteiligung zugerechnet.

Inhaltsübersicht:

- | | |
|---|-------------------------|
| 1. Bedeutung der Vorschrift. | 4. Mehrheitsbeschlüsse. |
| 2. Einmann und Hauptgesellschafter. | 5. Abfindungsanspruch. |
| 3. Einstimmigkeit bei mehreren Gesellschaftern. | 6. Berechnung. |

1. Bedeutung der Vorschrift. Für das Umwandlungsgesetz selbst, für welches Einstimmigkeit der Beschlüsse verlangt wird, ging die allgemeine Auffassung im Schrifttum dahin, daß Einstimmigkeit auch gegeben ist, wenn die unzuwandelnde Gesellschaft eigene Aktien oder Geschäftsanteile besitzt, da dies wirtschaftlich für den Besitzer der übrigen Geschäfts-

anteile dem Besitz aller Mitgliedschaftsrechte gleichkommt; vgl. Anm. 2e zu § 2 UmwG. Für die in der DurchfBD. neu eingeführte Umwandlung durch Mehrheitsbeschluß hätten Zweifel über die Behandlung eigener Aktien auftreten können. Diese sind durch vorliegenden § 9 beseitigt, der allgemein, also natürlich auch für die einstimmige Umwandlung nach dem UmwG. selbst, die Frage der Behandlung eigener Aktien regelt. Das Stimmrecht und der Liquidationsanspruch eigener Aktien ruht, vgl. § 226 Abs. 5 HGB. und dazu Schlegelberger-Quassowski-Schmölder Anm. 47 zu § 226; ebenso schon die frühere Auffassung, vgl. z. B. Staub Anm. 4, 10 zu § 226 HGB.; Lehmann in Düringer-Hachenburg Anm. 17 zu § 252 HGB. Dasselbe gilt für eigene Geschäftsanteile einer GmbH.; vgl. RG. Bd. 103 S. 64; Brodmann Anm. 2, Scholz Anm. 4 III zu § 33 GmbHG. (anderer Ansicht Hachenburg Anm. 16 dazu). Die Ausschaltung des eigenen Liquidationsanspruches wird, wenn auch mit verschiedener Begründung und abweichenden Einzelheiten allseitig angenommen; vgl. die Kommentare zu § 33 GmbHG. **Hiernach stimmen die eigenen Aktien (Geschäftsanteile) auch bei der Umwandlung nicht mit. Hieran wird durch § 9 DurchfBD. nichts geändert.** Ebenjowenig entfällt natürlich auf die eigenen Gesellschaftsanteile ein Anteil an dem übergehenden Vermögen der Gesellschaft; auch hieran wird nichts geändert. Vielmehr gibt § 9 **nur eine Berechnungsvorschrift:** „bei der Feststellung der Voraussetzungen der Umwandlung“ sollen die eigenen Aktien (Anteile) den Aktionären (Gesellschaftstern) nach Verhältnis ihrer Beteiligung zugerechnet werden.

In dreifacher Beziehung macht sich das geltend:

- a) bei der Feststellung, ob sich alle Aktien in einer Hand befinden (Einmann), oder ob dies mindestens für 90% zutrifft (Hauptgesellschafter), ferner ob sich bei mehreren Aktionären alle an der Umwandlung beteiligen;
- b) bei der Feststellung, ob die qualifizierten Mehrheiten nach § 4 DurchfBD. erreicht sind;
- c) bei der Berechnung des Abfindungsanspruches der ausscheidenden Aktionäre.

2. Einmann und Hauptgesellschafter. Bei der Umwandlung nach §§ 2, 8 UmwG. müssen sich alle Aktien „in der Hand der Offenen Handelsgesellschaft“ bzw. „in einer Hand“ befinden. Wenn die Gesellschaft eigene Anteile besitzt, während alle übrigen sich in der Hand einer OHG. oder einer sonstigen natürlichen oder juristischen Person befinden, werden die eigenen Anteile nach vorl. § 9 dem Besitzer der übrigen Anteile zugerechnet, so daß er damit alle Anteile besitzt (Einmann).

Besitzt die Gesellschaft eigene Anteile, während die übrigen auf einen be-

sonders hoch beteiligten Gesellschafter und daneben auf einen oder mehrere andere Gesellschafter verteilt sind, so werden die eigenen Anteile auf alle diese Gesellschafter verhältnismäßig verteilt und danach berechnet, ob der besonders hoch beteiligte Gesellschafter mindestens 90% des gesamten Grund- oder Stammkapitals besitzt, also „Hauptgesellschafter“ im Sinne des § 6 Abs. 2 DurchfV.D. ist. Über die Einzelheiten der Berechnung siehe unten Anm. 6.

3. Einstimmigkeit bei mehreren Gesellschaftern. Sind mehrere Gesellschafter vorhanden (ohne daß die Umwandlung auf einen Hauptgesellschafter in Frage steht), so werden eigene Geschäftsanteile, welche die Gesellschaft besitzt, den mehreren Gesellschaftern nach Verhältnis ihres Besitzes zugerechnet, so daß sie wiederum als „alle“ Gesellschafter gelten; damit erfüllen sie die Voraussetzungen der §§ 9, 10 UmwG. (Beteiligung aller Gesellschafter an der neuen Personalgesellschaft, Zustimmung sämtlicher Gesellschafter zum Umwandlungsbeschluss); ferner des § 1 DurchfV.D. (Errichtung einer BGB.-Gesellschaft).

4. Mehrheitsbeschlüsse. Für die Dreiviertelmehrheit nach § 4 Abs. 1 werden die eigenen Geschäftsanteile auf alle Gesellschafter entsprechend ihrem Anteilsbesitz rechnerisch verteilt und danach die Dreiviertelmehrheit berechnet. Dasselbe gilt für die Feststellung der neun Zehntel Mehrheit nach § 4 Abs. 2 DurchfV.D. Übrigens verschiebt, wie Crisfolli JW. 35, 178 zutreffend darlegt, für die Berechnung der Dreiviertelmehrheit diese Aktienzurechnung das Resultat rechnerisch nicht.

5. Abfindungsanspruch. Nach § 5 DurchfV.D. haben die ausscheidenden Aktionäre (Gesellschafter) Anspruch auf angemessene Abfindung unter Berücksichtigung des Wertes ihrer Aktien (Anteile). Bei der Bemessung dieses Wertes sind, wie sich aus der Natur der Sache ergibt, eigene Aktien (Anteile) der Gesellschaft nicht mitzurechnen, da diese keinen Liquidationsanspruch haben. Das kommt auf dasselbe hinaus, wie wenn man die eigenen Aktien (Anteile) anteilmäßig den Gesellschaftern zurechnet. Sachlich trifft daher § 9 DurchfV.D. hier auch zu; natürlich handelt es sich hierbei nicht um eine Voraussetzung, sondern um eine Folge der Umwandlung, und das Resultat ergibt sich schon aus den allgemeinen gesellschaftsrechtlichen Grundsätzen.

6. Berechnung. Die Zurechnung der eigenen Geschäftsanteile soll nach dem Verhältnis der Beteiligung der Gesellschafter erfolgen. Man wird hier nicht einfach nach dem Verhältnis der nominellen Beträge der Aktien (Geschäftsanteile) vorgehen dürfen. Maßgebend ist vielmehr das Verhältnis der Liquidationsansprüche, ebenso wie dies bei anderen Fragen des Umwandlungsrechts geschieht, vgl. z. B. bei Festsetzung der Kapitalanteile, Anm. 8 zu § 10 UmwG., ferner Anm. 8 zu § 2 UmwG. Die Besonderheit von Vorzugsaktien usw. ist daher hier zu berücksichtigen.

Das bezieht sich aber nur auf Verschiedenheiten der Aktien (Anteile) in kapitalmäßiger Beziehung; Verschiedenheit der Stimmrechte kommt nicht in Frage.

Im übrigen mögen hier die Beispiele angeführt werden, die Quassowski Deutsche Justiz 1934 S. 1632 zur Erläuterung der Bestimmung gibt:

„Beschließt z. B. in einem Falle, wo die AG. eigene Aktien in Höhe von 15 v. H. des Grundkapitals besitzt, eine Mehrheit von 80 v. H. des Grundkapitals die Umwandlung unter Errichtung einer OHG., während eine Minderheit von 5 v. H. des Grundkapitals widerspricht, so ist das Erfordernis, daß eine Mehrheit von neun Zehntel des Grundkapitals die Umwandlung beschließen muß, erfüllt. Denn die der AG. gehörigen eigenen Aktien in Höhe von 15 v. H. des Grundkapitals werden den Aktionären nach Verhältnis ihrer Beteiligung, also der zustimmenden Mehrheit mit $80/85 = 14,11$, der widersprechenden Minderheit mit $5/85 = 0,89$ zugerechnet, so daß sich eine zustimmende Mehrheit von 94,11 und eine widersprechende Minderheit von 5,89 ergibt. Befinden sich andererseits in einem Falle, wo die AG. eigene Aktien in Höhe von 10 v. H. des Grundkapitals besitzt, Aktien in Höhe von 80 v. H. in der Hand eines Gesellschafters, der allein der Umwandlung zustimmt, während eine Minderheit von 10 v. H. widerspricht, so ist das Erfordernis, daß sich in der Hand des zustimmenden Gesellschafters neun Zehntel des Grundkapitals vereinigen müssen, nicht erfüllt. Denn von den der AG. gehörigen eigenen Aktien werden diesem Gesellschafter $80/90 = 8,89$ und der widersprechenden Minderheit $10/90 = 1,11$ zugerechnet, so daß sich für den zustimmenden Gesellschafter nur eine Mehrheit von 88,89 und nicht wie erforderlich von 90 v. H. des Grundkapitals ergibt.“

Artikel 5.

Beteiligung juristischer Personen.

§ 10 DurchfB.

Die Vorschriften über die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft oder Gesellschaft des bürgerlichen Rechts sind nicht anwendbar, wenn an den Gesellschaften juristische Personen als Gesellschafter beteiligt sind. Der Reichsminister der Justiz oder die von ihm bestimmte Stelle können Ausnahmen zulassen.

Inhaltsübersicht:

- | | |
|---|--|
| 1. Einschränkung der Umwandlungsmöglichkeit. | 3. Neuerrichtung einer Personalgesellschaft. |
| 2. Beschränkung für Einmann und Hauptgesellschaftler. | 4. Ausnahmen. |
- Lion, UmwG.

1. § 10 DurchfV.D. enthält eine wesentliche **Einschränkung der Umwandlungsmöglichkeit** die aus dem Umwandlungsgesetz selbst nicht zu entnehmen ist. Ob der Reichsjustizminister auf Grund des § 16 UmwG. zum Erlaß einer solchen Einschränkung ermächtigt war, kann zweifelhaft sein; eine Erleichterung der Umwandlung (§ 16 Satz 2 UmwG.) enthält die Bestimmung ja nicht, sondern das Gegenteil; ebenso ist sie nicht zur Durchführung des Gesetzes erforderlich (§ 16 Satz 1 UmwG.). Andererseits dürfte die wirtschaftliche Tragweite nicht besonders groß sein; denn schon nach § 8 der I. DV.D. und jetzt nach § 10 II. DV.D. z. UmwStG. werden, wenn an einer Personalgesellschaft eine juristische Person beteiligt ist oder später hinzutritt, die Steuererleichterungen verjagt. Das dürfte in den allermeisten Fällen eine solche Umwandlung verhindert haben, soweit sie bis zum Erlaß der DurchfV.D. zum UmwG. handelsrechtlich erlaubt war. Mit Rücksicht auf den gesetzesändernden Charakter des vorliegenden § 10 tritt er gemäß § 14 DurchfV.D. erst mit Erlaß dieser Verordnung, also mit dem 22. Dezember 1934, in Kraft.

2. **Beschränkung für Einmann und Hauptgesellschafter.** Betroffen wird zunächst der Fall des § 2 UmwG.: Eine OHG. besitzt alle Aktien (Geschäftsanteile). Entsprechend § 12 UmwG.: Eine Kommanditgesellschaft ist Alleinbesitzerin der Geschäftsanteile. Endlich nach unserer Auffassung (vgl. Anm. 3 zu § 1 DurchfV.D.): Eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts ist Alleinbesitzerin der Geschäftsanteile. In allen diesen Fällen darf nicht einer der Gesellschafter der OHG., KommGes. oder BGB.-Gesellschaft eine juristische Person sein. In Betracht kommt hier hauptsächlich die Form der „GmbH. u. Co.“, einer OHG. oder KommGes., bei welcher der wesentlichste (im Falle der KommGes.: meist der einzige) persönlich haftende Gesellschafter eine GmbH. ist. Seltener ist die „AG. u. Co.“ Diese Rechtsformen sind, meist aus Steuergründen, nachdem sie zunächst lebhaft umstritten waren, nach dem Kriege in einer Reihe von Fällen benutzt worden, zum Teil auch für sehr bedeutende Unternehmungen. Steuerlich wurden sie zwar nicht in allen Fällen als Umgehung angesehen, aber doch mit großem Mißtrauen betrachtet. Besonders behandelt wurden sie in § 5 Abs. 2 KapVStG. 1931 (jetzt § 6 Abs. 1 Nr. 4 KapVStG. 1934), wo sie der Kapitalgesellschaft gleichgestellt wurden, aber nur für den Fall, daß die juristische Person zu den persönlich haftenden Gesellschaftern einer Kommanditgesellschaft gehörte, also nicht wenn sie Kommanditistin war.

Ist ein derartiges Gebilde Besitzer sämtlicher Aktien oder Geschäftsanteile, so erscheint die Umwandlung einer AG., KommAG. oder GmbH. auf dieses eigenartige Gebilde unerwünscht, vgl. Quassowski, Deutsche Justiz 1934 S. 1633. Eine solche Umwandlung ist daher nicht mehr zulässig; Ausnahmen siehe Anm. 4.

Daselbe gilt, wenn die GmbH. u. Co. bzw. ein gleichartiges Gebilde nicht sämtliche Geschäftsanteile besitzt, sondern nur 90% davon (Hauptgesellschafter, § 6 Abs. 2 DurchfW.D.).

3. Neuerrichtung einer Personengesellschaft. Unter den mehreren Aktionären (Gesellschaftern) einer umzuwandelnden Gesellschaft kann sich eine juristische Person befinden. Es wird besonders häufig sein, daß eine AG. oder GmbH. nur einen Teil von Aktien oder Geschäftsanteilen einer anderen Gesellschaft besitzt, während der Rest in Händen natürlicher Personen sich befindet. Für eine solche Umwandlung bei einer Mehrheit von Aktionären (ohne daß einer davon Hauptgesellschafter mit 90% Beteiligung ist, dann gilt Ann. 2), würden die Vorschriften des § 9 UmwG. (Umwandlung mit Neuerrichtung einer OHG.) gelten, ferner § 12 UmwG. (Neuerrichtung einer KommGes.), § 1 DurchfW.D. (Neuerrichtung einer BGB.-Gesellschaft). Da aber auch in diesen Fällen die Umwandlung nach vorliegendem § 10 verboten ist, kann eine Umwandlung nicht stattfinden. Das kann sich praktisch außerordentlich bemerkbar machen. Eine Umwandlung ist in solchem Falle ohne Genehmigung (Ann. 4) nur möglich, wenn entweder die juristische Person, welche Aktien bzw. Geschäftsanteile besitzt, soviel fremde Aktien (Geschäftsanteile) kauft, daß sie mindestens 90% besitzt und daher die Umwandlung auf sie als Hauptgesellschafter möglich ist (§ 6 Abs. 2, § 1 DurchfW.D.); kauft sie den ganzen Rest auf, so findet § 8 UmwG. unmittelbar Anwendung. Oder die juristische Person muß ihren ganzen Aktienbesitz verkaufen, so daß nur noch natürliche Personen übrigbleiben, welche dann die Umwandlung nach den §§ 9, 12 UmwG., § 1 DurchfW.D. vornehmen können. Diese letztere Folge entspricht besonders der Tendenz des Umwandlungsgesetzes, übrigens auch dem § 10 II. W.D. z. UmwStG.

Nicht betroffen durch § 10 ist der Fall, daß bei einer Umwandlung nach § 12 UmwG. ein Aktionär, der die Form der OHG. oder KommGes. hat, Kommanditist wird; an diesem Aktionär (also nur mittelbar an der neuen Kommanditgesellschaft) kann eine juristische Person beteiligt sein; vgl. Crisolti, JW. 35, 180 und oben Ann. zu §§ 9, 12 UmwG.

4. Die Vorschrift des vorliegenden § 10 enthält kein absolutes Verbot. Der Reichsminister der Justiz oder die von ihm bestimmte Stelle können **Ausnahmen** zulassen. Der **Registerrichter** hat, da ohne solche Ausnahmen die Umwandlung unzulässig ist, in allen Fällen entsprechende Ermittlungen vorzunehmen. Eine Umwandlung entgegen dem § 10 ist nichtig und, falls eingetragen, von Amts wegen zu löschen; vgl. Crisolti, JW. 35, 179.

§ 11 DurchfB.D.

Die Vorschriften über die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft durch Übertragung des Vermögens auf den alleinigen Gesellschafter oder auf den Hauptgesellschafter sind auch dann anwendbar, wenn alleiniger Gesellschafter oder Hauptgesellschafter eine juristische Person ist.

1. § 11 enthält die Entscheidung einer Streitfrage, die zum UmwG. entstanden war. Diese ist bereits in Anm. 4 zu § 8 UmwG. eingehend behandelt. Auf die dortigen Ausführungen wird verwiesen; vgl. zur Begründung der Vorschrift auch Quassowski, Deutsche Justiz 1934 S. 1633.
2. Der Entscheidung für den Einmann entspricht es, daß auch der ihm gleichgestellte „Hauptgesellschafter“ gemäß § 6 Abs. 2 DurchfB.D. eine juristische Person sein kann.
3. § 11 hat rückwirkende Kraft vom 7. Juli 1934, vgl. § 14 DurchfB.D.

Artikel 6.

Firmenrechtliche Vorschriften.

§ 12 DurchfB.D.

(1) Führt die umzuwandelnde Kapitalgesellschaft den Namen einer natürlichen Person in ihrer Firma, so können die Offene Handelsgesellschaft, die Kommanditgesellschaft, der Alleingesellschafter oder der Hauptgesellschafter, sofern sie das von der Kapitalgesellschaft betriebene Handelsgeschäft weiterführen, für das Geschäft die bisherige Firma mit oder ohne Beifügung eines das Nachfolgeverhältnis andeutenden Zusatzes fortführen.

(2) Mit Genehmigung des Reichsministers der Justiz oder der von ihm bestimmten Stelle können sie den Namen bei der Bildung ihrer neuen Firma verwenden und insoweit von den Vorschriften der §§ 18 und 19 des Handelsgesetzbuchs abweichen.

Inhaltsübersicht:

- | | |
|---|--|
| 1. Verhältnis von § 12 DurchfB.D. zu § 5 Abs. 2 UmwG. | 3. Sachfirma. |
| 2. Bedeutung der Vorschrift. | 4. Personen- und gemischte Firma. |
| | 5. Beschluß über die Firma; Anmeldung. |

1. Verhältnis von § 12 DurchfB.D. zu § 5 Abs. 2 UmwG. Die letztgenannte Vorschrift ist, wie schon in Anm. 2 zu § 5 UmwG. dargelegt, durch den vorliegenden § 12 nicht aufgehoben. Sie gilt also neben diesem weiter und wird nur nachträglich für einen bestimmten Fall eingeschränkt,

nämlich wenn die Firma der aufgelösten Kapitalgesellschaft (AG., Komm.-Ges. a. A., GmbH.) den Namen einer natürlichen Person (oder mehrerer) enthielt. War also diese Firma eine Sachfirma, so gilt § 5 Abs. 2 UmwG. allein weiter. War dagegen die Firma der aufgelösten Gesellschaft eine Personenfirma oder eine gemischte Firma, so kann der Vermögensübernehmer nach seiner Wahl entweder gemäß § 5 Abs. 2 UmwG. oder gemäß § 12 DurchfV.D. verfahren.

Zu verweisen ist außer auf die nachstehenden Ausführungen auch noch auf folgende: Num. 7 zu § 2 UmwG. (Vorgang der Firmenbildung bei Einmann-OHG.); Num. 12 zu § 8 UmwG. (Firmenbildung beim Einmann); Num. 6 zu § 10 UmwG. (Firmenbildung bei der neu errichteten OHG.).

2. Bedeutung der Vorschrift. Die Bestimmung in § 5 Abs. 2 UmwG. war geeignet, erhebliche Härten hervorzurufen. Es war zu bedenken, daß mit der Firma in vielen Fällen, und zwar besonders gerade bei den hier interessierenden Familiengesellschaften, ein sehr erheblicher Goodwill verbunden ist. Der Verlust einer solchen Firma oder auch nur eine Änderung, wie sie § 5 Abs. 2 vorsieht, konnte daher zu erheblichen Vermögensschädigungen führen und damit in zahlreichen Fällen von der erwünschten Umwandlung abhalten. Die Einzelheiten dieser Erwägung, die schließlich zur Einfügung des vorliegenden § 12 führten, sind bei Quassowski Deutsche Justiz 1934 S. 1634 sehr zutreffend dargelegt. Welche erhebliche Werte in der Firma stecken können, ist auch im Steuerrecht häufig erörtert worden und hat insbesondere in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zu zahlreichen Urteilen über den Goodwill, seine Bewertung bei der Vermögensteuer, die Zulässigkeit von Abschreibungen bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer geführt. Interessieren mag ein Hinweis, der im Dezember 1934 durch die Presse ging und die Behandlung des Goodwill in Frankreich betrifft; er sei hier aus der „Frankfurter Zeitung“ Nr. 650/51 vom 22. Dezember 1934 als Meldung aus Paris vom 21. Dezember 1934 mitgeteilt:

„Die Kammer hat einen von dem Abgeordneten Lamoureux eingebrachten Gesetzesvorschlag über die Herabsetzung der Preise für die sogenannten Firmenwerte (Fonds de Commerce) angenommen. In Frankreich ist es üblich, daß der Kaufmann bei der Erwerbung eines Geschäfts nicht nur die vorhandenen Waren, Lokalitäten usw., sondern auch den geschäftlichen Wert der Firma bezahlt. Dies spielt besonders im Kleinhandel eine große Rolle, da in diesem ein häufiger Besitzwechsel üblich ist. Die Firmenwerte, die in früheren Jahren, also bei hohen Preisen und z. B. sogar noch vor der Abwertung des Franc erworben worden sind, bilden eine große Belastung des Kleinhandels und dadurch ein Hindernis für die Preisentungspolitik der Regierung. Das Gesetz

verfügt nunmehr eine Revision aller für Firmenwerte vor dem 5. Juli 1933 aufgemachten Preise und enthält einen Schlüssel für deren Ermäßigung bzw. für die Ermäßigung der noch ausstehenden Raten.“ Die Regelung in § 12 DurchfV.D. bringt eine Erleichterung nur für den Fall der Personen- oder gemischten Firma. Führte die aufgelöste Gesellschaft lediglich eine Sachfirma, so kann auch der Reichsjustizminister eine Abweichung von § 5 Abs. 2 UmwG. im Einzelfall nicht zulassen.

Im Nachstehenden wird eine Darstellung des Firmenrechts für die verschiedenen Firmenfälle gegeben.

3. Sachfirma. Die Firma einer AG. oder einer KommGes. a. A. ist gemäß § 20 HGB. in der Regel vom Gegenstand des Unternehmens zu entlehnen, also reine Sachfirma. Das soll aber nur die Regel sein. Ausnahmen kann der Registerrichter zulassen, wenn ein besonderes Interesse vorliegt. wie es häufig bei Erfindern oder bei einer Fabrik mit einem bekannten Gründernamen der Fall sein kann; und zwar kann der Registerrichter in solchen Fällen sogar reine Personenfirmer zulassen, natürlich mit dem Zusatz „Aktiengesellschaft“ bzw. „Kommanditgesellschaft auf Aktien“; vgl. Staub Anm. 1, Düringer-Hachenburg-Hoeniger Anm. 2 zu § 20 HGB. Daneben kommen besonders häufig gemischte Firmen bei Aktiengesellschaften vor, nämlich Sachfirmen („Maschinenfabrik“) mit dann folgenden Personennamen; die letzteren gelten dann als Phantasiezusätze; vgl. Staub Anm. 3 zu § 20 HGB. Endlich kann eine AG. eine reine Personenfirma oder eine gemischte Firma deshalb führen, weil sie ein Handelsgeschäft mit Firma erworben hat, es sich also um eine abgeleitete Firma handelt.

Die Firma der GmbH. kann schon bei ihrer originären Bildung ganz nach Wahl der Beteiligten entweder eine reine Personenfirma sein oder eine reine Sachfirma oder eine gemischte Firma, § 4 GmbHG. Ferner kann die GmbH. bei Erwerb eines Handelsgeschäfts als abgeleitete Firma eine Personenfirma oder eine gemischte Firma weiterführen.

Für alle Fälle der gemischten Firma oder der reinen Personenfirma gelten die weiter unten folgenden Anmerkungen; hier ist nur die Rede von Kapitalgesellschaften mit **reiner Sachfirma**, ohne jeden Namenszusatz.

Auf diesen Fall bezieht sich lediglich § 5 Abs. 2 UmwG. Danach kann der Vermögensübernehmer (OHG., KommGes., Einmann, Hauptgesellschafter; die BGB-Gesellschaft kommt nicht in Frage) die Firma der aufgelösten Kapitalgesellschaft, da § 22 HGB. ausgeschlossen ist, nicht übernehmen, also keine „abgeleitete Firma“ führen. Er kann nur originär seiner eigenen einen Zusatz beifügen. Dieser soll „das Nachfolgeverhältnis andeuten“ Die Lage ist hier aber eine andere als bei § 22 HGB., wo sich die gleichen Worte finden. Dort wird

ja die frühere Firma des Geschäftsveräußerers unmittelbar fortgeführt, und **sie** erhält einen Nachfolgezusaß. Hier dagegen erhält die Firma des Geschäftserwerbers einen Nachfolgezusaß. Hier muß also erst der Zusaß den Namen der früheren Firma der aufgelösten Kapitalgesellschaft erwähnen. Firmiert eine übernehmende OHG.: „Müller & Co.“, so kann sie als Zusaß annehmen: „Nachf. der Textilienfabrik AG.“ Auch eine Umstellung der Firma der OHG. muß als zulässig angesehen werden, bei der sie den früheren Namen der AG. voranstellt, also: „Textilienfabrik AG., jetzt Müller & Co.“ Vgl. im übrigen zu der Firmierungsfrage nach § 5 Abs. 2 UmwG. insbesondere Groschuff, JW. 1934 S. 1825; Zahn, Bankarchiv S. 432; Seybold S. 723 Anm. 22, Crisolti JW. 35 181. Vgl. ferner die oben in Anm. 2 a. E. enthaltenen Verweisungen auf anderweitige Anmerkungen in diesem Buche. § 12 DurchfWD. kommt in diesem Falle einer reinen Sachfirma der aufgelösten Gesellschaft überhaupt nicht zur Anwendung. Soweit daher der Vermögensübernehmer erst eine neue Firma bildet (im Falle der §§ 10 und 12 UmwG., § 3 DurchfWD., ferner die in Anm. 12 unter b, d sowie c a. E. zu § 8 UmwG. behandelten Fälle), gelten für diese neue Firma lediglich die maßgebenden Vorschriften des Handelsgesetzbuches, insbesondere die §§ 18, 19, 33 und 36 HGB.

4. Personen- und gemischte Firma. Die Fälle, in denen solche Firmen bei einer Kapitalgesellschaft vorkommen können, sind vorstehend in Anm. 3 bereits angeführt. Auf diese Fälle, insbesondere also auch auf die gemischten Firmen, bezieht sich der vorliegende § 12, neben dem aber, wie schon erwähnt, § 5 Abs. 2 bestehen bleibt. Es ergeben sich daher jetzt folgende Möglichkeiten:

a) Der Vermögensübernehmer führt von der Umwandlung an lediglich die bisherige Firma der aufgelösten Gesellschaft (gemischte oder reine Personenfirma). Dies kann ohne jede Änderung geschehen, aber natürlich unter Fortlassung der Bezeichnung „Aktiengesellschaft“, „Komm.-Ges. a. A.“, „GmbH.“ Es kann aber auch ein Nachfolgezusaß beigefügt werden, also „Nachf.“, „vormals“.

b) Der Vermögensübernehmer, der bisher schon eine Firma hatte (so die OHG. nach § 2, KommGes. nach § 12, Einzelkaufmann, AG., GmbH. nach § 8 UmwG., § 6 Abs. 2 DurchfWD.), kann diese Firma unverändert fortführen, ihr aber gemäß § 5 Abs. 2 UmwG. „einen das Nachfolgeverhältnis andeutenden Zusaß beifügen“ (siehe wegen dieses Zusaßes oben Anm. 3).

Der Vermögensübernehmer kann aber auch seine bisherige Firma fallen lassen und eine neue Firma annehmen; das ist ihm ja nach allgemeinen handelsrechtlichen Grundsätzen unverwehrt. Für die Bildung der neuen Firma steht er dann da wie eine ganz neu zu gründende Firma, es

gelten also dafür genau die gleichen Grundsätze, insbesondere für einen Einzelkaufmann § 18, für eine OHG. oder KommGes. § 19 HGB. Bei der Annahme dieser neuen Firma gilt dann ebenfalls die Erleichterung nach vorliegendem § 12 Abs. 2, da diese nicht nur bei Neuerrichtung einer Gesellschaft, sondern überhaupt bei Bildung einer neuen Firma Anwendung findet; das Nähere für diese Fälle vgl. im Nachstehenden zu c. Wie nun, wenn der Übernehmer eine AG. oder GmbH. ist, nämlich gemäß § 8 UmwG. als Einmann oder gemäß § 6 Abs. 2 DurchV.D. als Hauptgesellschafter? Oder eine sonstige juristische Person nach § 33 HGB., oder ein öffentlicher Betrieb nach § 36 HGB.? Die letztgenannten Bestimmungen und ebenso § 20 sind in vorliegendem § 12 Abs. 2 nicht angeführt. Man wird anzunehmen haben, daß sie darin mit-enthalten sein sollen. Ohnehin würde in den Hauptfällen bei Übergang des Vermögens auf eine übergeordnete AG. oder GmbH. schon nach den in Anm. 3 erwähnten Firmenbildungsvorschriften das Registergericht die Verwendung des Personennamens zulassen können. Diese neue Firma kann der Vermögensübernehmer entweder allein führen oder nunmehr daneben außerdem einen das Nachfolgeverhältnis gemäß § 5 Abs. 2 UmwG. andeutenden Zusatz beifügen.

c) Der Vermögensübernehmer hatte bisher noch keine Firma. Hauptfall: Der Übernehmer ist eine neu zu errichtende OHG. oder KommGes., §§ 9, 12 UmwG., § 3 ff. DurchV.D. Ferner der Einmann oder Hauptgesellschafter, der bisher nicht Kaufmann mit Firma war. In diesen Fällen müssen Firmen ganz neu gebildet werden, und es gelten dafür die §§ 18 und 19 HGB. Beim Einzelkaufmann muß danach mindestens ein ausgeschriebener Vorname und der Familienname als Firma geführt werden. Bei der OHG. und KommGes. muß mindestens der Familienname eines persönlich haftenden Gesellschafters nebst Gesellschaftszusatz geführt werden, und andere als persönlich haftende Gesellschafter dürfen nicht benannt werden. Von diesen Bestimmungen darf nach vorliegendem Abs. 2 abgewichen werden. Aber nur insoweit, daß der Personennamen, der in der früheren Firma der aufgelösten Kapitalgesellschaft vorkam, bei der Bildung der neuen Firma „verwendet“ werden darf. In welcher Weise die Verwendung geschehen und die Firma hiernach gebildet werden kann, hängt vom Einzelfall ab, insbesondere von der Vermeidung einer Täuschung oder eines Mißbrauchs. Daher ist die Firmenbildung in diesem Falle an die Genehmigung des Reichsministers der Justiz oder der von ihm bestimmten Stelle geknüpft.

Neben dieser neuen Firma kann nun noch der Nachfolgezusatz gemäß § 5 Abs. 2 UmwG. beigefügt werden.

5. Beschluß über die Firma; Anmeldung. Wegen des Beschlusses über

die Firma ist zu unterscheiden: In den Fällen, in denen die übernehmende Gesellschaft neu errichtet wird (§§ 9, 12 UmwG., § 3 ff. Durchf. = WD.), muß die Firma der neuen Gesellschaft gemäß § 10 Abs. 2 UmwG. bereits in den Umwandlungsbeschluß aufgenommen werden; die Eintragung der Firma erfolgt von Amts wegen (§ 11 Abs. 2). Die Zeichnung der Firma muß durch die Gesellschafter der neuen Gesellschaft erfolgen (§ 11 Abs. 3 UmwG.); vgl. die Anmerkungen zu den eben angeführten Bestimmungen.

In den anderen Fällen dagegen, in welchen der Einmann oder Hauptgesellschafter das Vermögen übernimmt (§§ 2, 8, 12 UmwG., 6 Abs. 2 Durchf. = WD.) ist, wie in Anm. 7 zu § 2, 12 zu § 8 UmwG. dargelegt, die Gestaltung der Firma lediglich Sache des Übernehmers. In diesem Falle braucht sie nicht in den Umwandlungsbeschluß aufgenommen zu werden (a. U. Seybold, siehe sein Beispiel S. 723). Ihre Anmeldung zum Handelsregister und Zeichnung richten sich nach den für die Firmenbildung oder Firmenänderung des Übernehmers und seiner Rechtsform geltenden allgemeinen Vorschriften.

Artikel 7.

Strafvorschrift.

§ 13 Durchf. = WD.

Nach § 15 des Gesetzes wird auch bestraft, wer den dort bezeichneten Vorschriften in Fällen zuwiderhandelt, in denen diese Vorschriften durch diese Verordnung für entsprechend anwendbar erklärt sind.

Inhaltsübersicht:

- | | |
|----------------|-------------------|
| 1. Straftaten. | 3. Strafe. |
| 2. Täter. | 4. Zuständigkeit. |

1. Straftaten. Die „entsprechende Anwendung“ der in § 15 UmwG. bezeichneten Bestimmungen findet sich in § 1 Abs. 2, ferner durch Bezugnahme in § 2, weiterhin in § 3 Abs. 2 und durch Bezugnahme in § 6 Durchf. = WD. Hierdurch ergeben sich die Möglichkeiten von Straftaten bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft

- a) in eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (vgl. Anm. 4 zu § 1 Durchf. = WD.),
- b) durch Mehrheitsbeschluß in eine OHG., KG., Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (Anm. 1 zu § 3 Durchf. = WD.),
- c) durch Übertragung des Vermögens auf den Hauptgesellschafter (vgl. Anm. 4 zu § 6 Abs. 2 Durchf. = WD.).

Die strafbaren Handlungen sind dieselben wie nach Anm. 1 zu § 15 UmwG. Das gleiche gilt für die subjektive Seite, Anm. 2 dazu.

2. Täter. Wenn man den in § 15 UmwG. unter Strafandrohung gestellten § 7 Abs. 1 UmwG. auf die Gesellschafter der BGB.-Gesellschaft gemäß § 1 DurchfB.D. entsprechend anwendet, so treten bei der Umwandlung in eine solche Gesellschaft an die Stelle der geschäftsführenden Gesellschafter der OHG. diejenigen der bürgerlich-rechtlichen Gesellschaft (vgl. Anm. 5 zu § 1 DurchfB.D.). In § 7 Abs. 2 und Abs. 4 UmwG., die auch hier entsprechend anzuwenden sind, werden die „geschäftsführenden Gesellschafter“ nicht besonders hervorgehoben. Bei Anwendung der Strafvorschriften wird das gleiche gelten, was hinsichtlich der OHG.-Gesellschafter bei Erläuterung der Strafvorschrift des § 15 UmwG. bemerkt worden ist (vgl. Anm. 3 zu § 15 UmwG.), daß also die in § 7 Abs. 1 UmwG. besonders erfolgte Hervorhebung der geschäftsführenden Gesellschafter für die strafrechtliche Verantwortlichkeit nicht ausschlaggebend erscheint. Zur Führung der Geschäfte der BGB.-Gesellschaft sind grundsätzlich alle Gesellschafter gemeinschaftlich berechtigt (§ 709 BGB.). Wenn einzelne von ihnen von der Geschäftsführung ausgeschlossen sind (§ 710), so wird man zwar in erster Reihe bei der Strafbarkeit an die mit der Geschäftsführung beauftragten Gesellschafter denken, aber diese vertragliche Verteilung der Geschäfte kann nicht unbedingt die anderen, von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Gesellschafter von jeder strafrechtlichen Verantwortung befreien (vgl. RGSt. Band 56 S. 376, Band 45 S. 400). Dies muß umsomehr gelten, als ja auch den ausgeschlossenen Gesellschaftern der BGB.-Gesellschaft ein Kontrollrecht zusteht (§ 716 BGB.). Ob die einzelnen Gesellschafter der bürgerlich-rechtlichen Gesellschaft, darunter auch ein von der Geschäftsführung ausgeschlossener, strafrechtlich verantwortlich gemacht werden können oder nicht, hängt davon ab, ob man ihnen im Einzelfall zumuten konnte, für die Beachtung der unter Strafschutz gestellten Vorschriften Sorge zu tragen (vgl. RGSt. 56 S. 376).

Bei Umwandlung einer Kapitalgesellschaft durch Mehrheitsbeschluß in eine OHG., KG. oder BGB.-Gesellschaft kommen naturgemäß nur diejenigen Gesellschafter als Straftäter in Betracht, die an der annehmenden Gesellschaft beteiligt sind; bei Umwandlung durch Übertragung des Vermögens auf den Hauptgesellschafter ist er, entsprechend dem Einmann nach § 8 UmwG., Täter, bei juristischen Personen und nicht voll Geschäftsfähigen also der gesetzliche Vertreter.

3. Die Strafe. Sie ist die gleiche wie in § 15 UmwG. vorgesehen (vgl. Anm. 4 zu § 15).

4. Zuständigkeit. Auch hier gilt daselbe, was zu § 15 (vgl. Anm. 5) bemerkt worden ist.

Artikel 8.

Schlußbestimmung.

§ 14 DurchfW.

Die Vorschriften der Artikel 1, 2, 6 und 7 sowie die Vorschrift des Artikels 5 § 10 treten sofort, die Vorschriften der Artikel 3 und 4 sowie die Vorschrift des Artikel 5 § 11 mit Wirkung vom 7. Juli 1934 in Kraft.

Die Verordnung ist am 22. Dezember 1934 in Kraft getreten. Rückwirkende Kraft haben die Bestimmungen über die Umwandlung von Gesellschaften in Liquidation (§§ 7, 8), über die Behandlung eigener Aktien und Geschäftsanteile (§ 9), und über die Zulassung juristischer Personen als Allein- oder Hauptgesellschafter (§ 11); siehe die Anmerkungen zu diesen Bestimmungen.

C. Gesetz über Steuererleichterungen bei der Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften.

(Umwandlungs-Steuergesetz¹)

Vom 5. Juli 1934

Die Reichsregierung hat das folgende Gesetz beschlossen, das hierdurch verkündet wird:

§ 1 UmwStG.

Wird eine Aktiengesellschaft, eine Kommanditgesellschaft auf Aktien oder eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung auf Grund des Gesetzes über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften vom 5. Juli 1934 (Reichsgesetzbl. I S. 569) in eine Offene Handelsgesellschaft, in eine Kommanditgesellschaft oder in der Weise umgewandelt, daß ihr Vermögen unter Ausschluß der Liquidation auf den alleinigen Gesellschafter übertragen wird, so werden Steuererleichterungen bei den folgenden Steuern gewährt:

1. Gesellschaftsteuer,
2. Grunderwerbsteuer einschließlich der Zuschläge,
3. Wertzuwachssteuer,
4. Steuer der Gemeinden (Gemeindeverbände) vom Zubehör (Gewerbeanschaffungssteuer),
5. Umsatzsteuer,
6. Einkommensteuer,
7. Körperschaftsteuer,
8. Gewerbesteuer.

1. **Verhältnis zum UmwG.** Das UmwStG. knüpft aufs engste an das UmwG. an. In der Begründung zum UmwStG., die unten abgedruckt ist, heißt es in Absatz 7:

„Der vorliegende Entwurf eines Gesetzes über Steuererleichterungen bei der Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften sieht durch-

¹ Diese Bezeichnung hat das Gesetz durch die Zweite Durchführungsverordnung vom 8. März 1935 erhalten. Vorher führte man das Gesetz als „Steuererleichterungsgesetz“, StErlG., an.

greifende Vergünstigungen vor. Die Steuererleichterungen sollen zunächst den Gesellschaften zugute kommen, die sich auf Grund der vom Reichsminister der Justiz vorgesehenen Vorschriften umwandeln."

Insofern ist Grundlage des UmwStG. überall das UmwG.; vgl. hierzu Anm. 12 zu § 1 UmwG. Das drückt sich auch darin aus, daß § 1 UmwStG. im Wortlaut genau mit § 1 Abs. 1 UmwG. übereinstimmt, desgleichen § 3 UmwStG. mit § 1 Abs. 2 UmwG.

Daneben aber geht das UmwStG. durch seinen § 2 ganz erheblich über das UmwG. hinaus. Die eben angeführten Worte der Begründung zum UmwStG. fahren fort:

„Darüber hinaus sollen sie (die Steuererleichterungen) aber auch auf die Fälle ausgedehnt werden, in denen sich Gesellschaften auflösen und ihr Vermögen im Wege der Liquidation auf die Gesellschafter übertragen.“ Hierbei kann es sich wirtschaftlich auch um Umwandlungsfälle handeln, aber häufig genug auch um einfache Gesellschaftsauflösung mit Naturalausschüttung des Vermögens; vgl. das Nähere zu § 2 Zweite W.D. Die Steuererleichterungen sind in beiden Fällen dieselben. Das Gesetz heißt daher in seiner Überschrift auch: Gesetz über Steuererleichterungen „bei der Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften“.

2. Rahmengesetz. Das Gesetz ist ein Rahmengesetz. Es sagt Steuererleichterungen zu, und es führt auch die einzelnen Steuerarten auf, bei denen sie gewährt werden sollen. Umfang und einzelne Ausgestaltung ist jedoch völlig den Durchführungsbestimmungen des Reichsfinanzministers gemäß § 5 UmwStG. vorbehalten. Der Schwerpunkt liegt also in diesen Durchführungsbestimmungen. Vgl. dazu unten § 5 UmwStG.

§ 2 UmwStG.

Die Vorschrift des § 1 gilt entsprechend, wenn eine Aktiengesellschaft, eine Kommanditgesellschaft auf Aktien oder eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung aufgelöst und ihr Vermögen im Wege der Liquidation auf die Gesellschafter übertragen wird.

Auflösung von Gesellschaften. Wie schon oben zu § 1 UmwStG. ausgeführt, sieht der vorliegende § 2 in seinen Voraussetzungen völlig von einem Zusammenhang mit dem UmwG. ab. Während dort gerade der Ausschluß der Liquidation das Kennzeichen der Umwandlung ist, wird hier die Auflösung einer Kapitalgesellschaft mit Liquidation steuerlich privilegiert. Hierzu führt die Begründung zum UmwStG. in Abs. 8 und 9 folgendes aus:

„Für ein gewerbliches Unternehmen wird im allgemeinen die Umwandlung in Betracht kommen, weil es nur auf diese Weise die Firma und den Geschäftsbetrieb aufrechterhalten kann.“

„Es gibt aber auch Geſellſchaften, deren Zweck kein gewerblicher Betrieb iſt. Das gilt inſondere von den Grundſtücksgelſchaften. Iſt in dieſen Fällen nur ein Geſellſchafter vorhanden, ſo wird er bei der Umwandlung das Grundvermögen als Privatmann übernehmen. Hier finden die Vorſchriften im Entwurf des Reichsjuſtizministers über die Umwandlung Anwendung. Sind aber mehrere Geſellſchafter vorhanden und iſt die Auseinanderſetzung über das Vermögen nur im Wege der Liquidation möglich, ſollen auch hier Steuererleichterungen in dem gleichen Ausmaß wie bei der Umwandlung gewährt werden.“

Die ſachliche Rechtfertigung für die Steuererleichterungen liegt im Falle des § 2 nicht nur in der erwünſchten Auflöſung der Kapitalgeſellſchaft, ſondern in der materiellen Ähnlichkeit des Rechtsvorganges mit der Umwandlung. Denn es werden nur ſolche Liquidationen privilegiert, bei denen nicht, wie es eigentlich der Gang einer Liquidation ſein ſoll, das Vermögen in Geld umgeſetzt und nach Befriedigung der Gläubiger unter die Geſellſchafter verteilt wird. Vielmehr muß das Vermögen **in natura** auf die Geſellſchafter übertragen werden. Dabei iſt es gleichgültig, ob ein oder mehrere Geſellſchafter vorhanden ſind. Der Fall der mehreren Geſellſchafter iſt in § 2 Zweite D.V. erwähnt; die Einzelregelung findet ſich dann in deren §§ 3—11. Der Fall, daß nur ein Geſellſchafter gegeben iſt, iſt ebenda in § 9 geregelt.

Aber auch im übrigen iſt durch die Ausdrucksweiſe: „die“ Geſellſchafter nicht geſagt, daß die Übertragung auf alle Geſellſchafter erfolgen müſſe; vgl. Anm. 3 zu § 2 der Zweiten D.V., wo der Begriff der „Auflöſung“ für die Umwandlungsſteuer eingehend erörtert iſt.

§ 3 UmwStG.

Die Vorſchriften der §§ 1 und 2 ſind nur anzuwenden auf Aktiengeſellſchaften, Kommanditgeſellſchaften auf Aktien und Geſellſchaften mit beſchränkter Haftung, die am 1. Juli 1934 beſtanden haben und ihre Umwandlung oder Auflöſung bis zum 31. Dezember 1936 beſchließen.

Zeitliche Begrenzung: Die Beſtimmung entſpricht wörtlich dem § 1 Abſ. 2 UmwStG.; ſiehe die Anm. dazu. Der 1. Juli 1934 erhält aber durch die Beſtimmungen der II. Durchſ.V.D. eine beſondere Bedeutung als „Stichtag“, ſiehe Anm. zu §§ 2, 4 der II. Durchſ.V.D.

§ 4 UmwStG.

Die Vorſchriften der Verordnung des Reichspräſidenten vom 8. Dezember 1931 Vierter Teil Kapitel 1 über ſteuerliche Erleichterungen

für die Aufteilung von Gesellschaften (Reichsgezeßbl. I S. 699, 714) und die Verordnung zur Ergänzung der Aufteilungsverordnung vom 22. Dezember 1933 (Reichsgezeßbl. I S. 1113) treten außer Kraft.

Aufhebung der AufstWD. Bis zum Ergehen des UmwStG. galt die im Text des vorliegenden § 4 angeführte Aufteilungsverordnung nebst Ergänzung dazu. Sie ist ersatzlos aufgehoben worden; vgl. Abschnitt 15 der in diesem Buch abgedruckten Begründung zum UmwStG. Dadurch erhob sich die Frage, wie es hinsichtlich der Besteuerung mit solchen Gesellschaften zu halten sei, die bereits vor dem 1. Juli 1934 ihre Auflösung beschlossen hatten, in der Erwägung, daß sie dadurch der steuerlichen Vorteile nach der Aufteilungsverordnung teilhaftig werden sollten. Die Finanzverwaltung hat sich in der Praxis auf den zutreffenden Standpunkt gestellt, daß auch die in der Liquidation begriffenen Gesellschaften noch bestehen, und daß daher das UmwStG. auch auf sie Anwendung findet. Dabei brauchte die Finanzverwaltung keinen Unterschied dahin zu machen, wie weit die Liquidation einer solchen Gesellschaft bereits vorgeschritten war, ob insbesondere das Grund- oder Stammkapital angegriffen war. Denn diese Frage interessiert nur dafür, ob eine Gesellschaft, die sich schon in Liquidation befindet, noch die Umwandlung nach dem UmwG. unter Ausschluß der weiteren Liquidation vornehmen kann oder nicht, während die privilegierte steuerliche Behandlung gemäß § 2 UmwStG., über das UmwG. hinaus, auch auf die Auflösung von Gesellschaften mit Liquidation Anwendung findet. Dieser Standpunkt der Reichsfinanzverwaltung ist jetzt durch §§ 7, 8 DurchfWD. z. UmwG. bestätigt worden, vgl. die Anm. dazu sowie Anm. 9 zu § 1 UmwG. In dem erwähnten § 7 wird die Umwandlung ausgeschlossen, wenn schon mit der Vermögensverteilung begonnen ist. Es muß dann also die Liquidation stattfinden. Für diese gelten dann die steuerlichen Privilegien gemäß § 2 UmwStG. Die steuerlichen Vorteile nach der Aufteilungsverordnung sind zum Teil andere als nach dem UmwStG., so daß die Voraussetzungen, unter welchen Gesellschaften vor dem 1. Juli 1934 ihre Auflösung beschlossen haben, sich zum Teil geändert haben. Dies muß aber hingenommen werden, um eine sonstige verwickelte Regelung und unterschiedliche Behandlung der Gesellschaften zu vermeiden. Über das Verhältnis des UmwStG. zur Aufteilungsverordnung s. auch den Aufsaß von Regierungsrat Jahn: Der Buch- und Betriebsprüfer 1935, S. 9.

§ 5 UmwStG.

Der Reichsminister der Finanzen erläßt die zur Durchführung dieses Gesetzes erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften und, soweit er es zur Erreichung des Zwecks des Gesetzes für erforderlich hält, allgemeine Vorschriften ergänzenden und abweichenden Inhalts.

Durchführungsverordnung. Vgl. die Anm. zu § 16 UmwG. Zunächst hat der Reichsfinanzminister die I. Durchführungsverordnung vom 7. Juli 1934 erlassen (Reichsgesetzbl. I S. 595, Reichssteuerbl. S. 817). Insbesondere ihr § 6 ergab für die Auslegung recht erhebliche Schwierigkeiten. Um hierfür zuverlässige Klarheit zu schaffen, ferner aber auch im Hinblick auf die inzwischen ergangene DurchfVd. zum UmwG., endlich um einige weitere Steuererleichterungen bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer zu gewähren, erging am 8. März 1935 die Zweite DVd., welche die Erste mit rückwirkender Kraft aufhob und sich an deren Stelle setzte. Vgl. die nachfolgenden Erläuterungen zur Zweiten DVd., insbesondere die „Borbemerkung“ zur Präambel, Z. 1.

D. Zweite Durchführungsverordnung¹ zum Umwandlungs-Steuergezet.

Vom 8. März 1935.

Auf Grund des § 5 des Gesetzes über Steuererleichterungen bei der Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften (Umwandlungs-Steuergezet) vom 5. Juli 1934 (Reichsgesetzblatt I S. 572) wird das Folgende bestimmt:

Vorbemerkung zu den Steuererleichterungen.

Inhaltsübersicht:

- | | |
|----------------------------|---|
| 1. Entstehungsgeschichte. | 3. Ergänzung durch den Ministerialerlaß vom 9. März 1935. |
| 2. Aufbau der Zweiten DVO. | 4. Auskunftspflicht der Finanzämter. |

1. Entstehungsgeschichte. Das Gesetz über die Steuererleichterungen, jetzt Umwandlungs-Steuergezet genannt, erging am selben Tage wie das Umwandlungsgesetz. Es enthielt zunächst nur einen Rahmen, innerhalb dessen Steuererleichterungen zugesagt wurden; vgl. Anm. 2 zum UmwStG. Die Ausfüllung sollte durch Verordnung des Reichsministers der Finanzen erfolgen. Dieser erließ zunächst die (Erste) DVO. vom 7. Juli 1934. Mehrere Gründe machten eine Ergänzung dieser DVO. erforderlich. Darüber spricht sich der unten im Anhang abgedruckte Erlaß des RfMi. vom 9. März 1935 in Abschnitt 1 und 3 aus. Zunächst war inzwischen die DurchfVO. zum Umwandlungsgesetz ergangen, die Berücksichtigung verlangte. Sodann erforderten die zahlreichen Schwierigkeiten und Zweifel, die sich hinsichtlich der Gestaltung der Einkommen- und Körperschaftsteuer ergaben, im Interesse der Durchführung der Umwandlungen eine ausdrückliche Regelung. Und endlich sollten noch weitere Erleichterungen gewährt und Vereinfachungen durchgeführt werden. So wurde durch die vorliegende „Zweite Durchführungsverordnung“ der Einfachheit halber die Erste mit rückwirkender Kraft vom 7. Juli 1934 aufgehoben und die neue Verordnung mit Wirkung vom gleichen Tage an ihre Stelle gesetzt. Die Zweite DurchfVO. bringt ohne Zweifel eine sehr erfreuliche Klarheit in die Regelung. Zunächst unterscheidet sie jetzt überall

¹ Die Erste Durchführungsverordnung ist rückwirkend aufgehoben, siehe obige „Vorbemerkung“ Nr. 1; sie ist hier nicht mehr abgedruckt.

genau den Fall der Umwandlung einerseits, der Auflösung andererseits. Die Bestimmungen der I. D.V.D. über die Gesellschaftsteuer, Grunderwerb- und sonstige Grundstückssteuern, Umsatzsteuer, Beitritt juristischer Personen, Geltungsdauer wiederholt sie im wesentlichen wörtlich; die Beispiele zur Grunderwerbsteuer sind aber jetzt aus der V.D. in den erwähnten Erlaß vom 9. März 1935 übernommen. Völlig neu geordnet ist die Einkommen- und Körperschaftsteuer. Dazu kommen Ergänzungen im Hinblick auf die handelsrechtliche DurchV.D.

2. Aufbau der Zweiten D.V.D.

a) Zunächst wird der **Anwendungsbereich** der Steuererleichterungen genau umschrieben: Umwandlung nach dem UmG. (§ 1, § 11 Abs. 1 der V.D.); ferner Auflösung mit Liquidation, wobei eine Erweiterung **für die bergrechtlichen Gewerkschaften** erfolgt (§ 2, § 11 Abs. 1 der V.D.). Systematisch wird ferner so verfahren, daß die allgemeine und spezielle Regelung der §§ 1—10 nur für die Aktiengesellschaft als umzuwandelnde oder aufzulösende Gesellschaft ausgesprochen wird, und daß dann in § 11 die Anwendung auf die anderen Kapitalgesellschaften angeordnet wird.

b) Es folgt in den §§ 3—8 die Regelung der einzelnen Steuerarten, und zwar:

Gesellschaftsteuer in § 3,

Grunderwerbsteuer in § 4,

Wertzunwachssteuer und Zubehörsteuer in § 5,

Umsatzsteuer in § 6,

Körperschaft-, Einkommen- und Gewerbesteuer in §§ 7 und 8.

c) Anwendung auf den alleinigen oder Hauptgesellschafter: § 9.

d) Beteiligung juristischer Personen: § 10. Hierbei ist eine Beschränkung eingeführt (Beteiligung schon am Stichtage).

e) Geltungsdauer und Inkrafttreten: § 12.

3. Ergänzung durch den Ministerialerlaß vom 9. März 1935. Eine besonders wichtige Ergänzung hat die V.D. durch den ausführlichen Erlaß vom 9. März erfahren, der unten im Anhang abgedruckt ist. Zunächst gibt er wichtige Erläuterungen zur Auslegung der V.D.; dabei übernimmt er insbesondere für die Grundstückssteuern die Beispiele aus der I. D.V.D. und ergänzt sie. Sodann aber **bringt der Erlaß weitere Erleichterungen:**

a) für die Grundstückssteuern bei nachgewiesenem Treuhandverhältnis (Abschn. II Nr. 2), sowie bei der unmittelbaren Übertragung der Grundstücke von der Tochtergesellschaft auf die Gesellschafter der Muttergesellschaft (Abschn. II Nr. 3);

b) für die Körperschaftsteuer bei Grundstockgesellschaften durch Herabsetzung auf 10% (Abschn. III Nr. 1).

4. Auskunftspflicht der Finanzämter. In Abschn. I Nr. 2 des Erlasses vom 9. März 1935 ist eine Auskunftspflicht der Finanzämter über die durch die Umwandlung entstehenden Steuern angeordnet worden; die Regelung stimmt weitgehend mit der gleichartigen Anordnung im Erlaß RZiMi. vom 16. Dezember 1932, S. 1953 — 150 III zur Aufteilungsverordnung überein. Als Voraussetzung für die Auskunft ist, wie aus dem Wortlaut des Erlasses ersichtlich und ja auch selbstverständlich, dem Steuerpflichtigen auferlegt, eingehende und genaue Unterlagen zu beschaffen. Selbstverständlich hat die Auskunft nur Wert, wenn die Unterlagen richtig und vollständig sind. Werden unzutreffende oder überholte Zahlen angegeben, oder werden wichtige Umstände verschwiegen, so kann sich der Steuerpflichtige auf die Auskunft nicht berufen. Aber auch wenn die Unterlagen in Ordnung sind, so bindet die Auskunft das Finanzamt rechtlich nicht; sie ist nur eine unverbindliche Meinungsäußerung über die voraussichtlich entstehenden Steuern.

Eine solche Auskunft der Steuerbehörde hat nur in wenigen Fällen verbindliche Kraft, so nach § 2 ZollTG., oder nach RZiMi. vom 11. 5. 1926 zum StMildG. vom 31. 3. 1926; andernfalls hat sie „keinerlei bindende Kraft“, und die Steuerbehörde kann bei der Veranlagung davon abweichen. Vgl. StW. 27 Nr. 535 (für Grunderwerbsteuer); 30 Nr. 1203 (für eine „Anrufungsauskunft“ bei der Lohnsteuer). In immer steigendem Maße hat aber die neuere Rechtsprechung der höchsten Steuergerichte sich auf den Standpunkt gestellt, daß die Abweichung von einer Auskunft, auf die sich der Steuerpflichtige verlassen hat, in der Regel gegen Treu und Glauben verstößt. Vgl. insbesondere die Entscheidungen des RFG. in StW. 31 Nr. 112, Nr. 742; 34 Nr. 275 (alle betr. Auskünfte, auch telefonische, bei der Lohnsteuer; die letztgenannte Entscheidung hebt besonders hervor, daß dem Finanzamt „der richtige, vollständige Tatbestand zur Prüfung vorgelegt worden ist“). Ferner das Preussische OVG. insbesondere in seiner amtlichen Sammlung Bd. 87, S. 140 (unrichtige Auskunft über Anliegerbeiträge) sowie in StW. 32 Nr. 346 (Auskunft über Wertzuwachssteuer). Ebenso das Sächs. OVG. in den Jahrbüchern seiner Entscheidungen Bd. 32, 365 (Auskunft über Zuwachssteuer). Über die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben im Steuerrecht vgl. z. B. Becker, StW. 31, 825, 879, 981; Lion, DStZ. 32, 312; ferner grundsätzlich RFG. 35, 296 ff. und die weiteren dort angeführten Urteile und Autoren.

Auch bei den Steuerfolgen der Umwandlung und Auflösung von Gesellschaften, die besonders viele schwierige und weittragende Fragen enthalten, wird der Steuerpflichtige sich auf die Auskunft des Finanzamts verlassen dürfen, und es werden die Grundsätze von Treu und Glauben im Steuerrecht dabei weitgehend Anwendung finden. Umso sorgsamer werden die Finanzämter bei der Erteilung der Auskünfte verfahren müssen.

§ 1 Zweite DWD.

Umwandlung.

(1) Steuererleichterungen werden gewährt, wenn eine Aktiengesellschaft auf Grund des Gesetzes über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften (Umwandlungsgesetz) vom 5. Juli 1934 (Reichsgesetzbl. I S. 569) und der Durchführungsverordnung zum Umwandlungsgesetz vom 14. Dezember 1934 (Reichsgesetzbl. I S. 1262) in eine Personalgesellschaft umgewandelt wird.

(2) Personalgesellschaften im Sinn dieser Verordnung sind offene Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften und Gesellschaften des bürgerlichen Rechts.

Inhaltsübersicht:

- | | |
|------------------------------|--|
| 1. Bedeutung der Vorschrift. | 4. Ausländische Gesellschaften und Gesellschafter. |
| 2. Definitionen. | |
| 3. Zeitliche Begrenzung. | |

1. Bedeutung der Vorschrift. § 1 wiederholt, ähnlich wie § 1 der aufgehobenen I. DWD., die allgemeine Ankündigung von Steuererleichterungen. § 1 beschränkt aber diese Ankündigung auf einen ganz bestimmten Fall, nämlich die Umwandlung einer Aktiengesellschaft in eine Personalgesellschaft. Durch die weiter folgenden Vorschriften wird dann die Ausdehnung auf alle anderen Umwandlungsfälle herbeigeführt. Durch § 12 wird die zeitliche Begrenzung entsprechend dem UmwG. vorgenommen. Die sachliche Bedeutung des § 1 liegt wohl im wesentlichen darin, daß als „Umwandlung“ im Sinne dieser DWD. die Umwandlung nach dem UmwG. und seiner DurchfV.D. klar gestellt wird; andere Fälle handelsrechtlicher „Umwandlung“ unterliegen daher dieser DWD. nicht, also z. B. nicht die Umwandlung einer AG. in eine GmbH. (§ 80 GmbH.Ges.), vgl. hierzu auch die Anm. zum folgenden § 2. (Die Umwandlung einer KommGes. a. V. in eine AG. nach § 332 HGB. kommt übrigens schon deshalb nicht in Frage, weil dabei keine Änderung in der Identität der Gesellschaft und im Eigentum eintritt, vgl. die Einleitung sowie Anm. 4 zu § 1 UmwG.) Die folgenden Einzelvorschriften gehen nicht immer vom allgemeinen Tatbestand der Umwandlung aus, auch nicht von demjenigen des vorl. § 1, sondern enthalten, soweit die Umwandlung in Betracht kommt, ihre Begrenzung in sich, so daß diese aus den Vorschriften selbst zu entnehmen ist (vgl. z. B. bei § 3: nur Umwandlung unter gleichzeitiger Errichtung einer Personalgesellschaft; § 4 verschiedene Regelung in Abs. 1 und 2; § 6: auch Übertragung auf die Gesellschafter; §§ 7, 8: auch Übertragung auf einen oder mehrere Gesellschafter).

2. Definitionen. Als umzuwandelnde Gesellschaft wird in § 1

nur die Aktiengesellschaft erwähnt. Daneben treten nach § 11 Abs. 1, wie beim UmwG., die Kommanditgesellschaft auf Aktien und die Gesellschaft m. b. H.

Als Vermögenserwerber erwähnt § 1 nur die Personalgesellschaft. Diese wird in Abs. 2 entsprechend dem UmwG. und seiner DurchfV. definiert. Sie umfaßt nur die OHG. (§§ 2, 9 UmwG.), die KomGef. (§ 12 UmwG.), die BGB.-Gesellschaft (§ 1 DurchfV. z. UmwG.). Von diesen Gesellschaftsformen sind aber solche ausgeschlossen, bei denen eine juristische Person zu den Gesellschaftern gehört (also auch zu den Kommanditisten); vgl. § 10 der Zweiten DV. und die Anmerkungen dazu sowie zu § 10 DurchfV. z. UmwG.

Neben die Personalgesellschaft treten aber die gleichen Steuererleichterungen bei der Umwandlung auf den alleinigen Gesellschafter (§ 8 UmwG.) oder den Hauptgesellschafter (§ 6 Abs. 2 DurchfV.); siehe unten § 9 dieser V. Das gilt auch dann, wenn dieser alleinige Gesellschafter oder Hauptgesellschafter eine **juristische Person** ist, **aber nur**, wenn diese am 1. Juli 1934 bereits Gesellschafter der umzuwandelnden Gesellschaft war, siehe unten § 10 Abs. 2 dieser V.

3. Zeitliche Begrenzung. In § 1 selbst ist, im Gegensatz zu § 2 und zu der früheren Fassung des § 1 der I. DV., keine zeitliche Begrenzung enthalten, insbesondere auch kein Hinweis auf einen „Stichtag“. Die Begrenzung ergibt sich aber aus § 12 allgemein; ferner für die Umwandlung auf den alleinigen oder Hauptgesellschafter aus dem eben erwähnten § 10 Abs. 2 dieser V. Auch der „Stichtag“ nach § 4 Abs. 1 und 2 ist der 1. Juli 1934, obwohl die Bezeichnung dieses Tages als „Stichtag“ sich jetzt, im Gegensatz zu § 1 der I. DV., nur für die Auflösung in § 2 dieser V. findet; vgl. Anm. 7 zu § 2, Anm. 2 zu § 4 Zweite DV.

4. Ausländische Gesellschaften und Gesellschafter. Soweit eine Umwandlung nach dem UmwG. in Frage kommt, kann auf Anm. 11 zu § 1 UmwG. verwiesen werden. Die gleichen Grundsätze gelten auch hier, insbesondere auch für ausländische Kapitalgesellschaften, deren „Ort der Leitung“ in Deutschland ist und die daher in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind. Für das Handelsrecht gilt eine solche Behandlung als deutsche Gesellschaft nicht, und aus den zu § 1 UmwG. dargelegten Gründen können daher solche Gesellschaften nicht nach dem UmwG. umgewandelt werden.

Ferner aber enthält die vorl. V. in §§ 7, 8 Einschränkungen hinsichtlich der Person des Vermögensübernehmers, der sonst, gemäß Anm. 11 zu § 1 UmwG., nach allgemeinen Grundsätzen auch ein Ausländer sein kann; vgl. die Anm. zu §§ 7, 8 dieser V. Wegen der ausländischen Gesellschaften und Gesellschafter bei der Auflösung von Kapitalgesellschaften siehe die Anm. zum folgenden § 2 dieser V.

§ 2 Zweite B.D.

Auflösung.

Steuererleichterungen werden auch gewährt, wenn eine am 1. Juli 1934 (Stichtag) bestehende Aktiengesellschaft aufgelöst und ihr Vermögen im Weg der Liquidation auf die Gesellschafter übertragen wird. Das gleiche gilt, wenn das Vermögen einer Aktiengesellschaft, die vor dem Stichtag aufgelöst worden ist, nach dem Stichtag im Weg der Liquidation auf die Gesellschafter übertragen wird.

Inhaltsübersicht:

- | | |
|---|---|
| 1. Bedeutung der Vorschrift. | 5. Übernehmender Gesellschafter. |
| 2. „Ihr Vermögen“. | 6. Ausländische Gesellschaften und
Gesellschafter. |
| 2a. Insbesondere: Fusion mit Liquidation. | 7. Zeitliche Begrenzung. |
| 3. „Die Gesellschafter“. | |
| 4. Kapitalgesellschaften. | |

1. Bedeutung der Vorschrift. Der Tatbestand des § 2 betrifft keinen Umwandlungsfall im Sinne des UmwG. Vielmehr entspricht er der Erweiterung der Steuerprivilegien gemäß § 2 UmwStG., siehe die Einleitung. Er setzt daher nicht den normalen Fall der Auflösung einer Kapitalgesellschaft mit nachfolgender Liquidation voraus (siehe hierzu auch die Ausführungen zu §§ 7, 8 DurchfB.D. zum UmwG.). Das Ziel einer solchen ist es, alle Vermögensgegenstände zu veräußern und zum Schluß einen Geldbetrag unter die Gesellschafter zu verteilen. Das aber ist kein gesellschaftsrechtlicher Vorgang, für den eine Steuerbegünstigung gewährt werden soll. Hierbei wird ein Betrieb nicht umgewandelt, sondern zerstört; das Verfahren und sein Ergebnis sind ein rein „kapitalistisches“, daher werden die normalen Steuern dafür erhoben. Der hier bevorzugte Fall dagegen trifft den Fall, daß die Substanz der Kapitalgesellschaft selbst auf die Gesellschafter übergeht, nicht irgendein Geldbetrag aus ihrer Verwertung. Und zwar soll die ganze Substanz in dieser Weise übergehen (siehe dazu die nachfolgende Anm. 2). Die Bestimmung will daher, wie Kaemmel S. 199 bemerkt, „etwa den gleichen Tatbestand erfassen“ wie die Umwandlung. Als wirtschaftlicher Blickpunkt ist das zutreffend. Große Unterschiede ergeben sich aber sowohl hinsichtlich des Umfanges der übergehenden Substanz, wie hinsichtlich der Anteile der Gesellschafter daran und hinsichtlich des ganzen Übergangsverfahrens. Das wirkt sich ganz besonders auch für die Einkommen- und Körperschaftsteuer aus und erzeugt hierbei schwierige Probleme; vgl. Anm. 17 zu § 7 dieser B.D.

Da der Text der B.D. ausdrücklich die Liquidation verlangt, kommen Auflösungen ohne Liquidation nicht in Frage; so weder die Verstaat-

lichung nach § 304 HGB. noch die Fusion unter Ausschluß der Liquidation nach § 306 HGB, wohl aber die Fusion mit nachfolgender Liquidation gemäß § 305 HGB.; vgl. die nachfolgende Anm. 2a. Auch soweit die Veräußerung des Vermögens einer Aktiengesellschaft im ganzen gemäß § 303 HGB. an einen oder mehrere ihrer Gesellschafter erfolgt, trifft der vorliegende § 2 zu. Dagegen kommt die Umwandlung einer AG. in eine GmbH. nach § 80 GmbHGef. nicht in Betracht, weil keine Liquidation der AG. erfolgt; ebensowenig die Fusion einer AG. mit einer GmbH. gemäß der Entscheidung des Kammergerichts in JW. 30, 2715, weil auch hierbei Gesamtrechtsnachfolge ohne Liquidation angenommen wird; vgl. zu Vorstehendem auch Anm. 1 zu § 1 dieser B.D.

2. „Ihr Vermögen“. Da die Liquidation stattfindet, erfolgt **keine Gesamtrechtsnachfolge**, vielmehr müssen die Vermögensgegenstände der aufgelösten Kapitalgesellschaft durch einzelne Rechtsgeschäfte übertragen werden. Das gilt auch dann, wenn, wie es hier erfordert wird, die in Liquidation befindliche Kapitalgesellschaft ihr gesamtes Vermögen auf ihre Gesellschafter überträgt.

Daß die Kapitalgesellschaft ihr gesamtes Vermögen übertragen muß, sprach § 7 LuftB.D. noch besonders aus. Es kann daran aber auch für das UmwStG. kein Zweifel bestehen. Die Tragweite der Bestimmung erfordert aber nähere Erörterung. Das gesamte Vermögen, das im Zeitpunkt der Auflösung vorhanden ist, kann gar nicht auf die Gesellschafter übertragen werden. Das verbieten die gesetzlichen Vorschriften über die Liquidation. Zunächst ist auf §§ 294 ff. HGB. für die **Aktiengesellschaft** zu verweisen. „Hier muß die Verfüßerung und Ausschüttung in Formen und Fristen erfolgen, die vom Gesetz angeordnet sind. Die Vorschriften sind öffentlichrechtliche“, Staub Anm. 2 zu § 294. Verteilt werden darf nur „das nach der Berichtigung der Schulden verbleibende Vermögen“, § 300. Das Vermögen muß also, soweit Schulden vorhanden sind, zunächst zu deren Berichtigung verwendet werden. Eine Verteilung an die Gesellschafter darf erst nach Ablauf des Sperrjahres erfolgen, § 301 HGB. Jede vorher etwa vorgenommene Verteilung ist unzulässig, verpflichtet die Gesellschaftsorgane zum Schadenersatz und die Aktionäre zur Rückzahlung (Staub, Anm. 2 zu § 301). Dies gilt unter allen Umständen, auch wenn keine „bekannten“ Gläubiger mehr vorhanden oder sie alle bereits befriedigt sind, und es gilt bei jeder Art von Verteilung des Vermögens. Grundsätzlich muß als Normalfall diese gesetzliche Regelung auch für das UmwStG. ins Auge gefaßt werden. Eine Modifikation kann insoweit eintreten, als die Verteilungsakte, die vor Ablauf des Sperrjahres erfolgen, dinglich als solche gültig sind, Staub, Anm. 10 zu § 301. Soweit der Zeitpunkt der Über-

tragung“ in Betracht kommt, z. B. nach Ziff. 1 beider Absätze des § 7 oder nach § 7 Abs. 3 dieser W.D., ferner auch nach ihrem § 4 Abs. 3, würde auf diesen dinglich wirksamen Übertragungsakt abzustellen sein.

Wie schon bemerkt, darf nur das Reinvermögen, das nach Bezahlung der Schulden übrigbleibt, verteilt werden. Soweit ein solcher Vermögensüberschuß vorhanden ist, wird auch dieser bei der normalen Liquidation verfilbert und dann der erzielte Gelderlös verteilt (§§ 298, 149 HGB. und Staub, Anm. 3 zu § 300). Es kann aber mit einfacher Mehrheit beschlossen werden, die Verteilung in natura vorzunehmen; dabei müssen die Gleichberechtigung aller Gesellschafter und etwaige satzungsmäßige Vorrechte gewahrt werden; Abweichungen hiervon sind mit Zustimmung der Betroffenen zulässig; Staub, Anm. 3 zu § 300 und die dort angeführten Autoren und Entscheidungen. Jedoch darf natürlich auch eine solche Naturalverteilung erst nach Ablauf des Sperrjahres erfolgen.

Endlich kann das Geschäft als Ganzes gemäß § 303 HGB. an die Gesellschafter oder einen oder einige von ihnen veräußert werden, während des Sperrjahres aber normalerweise nur gegen eine Gegenleistung, sonst läge vorzeitige Verteilung vor. Abgesehen von der Einhaltung der Erfordernisse des § 303 (insbesondere qualifizierte Mehrheit bei der Abstimmung, wobei die Stimme des Übernehmers ruht, § 252 Abs. 3 HGB.), muß im übrigen auch bei einer solchen Veräußerung, genau so wie wenn sie an einen Fremden erfolgt, das Sperrjahr innegehalten werden; es darf also der Erwerber nicht vor seinem Ablauf in die Lage versetzt werden, das Geschäft mit Firma fortzuführen, und er darf vorher nicht als Geschäftsinhaber in das Handelsregister eingetragen werden, Staub, Anm. 13 zu § 303.

Geht man hiernach davon aus, daß gesetzmäßig verfahren wird, so stellt sich die Auflösung, soweit vorl. § 2 der W.D. in Frage kommt, bei der Aktiengesellschaft folgendermaßen dar:

a) Es muß auf jeden Fall vom Gesamtvermögen der AG. soviel verfilbert werden, als zur Bezahlung der Gläubiger erforderlich ist; soweit die Forderungen fällig sind und die Gläubiger bekannt sind oder sich melden, sind sie zu befriedigen; im übrigen ist gemäß § 301 Abs. 2, 3 HGB. Hinterlegung vorzunehmen oder Sicherheit zu leisten. Zu den Gläubigern gehören vor allem auch die Steuergläubiger der AG. Welche Vermögensstücke zur Befriedigung der Gläubiger in dieser Weise verwendet werden, bestimmen die Liquidatoren nach ihrem Ermessen, unter Berücksichtigung etwaiger dahingehender Generalversammlungsbeschlüsse. Durch diese Maßnahmen kann unter Umständen ein Gewinn entstehen, wenn Gegenstände zu höherem Preise verkauft werden, als sie bei der AG. zu Buch stehen. Wegen der Folgen siehe die Anm. 15, 17 zu § 7.

Über das Erfordernis der Gläubigerbefriedigung darf die Verfilberung nicht hinausgehen. Doch darf bei der Beurteilung natürlich nicht kleinlich verfahren werden. Spitzen können leicht entstehen. Ferner muß den Liquidatoren eine gewisse Freiheit für solche Ansprüche verbleiben, die ungewiß oder bestritten sind. Insofern dürfen sie nach vernünftigen kaufmännischen Grundsätzen verfahren. Soweit diese innegehalten werden, und außerdem bei nicht zu großen, den Umständen nach entstandenen Spitzen hindert eine Zubielverfilberung die Anwendung des § 2 nicht.

b) Das übrigbleibende Vermögen ist in natura auf die Gesellschafter zu übertragen. Dabei ist es gleichgültig, in welcher Rechtsform diese Übertragung geschieht, also ob durch Generalversammlungsbeschluß, oder durch Einzelrechtsgeschäfte mit den Gesellschaftern (z. B. Übernahme eines Grundstücks durch einen Gesellschafter unter Anrechnung eines Übernahmepreises oder Verkauf des ganzen Geschäfts an einen oder einige von ihnen). Wegen des Anteilsverhältnisses vgl. die nachfolgende Anm. 3.

Bei der Kommanditgesellschaft auf Aktien kommen die gleichen Vorschriften zur Anwendung, vgl. §§ 320, 331 HGB. und Staub, Anm. 17, 19 zu § 330 HGB. sowie Schreiber S. 252 Anm. 2. Jedenfalls gilt dies für das Vermögen, das nicht dem Kapitalanteil der persönlich haftenden Gesellschafter entspricht, denn für dieses gilt nach den eben angeführten Autoren das Sperrjahr nicht.

Bei der GmbH. ist die Lage durchaus entsprechend derjenigen bei der AG. Die Liquidatoren haben die Verpflichtungen der Gesellschaft zu erfüllen (§ 70 GmbHGes.). Zur Verteilung gelangt nur das Reinvermögen, das nach Bezahlung der Schulden übrigbleibt (Hachenburg, Anm. 1 zu § 72). Das Sperrjahr ist einzuhalten; vorherige Verteilung ist ungesetzlich, jedoch bleibt der Rechtsakt dinglich gültig (§ 73 und Hachenburg, Anm. 11 dazu). Die Verteilung erfolgt normalerweise in Geld nach Verfilberung des ganzen Vermögens; jedoch kann mit einfacher Stimmenmehrheit Verteilung in natura unter Wahrung der Gleichmäßigkeit beschlossen werden (Hachenburg, Anm. 8 zu § 72).

Endlich gelten auch für die **bergrechtliche Gewerkschaft** nach preußischem Recht die entsprechenden Grundsätze; vgl. § 49 BGB. (Befriedigung der Gläubiger, Verteilung nur des Vermögensüberschusses und zwar in Geld); § 51 BGB. (Sperrjahr) und Fay: Allg. Berggesetz Bd. 1 (1. Aufl.) S. 773ff. Nicht erforderlich ist, daß die Übertragung der Vermögensgegenstände, die ja nach dem oben Bemerkten keine Gesamtrechtsnachfolge darstellt, uno actu oder auch nur gleichzeitig zu geschehen braucht. Das wird zwar bei dieser besonderen Art der Liquidation wohl die Regel sein, es ist aber weder vorgeschrieben noch durch den Sinn der Bestimmung verlangt. Daher kann sich die Übertragung in beliebigem Zeitraum abspielen;

auch kann ein einzelner Gesellschafter z. B. verschiedene Grundstücke der Gesellschaft zu verschiedenen Zeiten übernehmen (so auch Ott, StW. 1934, 829).

2a. Insbesondere: Fusion mit Liquidation. Auch die Fusion mit Liquidation nach § 305 HGB. fällt unter vorl. § 2, vorausgesetzt natürlich, daß die übernehmende Aktiengesellschaft selbst Aktien der aufgenommenen besitzt, also deren Gesellschafterin ist. Auch in diesem Falle geht das ganze Vermögen auf einen Gesellschafter, die aufnehmende Aktiengesellschaft, über. Daß diese an außenstehende Aktionäre Aktien der aufnehmenden Gesellschaft gewähren muß, steht den Steuererleichterungen nicht entgegen; es genügt, auf § 5 DurchfW.D. z. UmwG. zu verweisen, wonach auch bei Umwandlung Gesellschafter ausscheiden können, in diesem Falle sogar gegen Varentschädigung. Eine andere Frage ist es, wie weit eine Fusion mit Liquidation praktisch sein kann. Besitzt die aufnehmende Gesellschaft alle Aktien der aufgenommenen oder wenigstens 90%, so wird sie in der Regel nach dem UmwG. umwandeln. Besitzt sie allein oder mit anderen, gleichstimmenden Aktionären wenigstens 75% des Kapitals der aufgenommenen Gesellschaft, so liegt es nahe, die Fusion nach § 306 HGB. ohne Liquidation zu beschließen. Dann finden aber die Steuererleichterungen nach vorliegender Verordnung keine Anwendung. Es bleibt dann vielmehr bei den allgemeinen Vorschriften. Nach § 15 KStG. 1934 fällt die Körperschaftsteuer der aufgenommenen Gesellschaft nur fort, **insoweit** als Gegenleistung für die Vermögensübertragung Aktien der aufnehmenden Gesellschaft gewährt werden. Das geschieht insoweit nicht, als die aufnehmende Gesellschaft selbst Aktien der aufgenommenen besaß (Staub, Anm. 3 zu § 306, Anm. 6 zu § 305 HGB.). Ob insoweit Befreiung von der Körperschaftsteuer eintreten wird, hängt von der künftigen Auslegung des Gesetzes ab; die erheblichsten Gründe sprechen für die Bejahung der Frage, da sonst die meisten Fusionen unmöglich gemacht werden würden. Eine Körperschaftsteuer der aufnehmenden Gesellschaft kann nach der Entscheidung RGH. Bd. 36 S. 64 entstehen, siehe unten Anm. 24 zu § 7 dieser W.D. Es entsteht ferner die Grunderwerbsteuer immerhin mit 2%; der Mehrbetrag, die Zuschläge und die Wertzuwachssteuer fallen fort; vgl. § 19a Nr. 1 GrEwStG., §§ 18a, 38 FinAusglG. Im Wortlaut dieser Vorschrift heißt es (anders als in dem vorstehend erwähnten § 14 des neuen KStG.), daß die Steuerermäßigungen eintreten, **wenn** Grundstücke in die übernehmende Gesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht werden. Hier dürfte also genügen, daß wenigstens für einen Teil Aktien der übernehmenden Gesellschaft ausgegeben werden; ob das auch noch gilt, wenn die übernehmende Gesellschaft alle Aktien der aufgenommenen besaß, ist nicht mit Sicherheit zu sagen. Auch hierfür sprechen die gleichen, erheblichen Gründe wie bei der Körperschaftsteuer.

Eine Entscheidung des RfH. hierzu ist nicht festzustellen. Auch bei günstiger Auslegung entstehen aber, wie bemerkt, 2% Grunderwerbsteuer.

Nach alledem ist es durchaus möglich, daß während der Dauer des Umwandlungssteuergesetzes von der Fusion mit Liquidation angesichts der feststehenden und erheblichen Steuererleichterungen erhöhter Gebrauch gemacht wird.

3. „Die Gesellschafter“. Nicht erforderlich erscheint es, daß alle Gesellschafter Vermögensgegenstände der Kapitalgesellschaft übernehmen. Trotz des Wortlauts des § 2 ist ein Zwang dazu aus dem Sinn der Vorschrift nicht zu entnehmen, da die gesamte Reinsubstanz auch dann auf Gesellschafter übergeht, wenn einer oder nur einige davon sich ausschließen. Nur der Übergang von Gesellschaftsvermögen an einen Nichtgesellschaftler soll ausgeschlossen sein. So hat der RfH. bereits zur Aufst. Bd. entschieden, vgl. RfH. 34, 355; StW. 34 Nr. 539. Völlig unzweifelhaft erscheint dies für das UmwStG., nachdem nun auch für die Umwandlung selbst das Ausscheiden von Gesellschaftern durch §§ 3 ff. Durchst. Bd. z. UmwG. zugelassen worden ist; die dort positiv vorgesehene Begrenzung der ausscheidenden Gesellschafter auf höchstens 10% kann auf die Auflösung nicht übertragen werden.

Eine Wahrung des Anteilsverhältnisses der Gesellschafter bei der Übernahme von Gegenständen ist hiernach ebensowenig nötig. Auch dies ist in den beiden angeführten Entscheidungen des RfH. bereits zur Aufst. Bd. ausgesprochen, und es findet jetzt noch seine Stütze durch § 10 UmwG., nach welchem der Anteil der Gesellschafter an der neuen Gesellschaft von den Beteiligten frei bestimmt werden kann. Die Verschiebung des Anteilsverhältnisses kann für die Grundstückssteuern Folgen haben, siehe § 4 Abs. 3 dieser Bd. Die Erleichterungen des § 7 sind von einer Wahrung des Anteilsverhältnisses nicht abhängig gemacht.

4. Kapitalgesellschaften. Der Kreis der Kapitalgesellschaften, bei deren Auflösung Steuererleichterungen gewährt werden, ist durch diese Bd. erweitert. Er umfaßt zunächst die Aktiengesellschaft nach dem vorl. § 2; ferner die Kommanditgesellschaft auf Aktien und die GmbH. nach § 11 Abs. 2 dieser Bd. Nach letztgenannter Vorschrift treten aber für die Erleichterungen bei der Auflösung noch die bergrechtlichen Gewerkschaften hinzu. (Für die Umwandlung kommen die Gewerkschaften nicht in Betracht, da der Kreis der Kapitalgesellschaften bei der Umwandlung sich gemäß § 1, § 11 Abs. 1 dieser Bd. genau mit dem UmwG. deckt.) Über die Auflösungsgründe bei der AG., der Kommanditgesellschaft a. A. und der GmbH. vgl. oben eingehend Anm. 2 zu § 7, Anm. 1 und 2 zu § 8 Durchst. Bd. z. UmwG. Für die Auflösung der bergrechtlichen Gewerkschaften gilt Landesrecht; vgl. z. B. für Preußen Fay: Allgemeines Berggesetz für die Preussischen Staaten, Bd. I (1. Aufl.) S. 762 ff.

Dort sind 9 Auflösungsgründe angeführt, von denen aber nur 7 zur Liquidation gemäß §§ 47 ff. BGB. führen (Beschluß der Gewerkschaftsammlung, satzungsmäßig bestimmte Auflösungsgründe, Verlegung des Sitzes außerhalb Preußens, Veräußerung der Firma, Vereinigung aller Kräfte, Verlust des Bergwerkseigentums, Entziehung der Rechtsfähigkeit). Die Liquidation der Gewerkschaft erfolgt in üblicher Weise, § 49 BGB.; vgl. Fay a. a. O. Anm. 19 ff. Infolge der Ausdehnung durch § 11 Abs. 2 dieser DWD. finden auf diese Liquidation einer Gewerkschaft alle für die „Auflösung mit Liquidation“ vorgesehenen Steuererleichterungen Anwendung, insbesondere auch diejenige bei den Grundstückssteuern nach § 4 Abs. 3; vgl. unten Anm. 15, 22 zu § 4.

5. Übernehmender Gesellschafter. Wie oben in Anm. 3 ausgeführt, kann die Übertragung von Vermögensgegenständen bei der Auflösung auf alle oder einige oder einen Gesellschafter erfolgen. Insbesondere ist dies in § 9 Abs. 2 dieser DWD. für die Übertragung des Vermögens auf den alleinigen Gesellschafter im Wege der Liquidation ausdrücklich ausgesprochen. Jedoch ist in § 10 Abs. 3 der Zweiten DWD. auch hier, wie bei der Umwandlung, eine Beschränkung dann gemacht, wenn ein übernehmender Gesellschafter selbst **eine juristische Person ist**; dann wird verlangt, daß diese schon am 1. Juli 1934 (Stichtag) an der aufgelösten Gesellschaft beteiligt war; das Beteiligungsverhältnis braucht nicht daselbe gewesen zu sein wie bei der Auflösung; vgl. für das Nähere die Anm. zu § 10.

6. Ausländische Gesellschaften und Gesellschafter. Schon aus allgemeinen Gründen ist, anders als bei der Umwandlung (vgl. Anm. 4 zu § 1 dieser DWD.), anzunehmen, daß die Steuererleichterungen bei Auflösung von Gesellschaften auch in Frage kommen, wenn es sich um ausländische Gesellschaften oder ausländische Gesellschafter handelt. Die Auflösung ausländischer Gesellschaften mit Liquidation interessiert den deutschen Steuerfiskus insbesondere insofern, als entweder eine Betriebsstätte der Gesellschaft sich in Deutschland befindet und ebenfalls aufgelöst wird, oder als Gegenstände aus dem Vermögen der ausländischen Gesellschaft an inländische Gesellschafter übergehen. Insofern greift dann wieder die Tendenz dieser Gesetzgebung ein, das Vermögen tunlichst auf die Gesellschafter selbst zu überführen. Besonders groß ist dies Interesse für deutsche Grundstücke. Es ist daher kein Grund dagegen einzusehen, warum nicht auch in solchen Fällen die Steuererleichterungen Platz greifen sollen. Ebenso Peters, InduSt. 34, 201 (der nur nicht deutlich die Umwandlungsfälle ausnimmt); a. U. Böttcher-Meilicke S. 144. Ferner wird, wenn bei Auflösung einer inländischen Gesellschaft ein ausländischer Gesellschafter beteiligt ist, dadurch nichts an der erwünschten Auflösung der Kapitalgesellschaft geändert, daher auch im Grundriss

nichts an den Steuererleichterungen. Bei der Grunderwerbsteuer (nebst den Steuern nach § 5 dieser WD.) gemäß § 4 Abf. 3 sowie bei der Umsatzsteuer nach § 6 dieser WD. gilt Vorstehendes uneingeschränkt. Bei der Körperschaft-, Einkommen- und Gewerbesteuer dagegen bringen die §§ 7 und 8 die dort behandelten Einschränkungen; diese bestätigen zugleich, daß grundsätzlich — soweit es nicht bei der Umwandlung gemäß unseren Ausführungen Anm. 11 zu § 1 UmwG. unmöglich ist — ausländische Gesellschaften und Gesellschafter an den Steuererleichterungen teilnehmen.

7. Zeitliche Begrenzung. Für die Steuererleichterungen bei der Umwandlung ergab sich die zeitliche Begrenzung schon aus § 1 Abf. 2 UmwG.; für die Auflösung dagegen mußte die Begrenzung erst besonders bestimmt werden. Sie ist die gleiche wie bei der Umwandlung, § 12 dieser WD. Zugleich ist aber auch im vorliegenden § 2 die besondere Bedeutung des 1. Juli 1934 als „Stichtag“ hervorgehoben. Dieser „Stichtag“ hat Bedeutung bei den Grundstückssteuern (§§ 4, 5 der WD.); das war schon in der aufgehobenen I. WD. vorgesehen; es gilt für die Zweite WD. auch für die Umwandlungsfälle in § 4 Abf. 1, 2 dieser WD.; vgl. Anm. 3 zu § 1, Anm. 2 zu § 4 dieser WD. In dem neuen § 10 Abf. 2, 3 der Zweiten WD. ist aber ferner eine zeitliche Beschränkung für den Fall eingeführt, daß bei der Umwandlung oder Auflösung **eine juristische Person** als Gesellschafter beteiligt ist; sie muß dann schon am 1. Juli 1934 Gesellschaftsanteile der aufgelösten Gesellschaft besessen haben; das Nähere vgl. zu § 10 der WD.

Eine besondere Klarstellung ist durch Satz 2 des vorliegenden § 2 erfolgt. Die Frage, ob eine Kapitalgesellschaft, die vor dem 1. Juli 1934 in Liquidation getreten und diese bis zum genannten Tage noch nicht beendet hatte, an diesem Tage noch „bestand“, ist oben in den Anm. zu §§ 7, 8 der DurchfWD. z. UmwG. eingehend behandelt; sie ist durch die angeführten Bestimmungen gesetzgeberisch für die Umwandlung klar gestellt. Durch den vorliegenden § 2 Satz 2 wird sie nun auch für die Steuererleichterungen bei der Auflösung entschieden. Auch hier werden die Steuererleichterungen zuerkannt, wenn die Gesellschaft sich bereits vor dem 1. Juli 1934 aufgelöst hatte. Dies gilt auf jeden Fall dann, wenn die Gesellschaft vor dem genannten Tage noch keinerlei Vermögen auf die Gesellschafter verteilt hatte. Kaemmel S. 200 nimmt an, daß die Erleichterung sich auf diesen Fall beschränke, also mit der Umwandlung übereinstimme. Dem wird man nicht zustimmen können. Selbst bei strenger Auslegung sind die Erleichterungen anzuwenden, wenn ein Teil des Vermögens der Gesellschaft vor dem Stichtag in natura auf die Gesellschafter übertragen war; dann jedenfalls fehlt es an jedem Grunde, die Erleichterungen zu versagen; der Unterschied gegenüber der Umwand-

lung ergibt sich ohne weiteres daraus, daß bei dieser Gesamtrechtsnachfolge stattfindet, während die Übertragung der Gegenstände bei der Liquidation, wie oben Anm. 2 dargelegt, nacheinander erfolgen kann. Zweifelhaft kann es sein, ob die Erleichterung zuzubilligen ist, wenn vor dem Stichtag ein Teil des Vermögens den Gesellschaftern in bar zugeweiht wurde. Der RFG. hat in RStBl. 1933 S. 840 für die AufstWD. (deren Wortlaut bekanntlich weiterging, indem Übertragung „des gesamten Vermögens“ verlangt wurde) entschieden, daß es genüge, wenn das bei Inkrafttreten der WD. vorhandene Vermögen auf die Gesellschafter in natura überging. Man wird dieses Urteil auf das UmwStG. jedenfalls insoweit anwenden können, als die Gesellschaft das Vermögen, das bei Inkrafttreten der AufstWD. vorhanden war, in natura, sei es vor, sei es nach dem 1. Juli 1934 auf die Gesellschafter übertragen hat; andernfalls nähme man den in Frage kommenden Gesellschaften ohne zwingenden Grund die Rechtsstellung, die ihnen nach dem erwähnten Urteil durch die AufstWD. eingeräumt war.

§ 3 Zweite DWD.

Gesellschaftsteuer.

Wird eine Aktiengesellschaft unter gleichzeitiger Errichtung einer Personalgesellschaft umgewandelt, so wird eine Gesellschaftsteuer nach dem Kapitalverkehrsteuergesetz vom 22. Mai 1931 für die Errichtung der Personalgesellschaft nicht erhoben.

1. Gesellschaftsteuer bei DKG. und KommG. Eine Gesellschaftsteuer kann bei der Umwandlung entstehen, wenn mehrere Aktionäre (Gesellschafter) vorhanden sind und sich sämtlich oder mindestens mit einer Mehrheit von 90% des Grund- oder Stammkapitals an der Umwandlung und der damit zusammenhängenden Errichtung einer neuen Personalgesellschaft beteiligen; vgl. §§ 9, 12 UmwG. (in Verbindung damit auch §§ 13, 14), § 3 ff. DurchfWD. z. UmwG. Es handelt sich bei diesen Fällen um die Umwandlung einer AG., KommG. a. A. oder GmbH. (vgl. § 11 Abs. 1 dieser WD.) in eine DKG. oder KommG. Die Errichtung einer solchen neuen Gesellschaft erforderte nach dem Kapitalverkehrsteuergesetz 1931, §§ 16 ff., 85 eine Kapitalverkehrsteuer von $\frac{1}{2}\%$ der Einlagen. Diese Steuer wird nach vorl. § 3 nicht erhoben.

Seit Inkrafttreten des neuen KapVStG. 1934, dem 1. Januar 1935, ist diese Steuer ganz allgemein weggefallen. Für Umwandlung nach diesem Zeitpunkt ist daher die Befreiung nicht mehr nötig.

2. Bei BGB-Gesellschaft. Die Errichtung einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (§ 1 DurchfWD. z. UmwG.) war schon gemäß § 85 KapV-

StG. 1931 gesellschaftsteuerfrei und bleibt es auch nach dem neuen Kap-
VStG.

3. Sonstige Tatbestände. Der vorl. § 3 bezieht sich nur auf die in Am. 1
erwähnten Umwandlungsfälle nach dem UmwG. Wenn dagegen die
Kapitalgesellschaft aufgelöst und ihr Vermögen im Wege der Liquidation
auf die Gesellschafter übertragen wird (§ 2 UmwStG., § 2 dieser VO.),
und wenn hierbei die übernehmenden Gesellschafter oder einige von ihnen
eine Personalgesellschaft bilden, so war dies bis zum 1. Januar 1935,
soweit eine OHG. oder Kommanditgesellschaft gebildet wurde, gesellschaftsteuer-
pflichtig.

Zahlungen, die ein Gesellschafter der in Liquidation befindlichen Kapital-
gesellschaft an diese leistet, als Ausgleichszahlung für einen ihm in natura
überwiesenen Gegenstand, dessen Wert den auf den Gesellschafter ent-
fallenden Liquidationserlös übersteigt, fallen nicht unter § 3, sind aber
schon aus allgemeinen Gründen gesellschaftsteuerfrei; vgl. StW. 1926
Nr. 553; 1928 Nr. 307, 443.

4. Börjenumsatzsteuer: Diese wird weder bei der Umwandlung noch bei
der Auflösung ermäßigt (vgl. auch § 18 Abs. 2 Nr. 2 KapVSt. 1934).

5. Stempelsteuer. Hierzu brachte die Motz. 1925 Nr. 2, S. 71 folgende
Mitteilung:

„In einem Erlaß vom 17. 1. 1935 (S. 5010 8 III)¹ an den Sächsischen
Finanzminister hat der Reichsminister der Finanzen ausgesprochen, daß
die Rechtsvorgänge der Gründung von offenen Handelsgesellschaften,
Kommanditgesellschaften usw., die bisher zur Gesellschaftsteuer heran-
gezogen waren, nach dem neuen Kapitalverkehrsteuergesetz aber von ihr
befreit sind, nicht mit landesrechtlichen Steuern, insbesondere nicht mit
Stempelsteuern belastet werden dürfen. Damit sind auch die Um-
wandlungen von Kapitalgesellschaften nach dem Gesetz
vom 5. 7. 1934 nebst DurchfVO. vom 14. 12. 1934 (RGBl. I
S. 1262) stempelfrei. Die zur Erhebung der Steuer und Stempel
zuständigen Stellen werden entsprechend angewiesen.“

§ 4 Zweite VO.

Gründerwerbsteuer.

**(1) Wird eine Aktiengesellschaft unter gleichzeitiger Errichtung einer
Personalgesellschaft umgewandelt und gehen bei der Umwandlung
Grundstücke auf die Personalgesellschaft über, so wird die Gründerwerb-
steuer nur erhoben, soweit die einzelnen Gesellschafter am Vermögen**

¹ Vgl. hierzu D. Justiz 1935 S. 282.

der Personalgesellschaft in einem höheren Verhältnis beteiligt sind, als sie am Stichtag an der Aktiengesellschaft beteiligt waren.

(2) Wird eine Aktiengesellschaft durch Übertragung des Vermögens auf eine bestehende Personalgesellschaft umgewandelt und gehen bei der Umwandlung Grundstücke über, so wird die Grunderwerbsteuer nur erhoben, soweit die einzelnen Gesellschafter der Personalgesellschaft an deren Vermögen im Zeitpunkt der Umwandlung in einem höheren Verhältnis als am Stichtag beteiligt sind.

(3) Wird eine Aktiengesellschaft aufgelöst und werden bei der Liquidation Grundstücke auf die Gesellschafter übertragen, so wird die Grunderwerbsteuer nur erhoben, soweit der einzelne Gesellschafter an Grundstücken oder Grundstücksbruchteilen mehr erhält, als seinem Beteiligungsverhältnis an der Aktiengesellschaft am Stichtag entspricht.

Inhaltsübersicht:

- | | |
|---|--|
| 1. Grundsätzliches. | 13. Zeitpunkt des Grundstücks- und Aktienbesitzes. |
| A: Absatz 1. Umwandlung in eine neue Personalgesellschaft. | 14. Umwandlung durch Mehrheitsbeschluß. |
| 2. Der Tatbestand. | C: Absatz 3. Auflösung mit Liquidation. |
| 3. Die Beispiele des Erlasses. | 15. Der Tatbestand. |
| 4. Wer ist Steuerpflichtiger? | 16. Der Besteuerungsgrundbesitz. |
| 5. Von welchem Betrag wird die Steuer erhoben? | 17. Beteiligungsverhältnis. |
| 6. Was ist Steuergegenstand? | 18. Berücksichtigung des übrigen Vermögens. |
| 7. Wie ist es bei Grundstücksgesellschaften? | 19. Berechnung der Beteiligungsquote. |
| 8. Zeitpunkt des Grundstücksbesitzes. | 20. Wert der empfangenen Grundstücke und Anteile. |
| 9. Umwandlung durch Mehrheitsbeschluß. | 21. Wer ist Steuerpflichtiger? |
| B: Absatz 2 Umwandlung auf eine bestehende Personalgesellschaft. | 22. Der Steuergegenstand. |
| 10. Der Tatbestand. | 23. Grundstücksgesellschaften. |
| 11. Die Beispiele des Erlasses. | 24. Zeitpunkt des Grundstücksbesitzes. |
| 12. Die in Anmerkungen 4—6 gemachten Ausführungen. | 25. D: Zusätzliche Erleichterungen: |
| | a) Treuhandverhältnisse. |
| | b) Mutter- und Tochtergesellschaft. |

1. Grundsätzliches. Die Regelung der Grundstückssteuern macht, neben der Einkommen- und Körperschaftsteuer, bei der Zumessung und Begrenzung der Steuererleichterungen die Hauptschwierigkeiten. Dies zeigt sich schon rein äußerlich darin, daß die Erste Durchführungsverordnung sich nicht mit dem Text ihrer Anordnungen begnügte, sondern seine Anwendung sofort durch 7 Beispiele klarstellen wollte. In den vorliegenden Text der Zweiten DWD. sind die Vorschriften des § 3 der Ersten DWD. wörtlich übernommen, nur ist das Wort „Kapitalgesellschaft“ gemäß dem System der 2. DWD. durch „Aktiengesellschaft“ ersetzt. Die Erweiterung auf die anderen Kapitalgesellschaften erfolgt dann durch § 11. Ferner sind die Beispiele jetzt aus der DWD. ausgeschieden und in den Erlaß vom 9. 3. 1935 aufgenommen (s. Anhang). Dieser Erlaß enthält ferner in Abschnitt II Nr. 2 und 3 weitere Erleich-

terungen für Treuhanderschaft und Tochtergesellschaften, siehe unten Anm. 25.

Im Nachstehenden wird die Regelung jedes einzelnen Absatzes des § 4 für sich und getrennt erörtert und an die Textauslegung eine Reihe von Fragen angeknüpft. Auch mit diesen dürften die Schwierigkeiten der Auslegung noch nicht erschöpft sein.

Sucht man nach einem obersten Grundsatz, der die Auslegung und die Beantwortung der einzelnen Fragen zu leiten hat, so ergibt sich: Die Auslegung muß zunächst eine solche sein, daß der Sinn des Gesetzes, die tunlichste Ermöglichung der Umwandlung von Kapitalgesellschaften, soweit wie möglich gefördert wird. Andererseits soll keine übermäßige Steuerbevorzugung stattfinden; die Erleichterung soll nicht dazu dienen, Verschiebungen im Grundeigentum zu privilegieren, die sich nicht oder nicht in vollem Umfang unmittelbar als notwendige Folge der Umwandlung ergeben, oder die gar als Mißbrauch der Steuererleichterung anzusehen sind (vgl. hierzu Reinhardt, *ESTZ.* 34, 525).

Technisch liegt dem § 4 ein ähnlicher Gedanke zugrunde wie den §§ 3 und 15 *GrEwStG.*, § 80 Abs. 2 *U.* (alter Fassung), § 98 *U.* 1931, nämlich ein Ausfluß der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ des Tatbestandes. Am deutlichsten gelangt dieser Gedanke in § 15 *GrEwStG.* zum Ausdruck. Dort handelt es sich um den Übergang eines Grundstücks aus einer Gesamthandschaft in Alleineigentum oder in Bruchteilseigentum mehrerer oder umgekehrt. Es wird angeordnet, daß auch für die Gesamthandschaft es so angesehen werden soll, als ob die Mehreren daran nach Bruchteilen beteiligt wären. „Der Bruchteil der Erwerber bleibt unberücksichtigt.“ Auf den Wechsel des Eigentums zwischen einer juristischen Person einerseits, einer Gesamthandschaft oder einem Alleineigentümer oder einer Bruchteilsgemeinschaft andererseits wird dies im *GrEwStG.* nicht ausgedehnt, ebensowenig auf den umgekehrten Fall. Aber wenn sich bei einer Kapitalgesellschaft alle Anteile in einer Hand vereinigen, so wird dies nach § 3 *GrEwStG.* „dem Übergange des Eigentums an dem Grundstück gleichgeachtet“, also als Erwerb des „wirtschaftlichen Eigentums“ am Grundstück der Kapitalgesellschaft angesehen; ebenso die Übertragung der vereinigten Anteile als Übertragung dieses wirtschaftlichen Eigentums; vgl. Lion, *GrEwStG.* (2) Anm. 3 ff. zu § 3. Jetzt, für die Steuererleichterungen, wird darüber hinaus auch der Besitz von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Bruchteil des wirtschaftlichen Eigentums an deren Grundstücken angesehen. Dieser Bruchteil bleibt, wie nach § 15 *GrEwStG.*, für die Erwerber steuerfrei. Nur soweit das nach der Umwandlung dem Einzelnen zustehende Vollerigentum, Gesamthandseigentum oder Bruchteilseigentum über den früheren Bruchteil des wirtschaftlichen Eigentums

an den Gesellschaftsgrundstücken hinausgeht, entsteht die Grunderwerbsteuer.

Man kann hiernach von einer Art „wirtschaftlichen Bruchteilseigentums am Grundstück der Kapitalgesellschaft“ sprechen. Die Anwendung dieses Ausgangspunktes ist aber in den drei Absätzen des § 4 verschieden.

Unmittelbar kommt er nur in Abs. 1 des § 4 zur Anwendung. Bei Abs. 2 dagegen (Umwandlung auf eine bestehende Personalgesellschaft) kommt es für die wirtschaftliche Betrachtungsweise des Vorganges nicht auf die Veränderung von Anteilen an der Kapitalgesellschaft an, sondern auf solche an der Personalgesellschaft; dies überzieht Ott, StW. 34 Sp. 825. In Abs. 3 endlich steigert sich die wirtschaftliche Betrachtungsweise dahin, daß nicht mehr das wirtschaftliche Bruchteilseigentum an jedem einzelnen Grundstück betrachtet wird, sondern an dem gesamten Grundstücksbesitz der Kapitalgesellschaft, so daß es sich nicht mehr nur um einen Grundstücks-, sondern um einen Wertanteil handelt. Das Einzelne siehe in den nachfolgenden Ausführungen.

Diese gehen zunächst vom Umwandlungsgesetz selbst mit seinem Prinzip der Einstimmigkeit und Beteiligung aller Aktionäre aus; hierauf bezieht sich der vorl. § 4. Wegen der Umwandlung durch Mehrheitsbeschluß nach §§ 3 ff. DurchfW.D. ist anschließend bei den einzelnen Absätzen das Erforderliche gesagt.

Für den Fall, daß die Umwandlung auf den Allein- oder Hauptgesellschafter erfolgt, oder daß bei Liquidation nur ein einziger Gesellschafter vorhanden ist, vgl. die Anmerkungen unten zu § 9 dieser W.D.

A. Absatz 1, Umwandlung in eine neue Personalgesellschaft.

2. Der Tatbestand des Abs. 1 enthält einen **Umwandlungsfall nach dem UmwG.**, nämlich die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft (§ 2 UmwG. und vorl. § 4: AG.; ferner § 11 dieser W.D. nebst § 13 UmwG.: KommG. a. A., sowie mit § 14 UmwG.: GmbH.) in eine neu zu errichtende Personalgesellschaft. Das betrifft folgende Fälle:

- a) Umwandlung in eine zu errichtende Offene Handelsgesellschaft, § 9 UmwG.,
- b) Umwandlung in eine zu errichtende Kommanditgesellschaft, § 12 UmwG.,
- c) Umwandlung in eine zu errichtende Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, § 1 DurchfW.D.

In allen diesen Fällen findet eine Gesamtrechtsnachfolge statt. Und zwar erfolgt in allen diesen Fällen ein Eigentumswechsel durch Übergang des Eigentums von einer juristischen Person auf eine Gesamthandsgesellschaft. Es findet daher für die Grunderwerbsteuer folgende **Vergleichung** statt:

a) Liquidationsansprüche der Kapitalgesellschafter am 1. Juli 1934;

b) Kapitalbeteiligung der Personalgesellschafter am Umwandlungstage. Soweit sich diese beiden Verhältniszißern (nicht: die Werte!) decken, wird keine Grunderwerbsteuer erhoben. Im einzelnen:

Zu a, Liquidationsansprüche: Der Verordnungstext spricht vom Verhältnis der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft. Es darf hierzu auf die Ausführungen in Anm. 8 zu § 2, Anm. 8 zu § 10, Anm. 5 zu § 11 UmwG. verwiesen werden. Dort mußte eine ähnliche Betrachtung für die Bestimmung der Kapitalkonten der Gesellschafter angestellt werden. Unter dem Anteil an der Kapitalgesellschaft sind hiernach die Liquidationsansprüche der Aktionäre (bzw. der Kommanditisten bei der KommG. a. A. und der Gesellschafter bei der GmbH.) zu verstehen, und zwar nach Verhältnis ihrer kapitalmäßigen Ansprüche bei der Liquidation; es werden also zwar Verschiedenheiten der Ansprüche auf kapitalmäßige Teilung berücksichtigt, wie sie sich besonders bei Vorzugsaktien ergeben, aber nicht Stimmenverschiedenheiten. Gibt es nur eine Gattung Aktien oder Geschäftsanteile, so ergibt sich das Verhältnis einfach aus dem Verhältnis der Nennbeträge, die der einzelne besitzt. Es ergibt sich ferner, daß es an der Berechnung dieser Verhältniszahl nichts ändert, wenn die Kapitalgesellschaft **eigene Aktien oder Anteile** besitzt. Da auf diese kein Liquidationsanspruch entfällt, scheiden sie bei der Berechnung einfach aus; im rechnerischen Ergebnis stimmt dies mit der Behandlung nach § 9 Durchf. B. D. z. UmwG. überein. Ebenso Böttcher-Meilicke S. 153.

Maßgebend für die Feststellung des Verhältnisses der Liquidationsansprüche ist der **Stichtag**, also der 1. Juli 1934 (vgl. Anm. 3 zu § 1, Anm. 7 zu § 2 dieser B. D.). An dessen Stelle tritt aber unter Umständen **ein späterer Tag**, soweit nämlich Grundbesitz erst später erworben worden ist; vgl. unten Anm. 8, 13.

Zu b, Kapitalbeteiligung: Die Beteiligung der Gesellschafter der neuen OHG., KommG. oder BGB.-Gesellschaft kann verschieden geregelt sein für die Anteile am Gewinn oder Verlust einerseits, am Vermögen der Gesellschaft andererseits; nur die letztgenannte Beteiligung kommt in Betracht. Diese kann wieder verschieden geregelt sein für die Zeit des Bestehens der Gesellschaft oder für den Fall ihrer Auflösung. Man wird hier den Grundsatz der Entscheidung RZS. 20, 125 anzuwenden haben, also die Beteiligung während des Bestehens der Gesellschaft als maßgebend ansehen müssen. So auch Böttcher-Meilicke S. 155.

Maßgebend für diese Kapitalbeteiligung ist der Tag des Eigentumsüberganges, also der Umwandlung, mithin der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses ins Handelsregister, § 4 UmwG.

3. Die Beispiele des Erlasses vom 9. März 1935. Die beiden Beispiele zu Abj. 1 der Verordnung entsprechen vorstehenden Ausführungen.

Bei Beispiel A sind die Gesellschafter am Stichtage an der AG. je zur Hälfte beteiligt, desgleichen am Umwandlungstage an der DKG.; daher keine Steuer.

In Beispiel B ist der eine Gesellschafter am Stichtag an der AG. nur mit 50% beteiligt, dagegen am Umwandlungstage an der DKG. mit 90%; daher für 40% Mehranteil Steuer.

Als Beispiel 3 mag angeführt werden: Im Falle des Beispiels 2 erfolgt der Verkauf von 40% des Aktienkapitals durch A nicht an B, sondern an einen Fremden X; dann findet die Umwandlung statt. Wiederum Steuer für 40%, weil X am 1. Juli 1934 an der AG. nicht beteiligt war.

4. Wer ist Steuerschuldner? Als Erwerber natürlich zweifellos die neue Gesellschaft. Aber wer ist Veräußerer? Wenn es die alte Gesellschaft ist, äußert sich dies, da sie ja untergeht, nur hinsichtlich der Gläubigerschutzbestimmungen in §§ 6, 7 UmwG., die aber hier keine Anwendung finden, vgl. Anm. 3 zu § 6 UmwG. Aber kann derjenige Aktionär (Kommanditist, GmbH.-Gesellschafter) als Veräußerer angesehen werden, der seine Anteile an der Kapitalgesellschaft ganz oder teilweise übertragen hat? Diese Frage ist nicht nur wegen seiner Mithaftung nach § 20 GrErmStG. wichtig, sondern vor allem auch wegen der Wertzuwachssteuer, siehe § 5 dieser Verordnung. Vor allem aber wird die Frage bei der Umwandlung durch Mehrheitsbeschluß wichtig; sind die ausscheidenden Gesellschafter Veräußerer? Man wird die Frage trotz der in Anm. 1 entwickelten Grundanschauung betreffend das wirtschaftliche Eigentum zu verneinen haben. Am Rechtsvorgang des juristischen Eigentumswechsels ist durch die Verordnung nichts geändert; dieser Vorgang liegt im Eigentumsübergang von der Kapitalgesellschaft auf die neue Personalgesellschaft. Er löst daher auch die Steuer nach §§ 1, 4 GrErmStG. aus (ebenso die Wertzuwachssteuer, siehe zu § 5 dieser V.D.). Nur wird diese Steuer in einem bestimmten Betrage „nicht erhoben“ bzw. „nur insoweit erhoben.“ Sie wird also zu einem bestimmt zu berechnenden Betrage allgemein erlassen. Man wird sogar, da es sich um eine Rechtsverordnung handelt, noch mehr darin sehen können, nämlich eine mit Gesetzeskraft wirkende anderweite **Berechnungsvorschrift**. Dagegen wird nicht ein neuer Tatbestand geschaffen, der an die Stelle des juristischen Eigentumsüberganges träte und für sich als Sonderfall zu besteuern wäre. Dem Steuerfiskus geht bei dieser Auffassung nichts verloren. Denn die Veräußerung von Aktien oder GmbH.-Anteilen unterliegt ja auch sonst, soweit nicht der Fall des § 3 GrErmStG. gegeben ist, nicht dieser Steuer und nicht der Wertzuwachssteuer; soweit es sich aber um Grundstücksgesellschaften handelt (für die Wertzuwachssteuer außer-

dem um Grundstückshandelsgeellschaften), wird das steuerliche Interesse nicht beeinträchtigt, siehe unten Anm. 7.

5. Von welchem Betrag wird die Steuer erhoben? Die allgemeinen Grundsätze sind maßgebend. Es entscheidet also der Einheitswert, dessen Stichtag dem Umwandlungstage unmittelbar vorhergeht. Wird noch der Einheitswert 1931 zugrunde gelegt, so wird ein Abschlag von 20% vorgenommen, vgl. Gesetz vom 13. Januar 1934, RGBl. I, 25; bei Eigentumsübergang nach dem 1. Januar 1935 erfolgt die Zugrundelegung des Einheitswertes für diesen Tag; für die Zeit bis zu seiner rechtskräftigen Festsetzung vgl. Erlaß des RStMin. vom 8. Januar 1935 S. 4410—12 III. Ein Veräußerungspreis, der höher als der Einheitswert sein könnte, liegt hier nicht vor, da die Umwandlung kein entgeltlicher Vorgang ist; siehe auch die Anm. zu § 6 dieser VO. und unten Anm. 6. Das gilt nach unserer Auffassung auch für die Abfindung, die an ausscheidende Gesellschafter bei Umwandlung durch Mehrheitsbeschluß gezahlt wird, da auch sie nach den Ausführungen in Anm. 4 nicht Veräußerer sind.

6. Was ist der Steuergegenstand? Die Verordnung spricht nur von Grundstücken. Gleichzusetzen sind hier nach allgemeinen Grundsätzen die grundstücksgleichen Berechtigungen, § 2 GrErmStG.; das gewinnt erhöhte Bedeutung für Abs. 3 des § 4, f. Anm. 15, 22. Der Grundstücksbegriff ist nach dem GrErmStG. zu beurteilen; Zubehör, Inventar und Maschinen einschließlich der fest eingebauten scheiden daher auch hier bei der Besteuerung aus; vgl. § 11 GrErmStG. und Lion, GrErmStG. (2) S. 52 ff., 255 sowie ErgBd. S. 96 ff.

Müssen die Grundstücke im juristischen Eigentum der Kapitalgesellschaft gestanden haben, oder genügt ihr „**wirtschaftliches Eigentum**“? Man wird das letztere anzunehmen haben, und zwar unter entsprechender Anwendung der Rechtsprechung des RStG. zu der Frage, inwieweit bei der Steuerpflicht nach § 3 GrErmStG. das wirtschaftliche Eigentum an Stelle des juristischen genügt; vgl. hierzu Lion, Anm. 9 zu § 3 GrErmStG. und ErgBd. S. 34 ff. Insbesondere gehört daher ein Grundstück, das eine AG. obligatorisch gekauft und bereits bezahlt hat, das aber noch nicht umgeschrieben ist, zu ihrem Vermögen. So für diesen Fall auch Ott, StW. 1934 Sp. 826; ferner allgemein wie hier Böttcher-Meilicke S. 152. Vorstehendes gilt aber nur, soweit der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums der Kapitalgesellschaft auf die Personalgesellschaft überhaupt Grunderwerbsteuer hervorruft. Das ist z. B. nicht der Fall, wenn die Kapitalgesellschaft Treugeber eines formell als Eigentümer eingetragenen Treuhänders war und nun infolge der Umwandlung die Treugeberrechte übergehen; dann entsteht ebensovienig Grunderwerbsteuer wie bei unmittelbarer Über-

tragung dieser Rechte durch ein einzelnes Rechtsgeschäft, vgl. RZSt. in StW. 1924 Nr. 566; 1926 Nr. 372.

In dem vorstehend erwähnten Beispielsfall, wonach die Kapitalgesellschaft ein Grundstück obligatorisch gekauft hatte, kann man einen Steuerfall bei dem Übergang der Rechte auf die Personalgesellschaft nur annehmen, wenn man in dem Umwandlungsbeschuß ein „Veräußerungsgeschäft“ im Sinne des § 5 Abs. 4 GrEwStG. erblickt; dadurch könnte doppelte Steuer entstehen, und diese wird nach vorliegendem § 4 erlassen. Nimmt man aber an, daß die Universalnachfolge bei der Umwandlung kein solches „Veräußerungsgeschäft“ darstellt, so entsteht keine doppelte Steuer, sondern die Personalgesellschaft rückt nur gesetzlich an die Stelle der Kapitalgesellschaft. Es ist also nur einmal die Steuer zu bezahlen, entweder für die Umschreibung auf die Personalgesellschaft gemäß §§ 1, 4 GrEwStG., oder nach Ablauf eines Jahres seit dem obligatorischen Vertrage gemäß § 5 Abs. 1 desselben Gesetzes. Das gleiche gilt, wenn nur eine Offerte vorlag und die Personalgesellschaft diese annimmt. Im Falle des Abs. 3 des vorliegenden § 4 dagegen würde man in der Naturalzuteilung des Grundstücks bei der Liquidation ein „Veräußerungsgeschäft“ nach § 5 GrEwStG. erblicken müssen, das ohne die Milderung des vorliegenden § 4 zu doppelter Versteuerung führen würde.

Darüber, ob die Grundstücke und grundstücksgleichen Rechte bereits am 1. Juli 1934 der Kapitalgesellschaft gehört haben müssen, vgl. unten Anm. 8.

Nicht als Grundstück gelten hier **Anteile an Grundstücksgeellschaften**; soweit solche übergehen, wird eine dadurch entstehende Grunderwerbsteuer (und Zuwachsteuer) nicht erleichtert, insbesondere auch nicht eine Steuer aus § 3 GrEwStG. (wenn im übergehenden Vermögen sich Aktien usw. befinden und diese zusammen mit den schon im Besitz des Übernehmers befindlichen eine Vereinigung aller Aktien usw. herbeiführen). Hier müßte vielmehr nötigenfalls die Umwandlung der Grundstücks- usw. Gesellschaft vorhergehen. Zur LuftWD. 1931 ließ der Erlaß des Reichsfinanzministers vom 2. Januar 1932 S. 5002—4 III unter B, II 1 in diesem Fall eine Erleichterung dahin zu, daß das Grundstück von der aufzulösenden Tochtergesellschaft **unmittelbar** auf die Gesellschafter der aufzulösenden Muttergesellschaft übertragen würde. Diese Erleichterung ist durch Abschn. II Nr. 3 des Erlasses vom 9. 3. 1935 auch hier zugelassen, vgl. unten Anm. 25 unter b.

7. Wie ist es bei Grundstücksgeellschaften? Zunächst bei den Grundstücksmobilisierungsgesellschaften; vgl. darüber Lion, Anm. 18 ff. zu § 3 GrEwStG., ErgWd. S. 36 ff. Sie besitzen meist nur ein Grund-

stück („reine Grundstücks-Gesellschaft“), und die Form der GmbH. Bei ihnen wird nach ständiger Rechtsprechung des RFG. der Anteilsbesitz an der Gesellschaft dem Bruchteilseigentum am Grundstück gleichgestellt. Die Übertragung eines Gesellschaftsanteils wird daher der GrEwSt., ebenso der Wertzuwachssteuer unterworfen. Bei einer Gesellschaft mit mehreren Grundstücken ist dies wenigstens für die GrEwSt. nicht ohne weiteres der Fall; vgl. RFG. in StB. 1928 Nr. 753, sowie ebenda Nr. 3, Nr. 83. Auch bei Grundstücks-Gesellschaften in Aktienform ist die Besteuerung der Aktienverkäufe für die GrEwSt. nicht ohne weiteres gegeben. Bei der Wertzuwachssteuer dagegen ist in der Regel auch die Übertragung des Anteils an einer „Grundstückshandels-Gesellschaft“, die mehrere Grundstücke erwirbt und veräußert, Steuerobjekt, und zwar bei jeder Form der Kapitalgesellschaft.

Sind die Voraussetzungen für die Besteuerung einer solchen Anteilsübertragung gegeben und wird danach die Steuer erhoben, so ist die Übertragung des wirtschaftlichen Bruchteilseigentums am Gesellschaftsgrundstück bereits erfolgt. Das gilt sowohl für das Beispiel 2 zu Abs. 1 des vorliegenden § 4 dieser VO., wie für das oben in Anm. 3 gebildete weitere Beispiel 3. Sinngemäß muß daher bei Durchführung der Umwandlung auch insoweit die Steuer unerhoben bleiben. Das entspricht auch der Stellungnahme des RFG. zur Auslegung des § 3 GrEwStG., vgl. StB. 1928 Nr. 196 und die Rechtsprechung bei Lion, Anm. 19 zu § 3 GrEwStG.

8. Zeitpunkt des Grundstücksbesitzes bei der Kapitalgesellschaft. Es kommt zunächst nicht darauf an, ob die Kapitalgesellschaft das Grundstück schon am 1. Juli 1934 besaß, oder ob sie es erst später erworben hat. Wenn das zu vergleichende Anteilsverhältnis sich nicht geändert hat, oder wenn dies erst nach dem Erwerb des Grundstücks erfolgt ist, so verbleibt es bei der Regelung des vorliegenden Abs. 1. Anders, wenn ein Grundstück von der Kapitalgesellschaft erst erworben wurde, nachdem einer ihrer Gesellschafter seinen Gesellschaftsanteil ganz oder teilweise an einen anderen Gesellschafter oder einen Dritten veräußert hat. Wenn in Beispiel 2 zu Abs. 1 des vorliegenden § 4 die Aktiengesellschaft weder am 1. Juli noch am 1. Oktober 1934 ein Grundstück besaß, ein solches aber am 15. Oktober 1934 erworben hat, so ist durch den Aktienverkauf keine Übertragung eines wirtschaftlichen Bruchteils am Grundbesitz der AG. erfolgt. Eine sinngemäße Auslegung muß daher in diesem Fall dazu führen, daß es für die Vergleichung des Anteilsverhältnisses nicht auf den Stichtag des 1. Juli 1934 ankommt, sondern auf den Tag, an dem das Grundstück von der AG. erworben wurde. Und zwar muß

dies für alle Grundstücke gelten, die im Falle einer Umwandlung auf eine zu errichtende Personalgesellschaft erst nach einer Anteilsveränderung erfolgt sind. *N. N. Ott, StW. 1934, Sp. 825*; dagegen im Ergebnis wie hier *Böttcher-Meilicke (in der ersten Aufl. S. 66) S. 151*. Diese Ansicht ist jetzt durch die Ausführungen im Erlaß vom 9. 3. 35 (Abschn. II Nr. 1, letzter Absatz), ausdrücklich bestätigt.

9. Umwandlung durch Mehrheitsbeschluß, § 3 DurchfSD. zum UmwG. In diesem Falle erwerben Gesellschafter, die nicht 100%, mindestens aber 90% Anteilsrechte an der Kapitalgesellschaft hatten, in der Form der neuen Personalgesellschaft das volle Grundstückseigentum. Hier findet also der vorliegende Abs. 1 des § 4 unmittelbar Anwendung. Vgl. auch das Beispiel im Erlaß Abschn. II, 1 unter H.

B. Absatz 2, Umwandlung auf eine bestehende Personalgesellschaft.

10. Der Tatbestand des Abs. 2 enthält ebenso wie der vorhergehende **einen Umwandlungsfall nach dem UmwG.**, nämlich die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft (AG., KommGes. a. A., GmbH., vgl. § 11 Abs. 1 dieser SD.) auf eine schon bestehende Personalgesellschaft. Das betrifft folgende Fälle:

- a) Umwandlung in eine bestehende Offene Handelsgesellschaft, § 2 UmwG.,
- b) Umwandlung in eine bestehende Kommanditgesellschaft, § 12 UmwG.,
- c) Umwandlung in eine bestehende Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, vgl. Anm. 3 zu § 1 DurchfSD.

In allen diesen Fällen findet Gesamtrechtsnachfolge statt. Und zwar erfolgt in allen diesen Fällen ein Eigentumswechsel durch Übergang des Eigentums von einer juristischen Person auf eine Gesamthandschaft. Jedoch ist hierbei, in Abweichung von Abs. 1 des § 4 (oben Abschnitt A) zu berücksichtigen, daß der bestehenden Personalgesellschaft ja alle Anteile der Kapitalgesellschaft gehören, daß also insoweit wirtschaftlich ein Eigentumswechsel nicht stattfindet. Hier standen die gesamten Liquidationsansprüche demjenigen Erwerber (der Personalgesellschaft) zu, auf den das Grundstückseigentum übergeht. Aber hier ist eine andere Quelle wirtschaftlichen Eigentumsüberganges möglich: Die Anteile an der Personalgesellschaft können in der Zeit zwischen dem 1. Juli 1934 und dem Umwandlungstage gewechselt haben. Infolgedessen wird hier folgende **Vergleichung** vorgenommen:

- a) Kapitalbeteiligung an der Personalgesellschaft am Stichtage,
- b) Kapitalbeteiligung an der Personalgesellschaft am Umwandlungstage.

Für den Begriff dieser Kapitalbeteiligung gilt für a und b das oben in Anm. 2 zu b Gesagte. Ebenso das, was dort über den Umwandlungstag gesagt ist. Stichtag (vorstehend zu a) ist auch hier der 1. Juli 1934, auch hier aber mit der Ausnahme für späteren Eigentumserwerb, siehe unten Anm. 13.

11. Die Beispiele des Erlasses zu Abs. 2. Im Beispiel C haben sich die Kapitalbeteiligungen bei der Personalgesellschaft nicht geändert. In Beispiel D hat ein Gesellschafter der Personalgesellschaft in der Zwischenzeit einen Teil seines Anteils auf einen anderen Gesellschafter übertragen. In Beispiel E (entsprechend dem von uns oben in Anm. 3 gebildeten Beispiel) hat ein Gesellschafter einen Teil seines Anteils auf einen Fremden übertragen.

12. Die in Anm. 4—6 gemachten Ausführungen gelten hier durchweg ebenfalls. Anm. 7 gilt hier überhaupt nicht. Denn der Wechsel im Personenstande einer Personalgesellschaft oder in der Kapitalbeteiligung ihrer Gesellschafter ist nicht einmal dann grunderwerbsteuerpflichtig, wenn der Gesellschaft Grundstücke unmittelbar gehören; RFSt. 12, 76 sowie Krozeß, Kartei Spr. 41 zu § 1 GrEwStG. Das gleiche gilt daher, wenn die Personalgesellschaft nur Anteile von Grundstücksgeellschaften besitzt.

Für die Wertzuwachssteuer gilt das gleiche.

13. Zeitpunkt des Grundstücks- und Aktienbesizes. Auch hier ist zwar allgemeiner Stichtag, und zwar hier für den Anteilsbesitz an der Personalgesellschaft, der 1. Juli 1934. Auch hier ändert sich aber, ebenso wie nach Anm. 8, sinngemäß dieser Stichtag, soweit eine Änderung des Anteilsbesizes bei der Personalgesellschaft keine wirtschaftliche Eigentumsübertragung darstellt. Und zwar ist an folgende Fälle zu denken:

a) Wenn im Beispielsfalle D des Erlasses zu vorliegendem Abs. 2 die GmbH. weder am 1. Juli 1934 noch am 1. Oktober 1935 ein Grundstück besaß, so bedeutet die Anteilsänderung am 1. Oktober 1935 keine Übertragung eines wirtschaftlichen Grundstücksbruchteiles, auch wenn die GmbH. am 15. Oktober 1935 ein Grundstück erwirbt. Maßgebend als Stichtag ist daher der 15. Oktober 1935, nämlich für alle nach ihm erfolgten Änderungen des Anteilsverhältnisses.

b) Wenn im gleichen Beispielsfalle die GmbH. zwar am 1. Juli 1934 ein Grundstück besaß, aber die OHG. die Geschäftsanteile der GmbH. an diesem Tage und auch am 1. Oktober 1935 noch nicht besaß, so bedeutet wiederum die an letztgenanntem Tage erfolgte Änderung des Anteilsbesizes keine wirtschaftliche Eigentumsübertragung hinsichtlich des Grundstücks. Erwarb die OHG. die GmbH.-Anteile am 15. Oktober 1935,

so ist wiederum dieser Erwerbstag Stichtag, und zwar für alle nach ihm erfolgenden Änderungen im Anteilsbesitz der Personengesellschaft.

14. Umwandlung durch Mehrheitsbeschluß, § 6 Abs. 2 Durchf.W.D.
In diesem Fall besaß die Personengesellschaft am 1. Juli 1934 keine 100% Anteile an der Kapitalgesellschaft, aber mindestens 90%. Sie erwirbt durch die Umwandlung 100% des Grundstückeigentums. Insoweit tritt eine Änderung ein; insoweit muß daher in sinngemäßer Anwendung des Abs. 1 hier Steuer erhoben werden. Ändern sich außerdem die Anteile an der Personengesellschaft, so gilt die Regel des Abs. 2. Vgl. hierzu das Beispiel H des Erlasses.

C. Absatz 3: Auflösung mit Liquidation.

15. Der Tatbestand des Abs. 3 betrifft **keinen Umwandlungsfall** im Sinne des UmwG. Vielmehr entspricht er der Erweiterung der Steuerprivilegien gemäß § 2 UmwStG., § 2, § 9 Abs. 2, § 11 Abs. 2 dieser W.D. Er setzt den normalen Fall der Auflösung einer Kapitalgesellschaft mit nachfolgender Liquidation voraus. Der Tatbestand des Abs. 3 steht daher im Gegensatz zu den beiden vorangehenden Absätzen. Wegen der Bedeutung der Auflösung mit Liquidation wird auf die Anm. zu § 2 dieser W.D. verwiesen. Dort ist insbesondere dargelegt, daß hier keine Gesamtrechtsnachfolge stattfindet, daß auch nicht das ganze Vermögen übertragen werden muß und daß nicht alle Gesellschafter Grundstücke übernehmen müssen. Es genügt, daß von mehreren Gesellschaftern einer oder einige Grundbesitz erhalten; dies entspricht im Ergebnis der Stellungnahme des R.F.H. zu § 8 LuftW.D., in dem ebenfalls von der Grundstücksübertragung „auf die Gesellschafter“ gesprochen wurde; vgl. Urteil vom 7. Dezember 1933, R.F.H. Bd. 34 S. 355.

Es braucht auch die Übertragung nicht zur gleichen Zeit zu erfolgen. Sie kann sich in beliebigen Zwischenräumen abspielen; auch ein einzelner der Gesellschafter kann verschiedene Grundstücke der Gesellschaft zu verschiedenen Zeiten übernehmen (so auch Ott, StW. 34, 829).

Der Kreis der Kapitalgesellschaften, bei deren Auflösung die Erleichterungen nach vorl. Abs. 3 eintreten, umfaßt außer der AG., KommGes. a. A., GmbH. auch die bergrechtlichen Gewerkschaften, vgl. § 11 Abs. 2 dieser W.D. Daher ist auch die Übertragung des Bergwerkseigentums begünstigt, vgl. unten Anm. 22.

16. Der Besteuerungsgrundsatz. Die Auslegung des Abs. 3 bringt große Schwierigkeiten mit sich. Er stellt ein ganz anderes Prinzip auf als die Abs. 1 und 2. Durch die in dem Erlaß zu Abs. 3 angeführten Beispiele wird der Besteuerungsgrundsatz nicht deutlich gemacht, da die Beispiele keine Komplikationen enthalten. Der Sinn der Vorschrift, der aus dem Wortlaut allein schwer erkennbar wäre, wird deutlicher

durch die offenkundliche Entstehungsgeschichte; sie knüpft nämlich an das schon oben in Ann. 15 erwähnte Urteil des RFG. Band 34 S. 355 an. Die §§ 7, 8 LuftWD. 1931 enthielten für den Fall, daß bei Liquidation einer Kapitalgesellschaft Grundstücke auf die Gesellschafter übertragen werden, ebenfalls die Befreiung von der Grunderwerbsteuer nebst Zuschlägen und Wertzuwachssteuer. Es heißt dazu im Text des erwähnten § 8: „Die Befreiungen treten nur insoweit ein, als das Eigentum an den Grundstücken oder dem Zubehör auf die Gesellschafter entsprechend ihrem zur Zeit des Inkrafttretens dieses Kapitels bestehenden Beteiligungsverhältnis an der Gesellschaft übergeht.“ Hier wurde also das Prinzip, das wir oben in Ann. 2 ff. für den Abs. 1 des vorliegenden § 4 dargelegt haben, angewendet, das ja im wesentlichen den Gedanken des § 15 GrErm. = StG. für den Eigentumsübergang zwischen juristischer Person und Einzelperson weiterführt. Es wurde ein „wirtschaftlicher Eigentumsbruchteil“ des einzelnen Gesellschafters der Kapitalgesellschaft am Stichtage für jedes einzelne Grundstück angenommen und mit diesem der Eigentumsanteil des Gesellschafters nach der Zuteilung eines Grundstücks verglichen. Der Reichsfinanzhof hat hierzu in der angeführten Entscheidung ausdrücklich festgestellt, daß diese Beurteilung nach § 8 LuftWD. sich auf jedes einzelne Grundstück zu beziehen habe, so daß jeder Hinzuerwerb von Anteilen anderer Gesellschafter zu dem ursprünglichen wirtschaftlichen Bruchteilsanteil steuerpflichtig war. Das ergab eine sehr einfache Regelung für die Durchführung des Besteuerungsfalles. In dem damaligen Verfahren nun hatte das Finanzgericht den Wertgesichtspunkt hereingebracht; das mehrerwähnte Urteil sagt darüber: „Rechtsirrig ist es . . ., wenn das Finanzgericht völlige Steuerfreiheit für gerechtfertigt erklärt, sofern nur der dem einzelnen Gesellschafter zugeweilte Wert sich innerhalb des Beteiligungsverhältnisses an dem Gesellschaftsvermögen hält. Ob das Finanzgericht unter dem zugeweilten Wert nur den Wert der zugeweilten Grundstücke oder auch den Wert der daneben etwa noch zugeweilten beweglichen Gegenstände des Gesellschaftsvermögens versteht, ist nicht ersichtlich.“ Der RFG. lehnt dann die ganze Wertbetrachtung für § 8 LuftWD. ab, weil es nach diesem nicht auf den Wert, sondern nur auf die Verhältniszahl am einzelnen Grundstück ankomme. Der vorliegende Abs. 3 nimmt nun offenkundlich den Wertgedanken auf. Es sollen nicht mehr nur das Beteiligungsverhältnis am Stichtag und das Eigentumsverhältnis bei der Übertragung verglichen werden. Vielmehr ist alles, was der einzelne Gesellschafter „an Grundstücken oder Grundstücksbruchteilen“ erhält, zusammengefaßt zu vergleichen mit dem, was ihm nach seinem Beteiligungsverhältnis am Stichtag gebühren würde. Soweit sich beides deckt, wird keine Steuer erhoben, sondern nur, soweit er „mehr“ erhält. Hieraus ergeben sich unmittelbar 2 wichtige Folgen: Es wird nicht jedes Grund-

stück für sich betrachtet, sondern der ganze Grundbesitz der Kapitalgesellschaft. Und ferner wird nicht nur der formale Eigentumsanteil betrachtet, sondern der materielle Wert des Grundbesitzes und des Anteils daran. Die Einzelheiten werden in den folgenden Anmerkungen ausgeführt. Bei der Auslegung ist davon auszugehen, daß der vorliegende Abf. 3, wie sich aus Vorstehendem ergibt, die Grundstücksübertragung bei der Liquidation noch über die bisherige Steuerbefreiung nach der AufstWD. hinaus begünstigen und damit die Auflösung von Kapitalgesellschaften noch mehr erleichtern will.

Als **Gegenüberstellung zur Vergleichen** ergibt sich für die Besteuerung nach Abf. 3 folgende:

- a) Anteil des Gesellschafters am Werte des gesamten Grundbesitzes nach seinem Beteiligungsverhältnis an der Kapitalgesellschaft am Stichtage, und
- b) Wert des gesamten dem Gesellschafter zugeteilten Grundbesitzes.

17. Beteiligungsverhältnis an der Kapitalgesellschaft. Vgl. hierzu die Ausführungen oben Anm. 2 zu a. Auch hier ergibt sich zunächst eine Verhältniszahl. Auch für diese ändert sich, wie unten Anm. 24 auszuführen, der Stichtag vom 1. Juli 1934, wenn die Kapitalgesellschaft erst nachträglich Grundbesitz erwirbt.

18. Berücksichtigung des übrigen Vermögens? Schon in Anm. 16 erwähnten Urteil des RfS. ist die Frage aufgeworfen, ob auch das übrige Vermögen zu berücksichtigen sei. Böttcher-Meilicke S. 159 scheinen die Frage zu bejahen; Ott, StW. 34, 828 berücksichtigt nur die Grundstücks-werte. Diese letztere Ansicht ist richtig. Es handelt sich um eine Steuer auf den Eigentumsübergang an Grundstücken. Wenn auch hier nicht nur das einzelne Grundstück, sondern alle Grundstücke der Kapitalgesellschaft zusammen berücksichtigt werden sollen, so beschränkt sich diese Zusammenfassung doch eben auf die Grundstücke. Die Hereinziehung des anderen Vermögens würde der Besteuerung einen völlig anderen Charakter geben. Sie ist auch dem Wortlaut nicht zu entnehmen, der im Gegenteil nur das „Mehr“ an Grundstücken und Eigentumsanteilen hervorhebt. Entsprechend dieser unserer Auffassung beantwortet sich auch die Frage nach Übernahme von Schulden, siehe unten Anm. 20.

19. Von welchem Wert wird die Beteiligungsquote (Anm. 17) berechnet? Es handelt sich hier um den Ausgangspunkt, um die Vergleichszahl, welcher das empfangene „Mehr“ gegenüberzustellen ist, siehe Anm. 16 a. C. Mehrere Möglichkeiten sind hier gegeben: Kommen die Werte am Stichtag in Frage? Oder diejenigen bei der Zuteilung? Bei welcher Zuteilung, bei jeder für sich oder bei der letzten? Können die Werte verschiedener Zeitpunkte nebeneinander bestehen? Und schließlich welcher Wert, der

Einheitswert, der gemeine Wert oder der von den Beteiligten festgesetzte Wert?

Um eine zutreffende Antwort zu gewinnen, muß man sich daran erinnern, daß auch hier nicht ein neuer, besonderer Steuerfall geschaffen wird, sondern daß es sich nur um eine Berechnungsvorschrift handelt; vgl. oben Anmerkung 4. Steuerfall ist auch hier der Eigentumswechsel durch Übergang des Eigentums am einzelnen Grundstück auf einen Gesellschafter (oder mehrere zu Bruchteilen). Maßgebend ist für die Steuerberechnung daher nach § 11 GrEwStG. der Einheitswert des empfangenen Grundstücks, der am Tage des Eigentumsübergangs gilt; falls ein Preis vereinbart ist, wird nach § 12 GrEwStG. der Preis zugrunde gelegt. Bei der Zuteilung in der Liquidation liegt wohl in den meisten Fällen eine Preisvereinbarung vor; denn es wird selten sein, daß bei Vorhandensein mehrerer Grundstücke diese gerade alle als gleichwertig angesehen werden, und daß sie auch alle gleichmäßig belastet sind, und daß gerade soviele gleichwertige Grundstücke vorhanden sind wie Gesellschafter (so das Beispiel G im Erlasse zu Abs. 3). In der Regel werden Verschiedenheiten bestehen und schon deshalb die Beteiligten untereinander Werte festsetzen, die nichts anderes sind als Preise. Denn wenn ein Gesellschafter ein Grundstück zu diesem festgesetzten Werte übernimmt, so verzichtet er in Höhe dieses Betrages auf seinen Liquidationsanspruch gegenüber der Gesellschaft; das ist seine Gegenleistung, also der Preis für die Übertragung des Grundstücks oder Grundstücksanteils. Im übrigen ist die Zuteilung eines Grundstücks in natura aber auch deshalb ein Geschäft mit Leistung und Gegenleistung, weil der Gesellschafter keinen Anspruch hierauf hat; vielmehr geht sein Liquidationsanspruch nur auf die Ausschüttung von barem Geld, nach Verjährung des ganzen Vermögens und Bezahlung der Gläubiger. Wenn er statt dessen ein Grundstück erhält, so geschieht dies in Anrechnung auf seinen Liquidationsanspruch, auf den er in Höhe des Wertes der empfangenen Leistung verzichtet. Dies ist seine Gegenleistung, so daß bei Zuteilung im Liquidationsfalle immer eine Gegenleistung, also ein „Preis“, bestimmt ist. Vgl. zu Vorstehendem auch Anm. 27 zu § 7 dieser W.D., wo dargelegt ist, daß auch für die Einkommen- und Körperschaftsteuer eine Art Veräußerung (Hingabe der Beteiligung gegen die übernommenen Gegenstände) angenommen wird. Setzen die Beteiligten selbst eine Ziffer für das Grundstück an, so ist sie der vereinbarte Preis; andernfalls wäre der Wert der Gegenleistung (des Verzichts auf den Liquidationsanspruch) erst wieder rückwärts aus dem Werte des Grundstücks zu erschließen, was mit dem sogleich zu behandelnden Fall der Wertbestimmung übereinstimmt. Dies wird aber, wie gesagt, der Ausnahmefall sein; in der Regel wird der Übernahmewert des Grundstücks ziffermäßig bestimmt, also ein Preis festgesetzt. Dieser ist nach § 12

GrEwStG. maßgebend, unter Berücksichtigung der übernommenen Lasten (besonders der Hypotheken) und etwaiger Zu- oder Herauszahlungen.

Mit diesem Preis ist aber gemäß § 11 GrEwStG. der Einheitswert zu vergleichen, der für den letzten, dem Eigentumsübergang vorangegangenen Feststellungszeitpunkt festgesetzt worden ist. Bei Übertragungen im Jahre 1934 ist das regelmäßig der Einheitswert 1931 (abzüglich 20%, vgl. Gesetz vom 13. Januar 1934, RGBl. I, 25); bei Übertragungen vom 1. Januar 1935 ab der Einheitswert 1935; für die Zeit bis zu seiner rechtskräftigen Festsetzung vgl. Erlaß des RfMin. vom 8. Januar 1935, S. 4410 — 12 III. Nach den gleichen Grundsätzen bestimmt sich der Einheitswert für die Fälle des vorl. Abs. 3, in denen es an einer Preisbestimmung gemäß unseren vorstehenden Ausführungen fehlen sollte.

Auf diese Weise wird der Wert bestimmt, den ein Gesellschafter durch Zuteilung eines Grundstücks oder Grundstücksanteiles erhalten hat. Wenn nun hiervon ein Betrag steuerfrei bleiben soll, der seinem Beteiligungsverhältnis entspricht, so kann diese Verhältniszahl nur auf den Wert des zugeteilten Grundstücks oder Grundstücksanteiles vom gleichen Tage bezogen werden, also auf den Tag der Zuteilung des Grundstücks.

Beispiel (zunächst unter Außerachtlassung der anderen Grundstücke): Der Gesellschafter erhält das Grundstück A am 1. Oktober 1935. Der Einheitswert 1935 beträgt 300 000 RM., der Einheitswert 1931 abzüglich 20% beträgt 200 000 RM., die Beteiligungsquote des X am Stichtage beträgt $\frac{1}{3}$. Dann bleibt $\frac{1}{3}$ von 300 000 RM. = 100 000 RM. steuerfrei. Werden alle Grundstücke zugleich verteilt, so gilt dieser Grundsatz für alle Grundstücke. Wie aber, wenn die Grundstücke zu verschiedenen Zeiten verteilt werden? Hier entstehen 2 Fragen:

- a) Muß bei jeder folgenden Zuteilung auch die etwaige Wertänderung schon früher zugeteilter Grundstücke berücksichtigt werden?
- b) Kann die endgültige Veranlagung erst nach Zuteilung (oder Verkauf) des letzten Grundstücks erfolgen?

Beispiel: Eine Grundstücks-gesellschaft hat drei Gesellschafter mit folgenden Beteiligungsquoten am 1. Juli 1934: X = 50%, Y = 30%, Z = 20%. Am genannten Stichtag besaß sie 4 Grundstücke, deren Einheitswerte 1931 (abzüglich 20%) bzw. 1935 betragen:

		1931:	1935:
Grundstück a,	Wert	100 000 RM.	120 000 RM.
" b,	"	55 000 "	45 000 "
" c,	"	85 000 "	100 000 "
" d,	"	30 000 "	55 000 "
	Summe	<u>270 000 RM.</u>	<u>320 000 RM.</u>

Der Wertanteil der einzelnen Gesellschafter am 1. Juli 1934 beträgt daher: für X 135 000 RM., für Y 81 000 RM., für Z 54 000 RM. Die Beträge würden bei den einzelnen steuerfrei bleiben, wenn die Zuteilung aller Grundstücke vor dem 1. Januar 1935 zu den Einheitswerten als Übernahmepreise erfolgt wäre. Die Zuteilung erfolgt in nachstehender Weise:

X erhält am 1. Dezember 1934 Grundstück a.

Y erhält am 1. Oktober 1935 die Grundstücke b und d.

Z erhält am 1. Dezember 1936 Grundstück c.

Für die Abrechnung unter den Gesellschaftern werden die jeweiligen Einheitswerte zugrunde gelegt; die Verschiedenheiten hinsichtlich der vom einzelnen empfangenen Werte werden aus dem sonstigen Vermögen der Gesellschaft ausgeglichen. Die Veranlagung des X ist einfach; er bleibt steuerfrei. Bei der Veranlagung des Y erhebt sich die vorstehende **Frage zu a**: Ist der Wert aller Grundstücke nach dem Einheitswert 1935 zu berechnen, so daß für Y 30% von 320 000 = 96 000 RM. steuerfrei bleiben; oder muß das dem X schon zugeteilte Grundstück a mit dem alten Wert von 100 000 RM. eingesetzt werden? (Dann ergibt sich rechnerisch eine Gesamtsumme von 300 000 RM., wovon für Y 90 000 RM. frei bleiben.) Für die erste Annahme spricht, daß bei einem Gesellschafter der Gesamtwert seines Erwerbes mit dem Gesamtwert seiner Beteiligungsquote verglichen werden soll, und daß, wie vorstehend in dieser Anm. ausgeführt, für das einzelne Grundstück ein einheitlicher Zeitpunkt der Werthbemessung zugrunde zu legen ist. Für die zweite Annahme spricht, daß andernfalls die bereits erledigten Zuteilungsfälle immer von neuem hervorgeholt werden müssen und daß dabei eine immer erneute Bewertung zu erfolgen hat. Das macht sich besonders bemerkbar, wenn eine ganze Reihe von Grundstücken oder Gesellschaftern vorhanden ist und wenn die Preise abweichend von den Einheitswerten vereinbart werden, oder wenn das Gesetz über das Jahr 1936 hinaus in Kraft bleiben sollte. Es geht auch schwer an, das Grundstück bei der Veranlagung des X, der es erhalten hat, mit einem anderen Wert anzusetzen als bei der Veranlagung des Y. Man wird sich daher im Sinne der ersten Alternative zu entscheiden haben, und zwar besonders aus folgendem Grunde: Mit der Zuteilung des Grundstücks an X ist regelmäßig der dafür anzurechnende Betrag, in Höhe dessen sein Liquidationsanspruch getilgt wird, also der Übernahmepreis des Grundstücks, festgesetzt. Damit steht fest, was er an Wert erhalten hat und auf welchen Wertbetrag die anderen Gesellschafter hinsichtlich dieses Grundstücks verzichtet haben. Die künftigen Wertänderungen dieses Grundstücks gehen nur noch den X an, nicht mehr die anderen. Auch wenn man annimmt, daß nach Zuteilung des Grundstücks an X später die anderen Grundstücke verkauft werden und der Erlös verteilt wird, so wird doch dann dem X nur der Betrag angerechnet

werden, zu dem ihm seinerzeit das Grundstück zugeteilt worden ist; dagegen kann ihm nicht vorgehalten werden, daß der Wert dieses Grundstücks inzwischen gestiegen sei und er es sich jetzt bei der späteren Verteilung mit einem höheren Preise anrechnen lassen müsse. Ebenjowenig kann er geltend machen, daß der Wert des Grundstücks gesunken sei. Die Zuteilung schafft endgültige Verhältnisse, so gut wie wenn der Gesellschafter das Grundstück von der Gesellschaft gekauft und den Kaufpreis auf sein Abfindungsguthaben verrechnet hätte. Diesen Verrechnungswert haben ja die anderen auch empfangen, denn in dieser Höhe ist der Liquidationsanspruch des Zuteilungsempfängers ihnen gegenüber getilgt. Bei dieser Wertfestsetzung verbleibt es daher zivilrechtlich, und dasselbe gilt für die steuerrechtliche Berechnung nach vorliegender Bestimmung. In dem hier gegebenen Beispiel bleiben daher für Y nur 90 000 RM. steuerfrei. Entsprechendes gilt für Z; übernimmt er das Grundstück c zum Einheitswert 1935, so bleiben für ihn steuerfrei $100\ 000 + 45\ 000 + 55\ 000 + 100\ 000 = 300\ 000 : 3 = 100\ 000$ RM., also keine Steuer. Würde vereinbart, daß der Wert des Grundstücks c dem Z mit 115 000 RM. anzurechnen sei, so würden sich $315\ 000 : 3 = 105\ 000$ RM. Freibetrag ergeben und 10 000 RM. zu versteuern sein. Was sodann weiterhin die oben aufgeworfene **Frage zu b** angeht, so ergibt sich unsere Entscheidung aus den vorangegangenen Erwägungen. Die Zuteilung des einzelnen Grundstücks bildet den Steuerfall, die Gesamtsumme der Werte kommt nur für die Berechnung in Betracht. Ist ein Steuerfall veranlagt, so verbleibt es dabei, auch wenn der Gesellschafter später noch ein weiteres Grundstück erhält. Wollte man eine andere Auffassung vertreten, so müßten alle Gesellschafter vorläufig veranlagt werden, solange bis alle Grundstücke zugeteilt oder sonst verwertet sind. Erst dann könnte die endgültige Veranlagung erfolgen, und dann natürlich zu den Werten im Zeitpunkt dieser endgültigen Veranlagung. Das hätte zur Folge, daß im obigen Beispiel X, der sein Grundstück schon 1934 erhalten hat, im Dezember 1936 nach Zuteilung des Grundstücks an Z nochmals, nunmehr endgültig, zu veranlagen wäre, und zwar nach einem Wert von 120 000 RM. Bei dem hier gewählten Beispiel bliebe er allerdings auch dann steuerfrei, weil sich dann für ihn ein steuerfreier Betrag von 160 000 RM. (50% von 320 000 RM.) ergeben würde, doch würde sich das natürlich bei anderen Ziffern ändern können. Ein solches Verfahren würde nicht nur eine große Komplizierung in die Steueranlagung bringen, sondern schließlich auch für den einzelnen Gesellschafter unübersehbare Verhältnisse schaffen. Dem von uns empfohlenen Standpunkt ist daher der Vorzug zu geben.

20. Wert der empfangenen Grundstücke und Anteile. Aus den Darlegungen in Anm. 19 ergibt sich, wie der Wert, den der einzelne Gesellschafter an „Grundstücken oder Grundstücksbruchteilen“ zugeteilt erhalten

hat, zu berechnen ist. Auch hier ist der von den Beteiligten festgesetzte Betrag der Preis, auch hier tritt der im Zeitpunkt der Zuteilung geltende Einheitswert an Stelle des Preises, wenn er höher oder ein Preis nicht vereinbart ist. Durch die Übernahme von Hypothekenschulden auf dem Grundstück ändert sich an diesen Grundsätzen nichts. Eine solche Schulübernahme ist ein Teil des Preises und in diesen einzurechnen, § 12 GrEwStG.; ist aber der Wert maßgebend, so kommt es auf die Belastung des Grundstücks nicht an. Das gleiche wie für die Hypothekenübernahme gilt von der Übernahme sonstiger Schulden der Kapitalgesellschaft, oder von der Festsetzung einer Zuzahlung durch den Gesellschafter, der das Grundstück übernimmt, zum Ausgleich von Wertdifferenzen. Eine solche Zuzahlung ist ein Teil der Gegenleistung des Grundstücksempfängers, der neben den Verzicht auf einen Betrag seines Liquidationsanspruches tritt. Die Zuzahlung muß, auch wenn sie etwa direkt an einen oder mehrere der Gesellschafter geleistet wird, so angesehen werden, daß sie zur Klasse der Gesellschaft erfolgt und von hier aus bei der Verteilung der Vermögensmasse unter die Gesellschafter verrechnet wird. Daß diese Zahlung keine Kapitalverkehrssteuer erfordert, ist oben zu § 3 dieser Verordnung ausgeführt.

Maßgebender Zeitpunkt für die Berechnung des Wertes der zugeteilten Grundstücke oder Bruchteile ist der Augenblick des Eigentumsüberganges, in der Regel also der Eintragung in das Grundbuch. Jedoch finden hier auch die Ersatztatbestände der §§ 5—7 GrEwStG. Anwendung. Es könnte hier insbesondere über die Zuteilung eines Grundstücks zwischen der Kapitalgesellschaft und dem übernehmenden Gesellschafter nur ein obligatorischer Vertrag geschlossen sein (eventuell unter Teilnahme der übrigen Gesellschafter, bei einem „Auseinandersetzungsvertrag“ über das Vermögen der Kapitalgesellschaft). Dieser obligatorische Vertrag ist ein Veräußerungsvertrag im Sinne des § 5 Abs. 1 GrEwStG. Die Privilegierungsvorschrift des vorl. § 4 Abs. 3 der Verordnung wird nur auf die unmittelbaren Rechtsgeschäfte zwischen der Kapitalgesellschaft und dem Gesellschafter Anwendung finden können; nur soweit diese versteuert werden, ist ein entsprechender Wertbetrag frei zu lassen. Das gilt dann sowohl für die Versteuerung dieser Rechtsgeschäfte nach § 5 Abs. 1 GrEwStG. wie nach § 5 Abs. 2 (nachfolgende dingliche Versteuerung) GrEwStG. Für die Wertberechnung sowohl hinsichtlich des zugeteilten wie der noch unverteilter Grundstücke wird für jeden dieser beiden Versteuerungsfälle auf seinen Zeitpunkt abgestellt.

Soweit der Gesellschafter, der erst eine obligatorische Zuteilung erhalten hat, die Rechte daraus weiter abtritt, gelten die Bestimmungen in § 5 Abs. 3, 4 GrEwStG. Wenn die Auflassung und Umschreibung unmittelbar von der Gesellschaft auf den letzten Abtretungsempfänger erfolgt und besteuert wird, hat hierfür die Steuererleichterungsvorschrift nach

dem vorliegenden Abs. 3 keinen Raum mehr, wenn dieser Abtretungsempfänger nicht Gesellschafter der Kapitalgesellschaft war.

21. Wer ist Steuerschuldner? Anm. 4 gilt hier durchaus entsprechend. Steuerfall ist hier, wie schon in Anm. 19 dargelegt, der Eigentumswechsel durch Übergang von der juristischen Person auf einen Gesellschafter allein oder mehrere zu Bruchteilen. Hierunter sind zwar wörtlich nur Bruchteile im Sinne der §§ 1008 ff. BGB. („ideelle Bruchteile“) zu verstehen. Es entspricht aber einer sinngemäßen Auslegung, daß die Steuererleichterung auch eintritt, wenn mehrere Gesellschafter ein Grundstück in eine von ihnen gegründete Gesamthandschaft aufnehmen, besonders in eine zwischen ihnen bestehende oder zu errichtende Offene Handels- oder Kommanditgesellschaft, aber auch in eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, ein eheliches Gesamtgut oder eine Erbengemeinschaft. In diesem Falle sind die Anteile der Einzelnen an der Gesamthandschaft, in Anwendung der Grundgedanken des vorl. § 4 und ferner des § 15 GrErmStG., so zu berechnen, als ob die Einzelnen nach Bruchteilen beteiligt wären. Steuerschuldner ist hiernach als Veräußerer die Kapitalgesellschaft, als Erwerber der oder die Erwerber des Grundstücks. Vorstehende Auffassung ist auch für die Wertzuwachssteuer maßgebend und wichtig, vgl. unten die Anm. zu § 5 dieser DD.

Aus dieser Auffassung ergibt sich auch, daß der Steuerfall aus allgemeinen Gründen auch ganz steuerfrei sein kann, so bei der „Ausbringung“ aus einer Familiengesellschaft, vgl. RzF. 19, 253; StW. 1926, Nr. 629, 638.

22. Der Steuergegenstand bestimmt sich nach den Ausführungen oben in Anm. 6 in allen Teilen. Insbesondere gilt daher die Steuererleichterung nicht, wenn die Kapitalgesellschaft nicht Grundstücke oder Grundstücksanteile, sondern ihr gehörige Anteile von Grundstücksgesellschaften auf ihre Gesellschafter überträgt. Infolge der Ausdehnung der Begünstigung des Abs. 3 auf die bergrechtlichen Gewerkschaften (s. Anm. 15) gewinnt als Bestimmung des Steuergegenstandes § 2 GrErmStG. erhöhte Bedeutung, insbesondere für das Bergwerkseigentum, die sächsischen Kohlenabbaugerechtigkeiten usw.

23. Grundstücksgesellschaften. Vgl. hierzu oben Anm. 7. Gerade im Falle des vorl. Abs. 3 wird es sich bei der Kapitalgesellschaft häufig um eine Grundstücksgesellschaft handeln können. Dann ist besonders zu beachten, daß der Übergang der Anteile an einer solchen Gesellschaft ja bereits wie der Übergang des Bruchteils am Grundstück behandelt wird und daher die juristische Umschreibung nicht noch einmal Steuer hervorrufen kann. Das ist auch gegenüber den beiden Beispielen im Erlaß unter F, G hervorzuheben. Die dortigen Steuerfolgen ergeben sich im Beispiel F schon nach vorstehendem Grundsatz; bei Beispiel G setzt die

Besteuerung des B voraus, daß er nicht schon für den Erwerb des Anteils besteuert worden ist. Man muß dies gerade von der Tendenz der W.D. aus fordern, welche ja die Auflösung der Kapitalgesellschaften und ganz besonders der Grundstücksgesellschaften erleichtern will.

24. Zeitpunkt des Grundstücksbesitzes bei der Kapitalgesellschaft. Auch hier darf es nicht bloß beim Wortlaut der W.D. bewenden, wonach allein der 1. Juli 1934 der maßgebende Stichtag wäre; vgl. die Ausführungen oben in Anm. 8, 13. Ganz besonders für vorliegende Abs. 3 zeigt es sich, daß dies dem Sinn des Gesetzes und der W.D. nicht entsprechen würde:

a) Angenommen, in dem Beispiel F des Erlasses habe sich das Beteiligungsverhältnis zwar nicht verändert, aber die Kapitalgesellschaft habe am 1. Juli 1934 kein Grundstück besessen; erst später hat sie eins erworben. Sollen dann die übernehmenden Gesellschafter voll besteuert werden? Das kann nicht der Sinn der Verordnung sein. Vielmehr ist dann das Beteiligungsverhältnis beim späteren Grundstückswerb durch die Kapitalgesellschaft maßgebend, und so auch für jedes weitere, nach dem „Stichtag“ erworbene Grundstück.

b) Angenommen, in dem Beispiel F des Erlasses habe zwar die Kapitalgesellschaft am „Stichtag“ das Grundstück besessen, aber nach diesem Tage habe sich das Beteiligungsverhältnis geändert; der eine Gesellschafter A hat 25% des Stammkapitals an den anderen Gesellschafter B am 1. Oktober 1934 abgetreten, so daß nunmehr A 25%, B 75% besessen. Bei der Liquidation im Jahre 1935 wird das Grundstück entsprechend diesem Verhältnis umgeschrieben. A bleibt steuerfrei, B dann, wenn die Übertragung des 25%igen Anteils versteuert worden ist. Wird das Grundstück dagegen auf jeden zur Hälfte umgeschrieben, so bleibt B auf jeden Fall steuerfrei, A dagegen muß für 25% Wertanteile Steuer entrichten. Man kommt nur dann zu einem billigen Ergebnis, wenn man stets das Beteiligungsverhältnis unmittelbar vor der Zuteilung zugrunde legt. Man ist hierzu berechtigt, weil die W.D. nur den Regelfall erwähnt, und die abweichenden Fälle sinngemäß, nach Billigkeit für die Beteiligten und im Sinne einer Förderung der Tendenz der W.D. ausgelegt werden müssen.

25. Zusätzliche Erleichterungen.

a) **Treuhandverhältnisse.** Der Erlaß des Reichsfinanzministers vom 9. März 1935 (im Anhang abgedruckt) hat in Abschnitt II unter Nr. 2 und 3 weitere Erleichterungen bei den Grundstückssteuern im Billigkeitswege zugelassen. Die erste betrifft das Treuhandverhältnis. Der Treuhänder wird im Gebiete der Grundstückssteuern, da er formeller Eigentümer ist, durchaus als wirklicher Eigentümer behandelt; daher wird nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes z. B. beim Wechsel

des Treuhänders Grunderwerbsteuer erhoben, dagegen nicht beim Wechsel des Treugebers; siehe die bei Lion, GrErmSt. S. 45 ff., Erg.-Bd. S. 25 f. angeführten Urteile des RFG. Für die Aufteilungsverordnung hat der RFG. an dieser Auffassung festgehalten, vgl. Bd. 33 Nr. 595. Der Erlaß vom 9. März 1935 läßt aber unter den darin bezeichneten Voraussetzungen im Billigkeitswege eine Milderung zu. Er spricht zwar nur von der „Auflösung“ der Kapitalgesellschaft (ebenso seine Ziffer 3, siehe unten unter b). Allein der Sinn ergibt, daß damit nicht nur die Auflösung im engeren Sinne nach § 2 dieser WD. gemeint ist, sondern auch die durch die Umwandlung eintretende Auflösung (vgl. § 4 UmwG.). Über den Treuhänder bei der Umwandlung vgl. auch oben die Anm. 9 zu § 8 UmwG.

Der Erlaß spricht ferner nur davon, daß sich „sämtliche Anteile“ der Kapitalgesellschaft in der Hand eines Treuhänders befinden. Es wäre wünschenswert, daß die Billigkeitsmaßnahme auch dann Anwendung findet, wenn der Treuhänder nur einen Teil der Anteile besitzt, oder wenn mehrere Treuhänder vorhanden sind; nur wird angesichts des Wortlauts des Erlasses in diesen weiteren Fällen wohl die Entscheidung dem Reichsminister der Finanzen vorbehalten bleiben, solange er sie nicht auch in diesem Falle delegiert.

Voraussetzung für die billigkeitsweise Anwendung der Steuererleichterungen ist der einwandfreie Nachweis des Treuhandverhältnisses. Daß das Treuhandverhältnis schon am Stichtag (1. Juli 1934 oder später, siehe oben Anm. 8, 13, 24) bestanden haben muß, sagt der Erlaß nicht. Man wird dies aber wohl verlangen müssen, es sei denn, daß bei späterer Begründung des Treuhandverhältnisses diese zur Besteuerung geführt hat, indem sie als Begründung des wirtschaftlichen Eigentums steuerlich erfaßt worden ist; vgl. z. B. RFG. Band 18 S. 90.

Der Erlaß bezieht sich im übrigen nur auf die Grunderwerbsteuer. Die Zuschläge dazu werden damit aber ebenfalls erfaßt; vgl. § 38 Abs. 4 FinAusglG. und Lion, GrErmSt. S. 481. Die Wertzuwachssteuer und die Zubehörsteuer kann der Reichsfinanzminister nicht erlassen; es ist zu erwarten, daß bei ihnen die gleichen Billigkeitsmaßnahmen gewährt werden wie bei der GrErmSt.

b) **Mutter- und Tochtergesellschaft.** Wie schon in Anm. 7 erwähnt, hat der Ministerialerlaß vom 9. März 1935 die Billigkeitsmaßnahme wiederholt, die für die AufstWD. im Erlaß vom 2. Januar 1932, S. 5002 — 4/III, unter B II 1 enthalten war. Abschnitt II Nr. 3 des Erlasses vom 9. März 1935 spricht zwar auch, wie seine Nr. 2, nur von „Auflösung“ der Kapitalgesellschaft, jedoch umfaßt dies auch hier die Umwandlung; vgl. die Ausführungen oben zu a. Die Bestimmung des Erlasses dient der erleichterten Entschachtelung; handelsrechtlich ist eine solche Erleichterung nicht vorgesehen, vgl. Anm. 4, a zu § 8 UmwG.

Die Tochtergesellschaft muß nicht etwa eine besondere Grundstücks-gesellschaft sein; der Erlaß bezieht sich vielmehr in dieser Hinsicht auf Gesellschaften jeder Art, sofern sie überhaupt Grundstücke besitzen. Er bezieht sich aber andererseits nur auf solche Fälle, in denen die Muttergesellschaft sämtliche Anteile der Tochtergesellschaft besitzt (so auch schon der Erlaß vom 2. Januar 1932). Dagegen können, wie der Wortlaut des Erlasses zeigt, Gesellschafter der Muttergesellschaft eine oder mehrere Personen oder Gesellschaften sein. Wann die Vereinigung aller Anteile der Tochtergesellschaft in einer Hand stattgefunden haben muß, sagt der Erlaß nicht. In diesem Falle wird es nicht darauf ankommen; denn wenn die Vereinigung etwa erst nach dem „Stichtag“ erfolgt ist, so führte sie in der Regel zur Besteuerung nach § 3 GrErmStG. Voraussetzung des Erlasses ist, daß beide Gesellschaften aufgelöst werden; es kann also nicht etwa die Muttergesellschaft bestehen bleiben.

§ 5 Zweite WD.

Zuschläge zur Grunderwerbsteuer, Wertzuwachssteuer, Gewerbeanschaffungssteuer

Soweit nach § 4 die Grunderwerbsteuer nicht erhoben wird, werden auch die Zuschläge zur Grunderwerbsteuer und die Wertzuwachssteuer nicht erhoben. Entsprechendes gilt für die Steuer der Gemeinden (Gemeindeverbände) vom Zubehör (Gewerbeanschaffungssteuer).

Inhaltsübersicht:

- | | |
|-------------------------------------|---------------------------|
| 1. Zuschläge zur Grunderwerbsteuer. | 3. Wertzuwachssteuer. |
| 2. Gewerbeanschaffungssteuer. | 4. Nur Eingesellschafter. |

1. Zuschläge zur Grunderwerbsteuer. Für die Zuschläge zur GrErmSt. gemäß § 38 FinAusglG. gilt überall daselbe, was oben zu § 4 dieser WD. für die GrErmSt. selbst ausgeführt ist.

2. Gewerbeanschaffungssteuer. Die sogenannte Gewerbeanschaffungs- oder Grundstückzubehörsteuer wird von Gemeinden oder Gemeindeverbänden erhoben. Die Erhebung erfolgt nach der Fassung der meisten Steuerordnungen (vgl. dazu Mithling InduSt. 33 I, 37; Dierkes DStZtg. 32, 149) bei Veräußerung von Grundstücken, von Geschäftsbetrieben der Gewerbetreibenden und Fabriken, und zwar von dem Teil des Kaufpreises, welcher auf Grundstückszubehör (Mobiliar, Inventar, Maschinenvorräte, Erzeugnisse) und Warenlager, Firmenbezeichnung, Schutzmarken entfällt; es ist also nicht nötig, daß gerade Grundstückszubehöriteile übertragen werden; auch irgendwelche der angeführten anderen, dieser Steuer unterliegenden Vermögensgegenstände kommen

nach dem Text der Steuerordnungen für die Gewerbeanschaffungssteuer in Betracht.

Zu bemerken ist dabei jedoch, daß der Umfang dieses gemeindlichen Besteuerungsrechts durch § 2 FinAusglG. begrenzt ist. Danach schließt die Inanspruchnahme von Steuern für das Reich die Erhebung gleichartiger Steuern durch Gemeinden oder Gemeindeverbände aus. Soweit die Veräußerung von Zubehörgegenständen die Erhebung irgendeiner gleichartigen reichsrechtlichen Steuer, insbesondere der Umsatz-, Einkommen- oder Kapitalverkehrssteuer auslösen kann, ist für die gemeindliche Besteuerung kein Raum mehr vorhanden, ohne daß den Gemeinden ein Nachprüfungsrecht hinsichtlich der betreffenden Reichssteuer zugestanden werden kann (vgl. dazu Exposé des RZM. o. Dat., zitiert bei Pape in Koppes Steuerjahrbuch X. Jahrgang S. 614; DVG. 12. 1.34 VII C 90/33 DStZtg. 34 S. 155). Aus den Anmerkungen zu §§ 5 und 6 dieser BD. ergibt sich, inwieweit bei Übertragung der oben angeführten Gegenstände auf die übernehmende Gesellschaft oder einen Gesellschafter Umsatz- oder Einkommensteuer ausgelöst werden kann. Soweit das an sich der Fall ist, kommt eine Gewerbeanschaffungssteuer also überhaupt nicht in Betracht. Daß durch § 6 dieser BD. die Umsatzsteuer außer Hebung gesetzt ist, schließt nicht aus, daß sie im Sinne des § 2 FinAusglG. als vom Reich in Anspruch genommen anzusehen ist. Diese „Inanspruchnahme“ setzt nämlich nur voraus, daß an sich die gesetzliche Grundlage für die Erhebung der Reichssteuer geschaffen ist (vgl. StW. 26 Nr. 74). Daher schließt auch die Entstehung der Einkommen- und Körperschaftsteuer, auch wenn sie gedrittelt wird, die Gewerbeanschaffungssteuer aus. Unter diesen Umständen wird die Freistellung von der Gewerbeanschaffungssteuer schon nach allgemeinen Grundsätzen weitgehend erfolgen (ebenso Böttcher-Meilicke S. 164). Nur soweit man die Steuer für zulässig erachten wollte, finden gemäß vorl. § 5 die Ausführungen zu § 4 dieser Verordnung Anwendung.

3. Wertzuwachssteuer. a) Auch für diese gilt alles entsprechend, was oben zu § 4 dieser BD. ausgeführt ist; die Zuwachssteuer ist dort in den Anm., besonders in Bem. 7, 12 und 21, mitberücksichtigt. Steuerpflichtiger Gegenstand ist auch hier der Eigentumswechsel durch Übergang des Eigentums von der Kapitalgesellschaft auf eine neu zu errichtende oder schon bestehende Personengesellschaft (§ 4 Abs. 1 und 2) oder auf einen oder mehrere Gesellschafter (§ 4 Abs. 3). Veräußerer ist daher überall die Kapitalgesellschaft. Mithin kommt es für die Berechnung des Wertzuwachses auf den Erwerbspreis der Kapitalgesellschaft an, der nach den Bestimmungen der Zuwachssteuerordnungen zu ermitteln ist. Veräußerungspreis ist entweder der bestimmte Übernahmewert (Abs. 3 des § 4) oder mangels eines solchen der Wert des Grundstücks im Zeit-

punkt des Steuerfalles; nach § 6 Abs. 6 der Preuß. Musterordnung und den meisten anderen Ordnungen tritt an Stelle des gemeinen Werts der Einheitswert wie bei der GrErmSt. Die Differenz ist der Wertzuwachs, nach Vornahme der in den Steuerordnungen vorgesehenen Zu- und Abrechnungen. Nach diesen Ordnungen entscheidet es sich auch, ob und welche weitergehenden Befreiungen oder Erleichterungen bei Tatbeständen, die unter § 4 dieser VO. fallen, gewährt werden, und ferner ob diese Tatbestände oder einzelne davon überhaupt steuerfrei sind. Derartige Befreiungen sind insbesondere in §§ 5 Nr. 13, 14 der Preuß. Musterordnung und den entsprechenden Bestimmungen der örtlichen Ordnungen vorgesehen, und zwar dort anknüpfend an die Aufteilungsverordnung, ferner in Nr. 16 (eingefügt durch Erlaß vom 10. 3. 1932, MinBl. f. d. innere Verw. 32, 298) allgemein für alle durch Reichsgesetz befreiten Rechtsvorgänge, also auch für die durch vorl. § 5 befreiten Tatbestände. Soweit hiernach ein steuerpflichtiger Wertzuwachs bestehen bleibt, wird davon derjenige Betrag als steuerfrei abgesetzt, der nach den Anm. zu § 4 dieser VO. auch für die GrErmSt. freibleibt. Nur der Rest bildet den steuerpflichtigen Wertzuwachs, nach dem sich dann der Tarif bestimmt.

b) **Spätere Weiterveräußerung des Grundstücks.** Schon seit dem reichsrechtlichen Steuermilderungsgesetz vom 31. März 1925, sodann für die LuftVO. ergab sich die Frage, wie bei späterer Weiterveräußerung der „Erwerbspreis“ zu berechnen ist. Nach den Regeln des Zuwachsteuerrechts ist bei steuerfreien Vorgängen so zu verfahren, daß diese auch für spätere Weiterveräußerungen auscheiden und daher auf den Erwerbspreis des Veräußerers zurückzugreifen ist, der steuerfrei übertragen hat; vgl. so schon § 17 des Reichszuwachsteuergesetzes 1911, ferner über die späteren Kontroversen Domke, Auflösung von Grundstücksgesellschaften S. 121 ff. Für die vorliegende Verordnung ist dahin zu entscheiden, daß die Befreiung des Wertzuwachses von der Steuer als eine endgültige anzusehen ist. Denn hier sind nicht die Rechtsvorgänge an sich steuerfrei, sondern im obigen § 4 sind nur für die Steuerberechnung besondere Berechnungsvorschriften aufgestellt. Mit ihrer Anwendung ist aber der Steuerfall endgültig erledigt. Es fehlt an einer Handhabe, bei späteren Veranlagungen auf Wertzuwachsbeiträge zurückzugreifen, die beim Übergang gemäß dieser VO. von Reichs wegen für steuerfrei erklärt worden sind. Entgegenstehende Bestimmungen der örtlichen Ordnungen würden insoweit ungültig erscheinen und können daher auch nicht erlassen werden. Das dürfte sich mit Sicherheit ergeben, wenn eine Steuer zwar zur Erhebung gelangt ist, aber nur von einem Teil des Wertzuwachses, weil der andere Teil befreit ist. Es kann aber auch keinen Unterschied machen, wenn der befreite Teil den ganzen Wertzuwachs aufzehrt. Eine solche Auslegung dürfte auch am ehesten dem Sinn und der Tendenz des UmwG. und des StErlG. entsprechen; die erhebliche Unsicherheit, die sonst hinsichtlich der Wertzuwachs-

steuer bei Weiterveräußerung entsteht, könnte andernfalls von der Benutzung der durch diese Gesetze eröffneten Wege abhalten. A. A. Böttcher-Meilicke S. 163, die keine endgültige Befreiung des Wertzuwachs annehmen; ferner Dtt, StW. 34 Sp. 830; Brönnner DStZ. 34, 580; Mühling InduSt. 34, III, 56. Wie hier Raemmel S. 211.

4. Nur Ein Gesellschafter. Bei Übertragung auf den alleinigen oder den Hauptgesellschafter vgl. die Anmerkungen unten zu § 9 dieser WVO.

§ 6 Zweite WVO.

Umsatzsteuer.

Wird bei der Umwandlung oder Auflösung einer Aktiengesellschaft ihr Vermögen auf eine Personengesellschaft oder auf die Gesellschafter übertragen, so wird die Umsatzsteuer nicht erhoben.

Umsatzsteuer. Ob die Übertragung des gesamten Vermögens bei der Umwandlung oder Liquidation überhaupt der Umsatzsteuer unterliegt, kann zweifelhaft sein. Nicht etwa deshalb, weil hier nicht Einzelumsatz vorliegt, vielmehr das ganze Vermögen übergeht; die Veräußerung eines Unternehmens im ganzen ist durch den Reichsfinanzhof für Kapitalgesellschaften ausdrücklich als umsatzsteuerpflichtig erklärt worden; vgl. RFG. Band 26 S. 105; Popitz; Umsatzsteuergesetz (3. Aufl.) Ergänzungsband S. 72 ff. Ein Umsatz liegt aber nach § 1 des alten und des neuen Umsatzsteuergesetzes nur vor, wenn es sich um eine entgeltliche Lieferung oder Leistung handelt. Eine solche ist aber für die Kapitalgesellschaft bei der Umwandlung nicht gegeben, vgl. Anm. 4 zu § 1, Anmerk. 5 zu § 11 UmwG.

Bei der Auflösung einer Kapitalgesellschaft mit Liquidation ließe sich dagegen vielleicht annehmen, daß ein entgeltlicher Umsatz vorliegt, nämlich Übertragung des Vermögens gegen Aufgabe des Liquidationsanspruches, da der letztere ja eigentlich auf Geld geht, Anm. 19 zu § 4 dieser WVO.

Alle Zweifel werden durch den vorliegenden § 6 abgebrochen. Eine Umsatzsteuer wird nicht erhoben.

Dies gilt zunächst für alle Fälle der Umwandlung; auch die Übertragung des Vermögens auf den Einmann oder Hauptgesellschafter ist in der Befreiung mitenthalten; aus den Worten „die Gesellschafter“ ist nichts Entgegengesetztes zu entnehmen, und im übrigen wird die Befreiung für diesen Fall durch § 9 Abs. 1, § 10 Abs. 2 dieser WVO. bestätigt. Es gilt ferner für die Auflösung mit Liquidation, sei es, daß das Vermögen auf alle Gesellschafter übertragen wird, sei es auf den Einmann oder Hauptgesellschafter (§ 9 Abs. 2, § 10 Abs. 3 dieser WVO.).

Wie ist es aber, wenn bei der Liquidation das Vermögen bei Vorhandensein mehrerer Gesellschafter nicht auf alle, sondern nur auf einen Teil von ihnen übergeht? Die Beantwortung der Frage ist dieselbe wie zu § 4 Abs. 3 dieser VO.; siehe die Anm. 15 dazu sowie Anm. 3 zu § 2; auch in diesem Falle tritt daher Befreiung von der Umsatzsteuer ein.

§ 7 Zweite VO.

Körperschaftsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer.

(1) Werden bei der Umwandlung oder Auflösung einer Aktiengesellschaft Wirtschaftsgüter, die mindestens seit dem Ende des Wirtschaftsjahrs 1934 (1933/34) zum Betriebsvermögen der Aktiengesellschaft gehört haben, in das im Inlande belegene Betriebsvermögen eines oder mehrerer Gesellschafter oder eines aus Gesellschaftern der Aktiengesellschaft bestehenden Personalgesellschaft übernommen, so gilt das Folgende:

1. Bei der Ermittlung des Einkommens für die Körperschaftsteuer sind diese Wirtschaftsgüter bei der Aktiengesellschaft im Zeitpunkt der Umwandlung oder Auflösung mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung (§ 6 des Körperschaftsteuergesetzes in Verbindung mit §§ 4 bis 7 des Einkommensteuergesetzes) ergeben. Statt dessen können sie mit einem anderen Wert angesetzt werden, höchstens jedoch mit dem Zeitwert im Zeitpunkt der Übertragung. Die Körperschaftsteuer von dem bei der Übertragung entstehenden Gewinn wird nur in Höhe eines Drittels erhoben.
2. Bei der Ermittlung des Einkommens für die Einkommensteuer des Gesellschafters sind die nach Ziffer 1 angesetzten Werte als Ausgangswerte maßgebend, und zwar ohne Rücksicht auf die Höhe der Anschaffungskosten der Beteiligung. Eine durch die Übertragung entstehende Einkommensteuer wird nach § 34 Absatz 1 der Einkommensteuergesetzes berechnet und in Höhe eines Drittels erhoben.
3. Bei der Ermittlung des Gewerbeertrages für die Gewerbesteuer des Gesellschafters oder der Personalgesellschaft sind die nach Ziffer 1 Sätze 1 und 2 angesetzten Werte als Ausgangswerte maßgebend. Eine durch die Übertragung entstehende Gewerbesteuer wird nur in Höhe eines Drittels erhoben.

(2) Werden bei der Umwandlung oder Auflösung einer Aktiengesellschaft Wirtschaftsgüter, die nach dem Ende des Wirtschaftsjahrs 1934 (1933/34) von der Aktiengesellschaft angeschafft oder hergestellt worden sind, in das im Inlande belegene Betriebsvermögen eines oder mehrerer

Gesellschafter oder einer aus Gesellschaftern der Aktiengesellschaft bestehenden Personengesellschaft übernommen, so gilt das Folgende:

1. Bei der Ermittlung des Einkommens für die Körperschaftsteuer sind diese Wirtschaftsgüter bei der Aktiengesellschaft im Zeitpunkt der Umwandlung oder Auflösung mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung (§ 6 des Körperschaftsteuergesetzes in Verbindung mit den §§ 4 bis 7 des Einkommensteuergesetzes) ergeben.
2. Bei der Ermittlung des Einkommens für die Einkommensteuer des Gesellschafters sind die nach Ziffer 1 angeetzten Werte als Ausgangswerte maßgebend, und zwar ohne Rücksicht auf die Höhe der Anschaffungskosten der Beteiligung. Eine durch die Übertragung entstehende Einkommensteuer wird nach § 34 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes berechnet und in Höhe eines Drittels erhoben.
3. Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für die Gewerbesteuer des Gesellschafters oder der Personengesellschaft sind die nach Ziffer 1 angeetzten Werte als Ausgangswerte maßgebend. Eine durch die Übertragung entstehende Gewerbesteuer wird nur in Höhe eines Drittels erhoben.

(3) Der bis zur Übertragung aus der Betriebsgebarung der Aktiengesellschaft sich ergebende Gewinn wird nach den allgemeinen Vorschriften in vollem Umfang zur Körperschaftsteuer herangezogen. Steht dem Gesellschafter der umgewandelten oder aufgelösten Aktiengesellschaft aus seiner Beteiligung vor der Umwandlung oder Auflösung ein Gewinnanteil zu, so unterliegt dieser der Einkommensteuer nach den allgemeinen Vorschriften.

Inhaltsübersicht:

- | | |
|---|--|
| <p>I. Abschnitt. Einleitung und allgemeine Begriffe.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Bedeutung und Tragweite der Vorschrift. 2. Aufbau der Bestimmungen der §§ 7 und 8. 3. Kapitalgesellschaften. 4. Umwandlung. 4. Auflösung. 5. Betriebsvermögen — Nichtbetriebsvermögen. 7. Wirtschaftsgüter. 8. Ausländische Gesellschaften und Gesellschafter. <p>II. Abschnitt. Die Körperschaftsteuer der aufgelösten Kapitalgesellschaft.</p> <p>A. Die Körperschaftsteuer nach den</p> | <p>allgemeinen Vorschriften und der Rechtsprechung.</p> <ol style="list-style-type: none"> 9. Grundsätzliches. 10. Bei der Umwandlung: Fusionssteuer. 11. Fortsetzung: Der Fortfall der Fusionssteuer. 12. Bei der Auflösung: Liquidationssteuer. <p>B. Die Bewertung des Endvermögens nach § 7.</p> <ol style="list-style-type: none"> 13. Beim Neubestand: Gewinnbilanz 14. Beim Altbestand: Bewertungsfreiheit. <p>C. Besteuerungszeitraum und normaler Gewinn (§ 7 Abs. 3 Satz 1). Die Steuerbilanzen.</p> |
|---|--|

Inhaltsübersicht:

- | | |
|---|--|
| 15. Allgemeiner Rechtszustand. | triebsvermögen, bilden aber eine wesentliche Beteiligung. |
| 16. Bestimmung des § 7 für die Umwandlung. | 26. Die Steuerfälle. |
| 17. Bestimmung des § 7 für die Auflösung. | 27. Die Rechtsfolgen nach den allgemeinen Vorschriften. |
| 18. Verhältnis zu den Handelsbilanzen. | 28. Die Regelung in § 7. |
| 19. Die Berechnung der Steuerbeitragsaufteilung. | D. Sonstige Fälle. |
| III. Abschnitt. Die Einkommen- und Körperschaftsteuer des übernehmenden Gesellschafters. | 29. Spekulationsgewinne. |
| A. Vorbemerkung und Übersicht. | 30. Kleinbeizig. |
| 20. Grundsätzliches. | E. Die Einkommensbesteuerung für den letzten Gewinnanteil, § 7 Abs. 3 Satz 2. |
| 21. Körperschaftsteuer des Übernehmers. | 31. Einkommensteuer auf den Gewinnanteil. |
| 22. Gang der Erörterung. | F. Die künftige Besteuerung: „Ausgangswert“ und Bilanzierung. |
| B. Die Anteile gehören zu einem Betriebsvermögen. | 32. Die Bilanzierung der übernommenen Gegenstände beim Übernehmer. |
| 23. Die Steuerfälle. | 33. Folgen dieser Bilanzierung. |
| 24. Die Rechtsfolgen nach den allgemeinen Vorschriften. | IV. Abschnitt. Gewerbesteuer. |
| 25. Die Regelung in § 7. | 34. Gewerbesteuer bei der Kapitalgesellschaft. |
| C. Die Anteile gehören nicht zum Betriebsvermögen, bilden aber eine wesentliche Beteiligung. | 35. Gewerbesteuer des Übernehmers. |

I. Abschnitt. Einleitung und allgemeine Begriffe.

1. Bedeutung und Tragweite der Vorschrift. Die Bestimmungen der §§ 7 und 8 sind das Kernstück des ganzen UmwG. nebst UmwStG. Eine noch so erwünschte Umwandlung ist nicht durchführbar, wenn die dadurch entstehenden Steuern zu hoch sind. Neben die Steuern auf den Umsatz von Gütern und Geld, die in den vorhergehenden §§ 3—6 erleichtert sind, treten, oftmals die genannten Steuern weit überragend, die Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer. Sie treffen nicht den Umsatz, sondern den Gewinn, also eine Bereicherung; aus diesem Grunde konnte sich der Gesetzgeber auch schon bei der AufzD. nicht entschließen, für diese Abgaben einfach, wie im wesentlichen bei den Abgaben auf den Umsatz der Güter, völlige Freiheit eintreten zu lassen. Die AufzD. verfolgte in ihren §§ 9, 10 das System, daß die Steuer in einigen Fällen praktisch beseitigt wurde (so die Einkommensteuer bei Übernahme von Grundstücken in das Privatvermögen, die Körperschaftsteuer bei Übernahme von Gegenständen älteren Besitzes in das Betriebsvermögen bei Fortführung der Steuerwerte), daß sie in anderen Fällen ganz bestehen blieb (die Liquidationssteuer bei Übernahme in das Privatvermögen), daß endlich in weiteren Fällen Erleichterungen eintraten (für die Einkommensteuer bei Übernahme von Gegenständen älteren Besitzes in das Betriebsvermögen). Gleichwohl blieben in vielen Fällen erhebliche Steuern

übrig, welche die Auflösung erschwerten; der Reichsfinanzminister hat daher in dem Erlaß vom 16. Dezember 1932, S. 1953—150 III, im Billigkeitswege weitere Erleichterungen angeordnet.

Die (aufgehobene) Erste DWD. ging andere Wege. Ihr § 6 änderte nichts an den Steuern, „die nach den gesetzlichen Vorschriften geschuldet werden“. Er ließ also den bestehenden, allgemeinen Rechtszustand der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer unberührt und darüber entscheiden, ob und in welcher Höhe Steuern durch die Umwandlung und Auflösung überhaupt entstehen. Soweit es der Fall ist, wurden nach Abs. 1, Abs. 2 Satz 1 des genannten § 6 die sich ergebenden Steuerbeträge gleichmäßig auf ein Drittel herabgesetzt. Die Begründung zum St.-ErlG. bemerkt hierzu in Abs. 12:

„Eine vollständige Freistellung würde im Hinblick auf etwa vorhandene stille Rücklagen, die bei der Umwandlung oder Auflösung zur Auflösung kommen, vom Standpunkt der gleichmäßigen Behandlung eines Steuerpflichtigen gesehen, ein zu großes Entgegenkommen sein.“ Vgl. hierzu auch Reinhardt, DStZ. 34, 525.

Die Auslegung des § 6 der I. DWD. bereitete jedoch erhebliche Schwierigkeiten. Insbesondere ergaben sich aus der Rechtsprechung des RFG. zu den früheren Umwandlungen für die Einkommen- und Körperschaftsteuer des übernehmenden Gesellschafters Folgen, die von der Umwandlung und Auflösung nach den neuen Vorschriften in vielen Fällen hätten abhalten können. Daher schlugen die Ausleger mehrfach Wege vor, auf denen diese Nachteile durch Anwendung anderer Urteile des RFG. vermieden werden sollten. (Vgl. z. B. Böttcher-Meilicke, 1. Auflage S. 87 ff.; Ott, StW. 34, 835 ff.; Knof, St.Arch. 34, 261 f.). Jedoch blieben die Folgen solange, bis der Reichsfinanzhof sich mit den neu auftauchenden Fragen hätte beschäftigen können, zweifelhaft; auch reichten die Erleichterungen selbst bei weitherziger Auslegung vielfach nicht aus, um einen genügenden Anreiz zur Umwandlung oder Auflösung zu bieten (Erlaß vom 9. März 1935, III 1). Es ist daher sehr zu begrüßen, daß sich das Reichsfinanzministerium zu einer völligen Neuordnung der Vorschriften über die Erleichterungen bei der Körperschaft-, Einkommen- und Gewerbesteuer entschlossen hat, wie sie jetzt in den §§ 7, 8 der Zweiten DWD. vorliegt. Diese Erleichterungen sind nun nicht nur positiv weitgehend geordnet, sondern sie gehen auch erheblich über die Erleichterungen der I. DWD. hinaus. Dazu kommt noch eine fernere Erleichterung für die Auflösung von Grundstücks Gesellschaften nach Abschn. III, 1 des Erlasses vom 9. März 1935.

Die Bedeutung und die Schwierigkeit des Gegenstandes erfordern für ein tieferes Eindringen eine ausführliche Darstellung, bei der insbesondere auch der nach den allgemeinen Rechtsfällen und der Rechtsprechung des RFG. sich ergebende Rechtszustand überall vorangeschickt und be-

rücksichtigt wird. Nur so läßt sich nicht nur ein volles Verständnis für die positive Regelung der §§ 7 und 8 erzielen, sondern auch die Möglichkeit einer Entscheidung in den immer noch verbleibenden Grenz- und Zweifelsfällen, die bei der praktischen Anwendung auftreten können. Auch entscheidet es sich ja nach wie vor nach den allgemeinen Rechtsgrundsätzen, ob überhaupt eine Körperschaft-, Einkommen- und Gewerbesteuer entsteht, und wie sie zu berechnen ist. Dies aber bildet für die meisten Bestimmungen der §§ 7, 8 erst die Grundlage zu ihrer Anwendung. Im folgenden wird daher der allgemeine Rechtszustand und die Spruchpraxis des RFG. überall zunächst dargelegt und dann die Einwirkung durch die Spezialbestimmungen der Zweiten W.D. daraus abgeleitet.

Die allen Fällen gemeinsamen Begriffe (Umwandlung, Auflösung, Wirtschaftsgüter usw.) werden gemeinsam in diesem ersten Abschnitt behandelt.

2. Aufbau der Bestimmungen der §§ 7 und 8. Der Aufbau dieser Vorschriften ist folgender:

a) Betriebsvermögen — Nichtbetriebsvermögen. Zunächst wird völlig geschieden zwischen der Übernahme von Wirtschaftsgütern der aufgelösten Kapitalgesellschaft in ein Betriebsvermögen (§ 7) und in ein Privatvermögen (§ 8).

b) Der § 7 (Übernahme ins Betriebsvermögen) ist dann wieder wie folgt gegliedert:

In Absatz 1 wird der Rechtszustand für „Altbestand“ geordnet, nämlich für Wirtschaftsgüter, die schon Ende 1934 (bei abweichendem Geschäftsjahr 1933/34) Eigentum der aufgelösten Gesellschaft waren. Dabei wird in Ziffer 1 die Körperschaftsteuer der aufgelösten Gesellschaft geregelt, in Ziffer 2 die Einkommensteuer des Übernehmers, in Ziffer 3 die Gewerbesteuer des Übernehmers.

Absatz 2 bezieht sich sodann auf den „Neubestand“, nämlich die erst seit dem 1. Januar 1935 (bzw. Ende des Geschäftsjahres 1933/34) angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter der aufgelösten Gesellschaft; in drei Ziffern wird, parallel dem Absatz 1, die Körperschaft-, Einkommen- und Gewerbesteuer geregelt.

In Absatz 3 wird die Körperschaftsteuer der aufgelösten Gesellschaft bis zur Auflösung behandelt, sodann die Einkommensteuer der Gesellschafter aus den Gewinnen bis zur Auflösung.

Erläutert werden diese Bestimmungen in dem Erlaß vom 9. März 1935 (siehe unten den Anhang), insbesondere durch rechnerische Beispiele; auch findet sich dort die schon erwähnte weitere Erleichterung für Grundstücks-gesellschaften.

3. Kapitalgesellschaften. Der Text der §§ 7, 8 spricht, gemäß dem System der Zweiten W.D., nur von den Aktiengesellschaften; hinzukommen die

Vorschriften des § 11 für die anderen Formen der begünstigten Kapitalgesellschaften (vgl. die Anm. zu §§ 1, 2, 11 dieser DSD.). Danach kommen für die Begünstigungen folgende aufzulösende Gesellschaften in Betracht:

a) für die Umwandlung: die Aktiengesellschaft, die Kommanditgesellschaft auf Aktien und die GmbH.

b) für die Auflösung mit Liquidation: die gleichen drei Rechtsformen und außerdem die bergrechtlichen Gewerkschaften.

Wegen der übernehmenden Gesellschafter vgl. die folgenden Anmerkungen.

4. Umwandlung. Es kommen an sich alle Fälle der Umwandlung in Betracht. Das ergibt sich aus der Begriffsbestimmung in § 1 dieser DSD. in Verbindung mit ihrem § 9 Abs. 1, § 10 Abs. 1 und 2, § 11 Abs. 1. Aber auch unmittelbar spricht der Text des § 7 bei der Aufzählung der übernehmenden Gesellschafter vom Betriebsvermögen „eines Gesellschafters“ (Alleingesellschafter oder Hauptgesellschafter), oder „einer aus Gesellschaftern der AG. bestehenden Personalgesellschaft“ (also schon vorhandene oder zu errichtende Offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft oder BGB.-Gesellschaft). „Mehrere Gesellschafter“ können in anderer Rechtsform bei der Umwandlung nicht vorkommen; diese Worte beziehen sich daher nur auf die Auflösung.

Da aber die Übernahme in ein Betriebsvermögen verlangt wird, scheiden diejenigen Umwandlungsfälle aus, in denen der Übernehmer kein Betriebsvermögen hat: also die BGB.-Gesellschaft nach § 1 DurchfDSD. z. UmwG.; ferner der Alleingesellschafter (§ 8 UmwG.) oder Hauptgesellschafter (§ 6 Abs. 2 seiner DurchfDSD.), wenn er Privatperson oder Nichterwerbsgesellschaft ist und auch das auf ihn übergehende Vermögen kein Betriebsvermögen ist, durch dessen Übernahme der Gesellschafter ohne weiteres Betriebsinhaber werden würde. § 7 findet daher auf folgende Umwandlungsfälle Anwendung:

umzuwandelnde Gesellschaft: AG., KommGes. a. A., GmbH.,

Vermögensübernehmer: a) bestehende DSD. (§ 2 UmwG.) oder Komm.-Ges. (§ 12 UmwG.); § 6 Abs. 2 DurchfDSD.

b) zu errichtende DSD. oder KommGes. (§§ 2, 12 UmwG.; § 3 DurchfDSD. dazu).

c) Alleingesellschafter (§ 8 UmwG.) mit Betriebsvermögen und zwar:

aa) natürliche Person,

bb) juristische Person, wobei für diese die Beschränkung nach § 10 Abs. 2 dieser DSD. gilt.

d) Hauptgesellschafter (§ 6 Abs. 2 DurchfDSD. z. UmwG.) mit Betriebsvermögen, und zwar:

aa) natürliche Person,

bb) juristische Person, diese mit der Beschränkung nach § 10 Abs. 2.

5. Auflösung. Für die Auflösung mit Liquidation kommen alle drei Modalitäten in Betracht, die der Text des § 7 für den Vermögensübernehmer aufzählt: „ein Gesellschafter“, wenn entweder nur ein einziger vorhanden ist (§ 9 Abs. 2 der B.D.), oder wenn von mehreren Gesellschaftern nur einer Gegenstände der Kapitalgesellschaft übernimmt. „Mehrere Gesellschafter“, wenn von mehreren jeder oder einige Gegenstände übernehmen. Ebenso, wenn mehrere zu ideellen Bruchteilen einen Gegenstand übernehmen, was allerdings in diesem Falle selten sein wird; denn die Übernahme muß ja in ein Betriebsvermögen geschehen, so daß entweder dieses den mehreren zu ideellen Bruchteilen gehören müßte, oder so, daß mehrere Firmen einen Gegenstand zu ideellen Bruchteilen übernehmen, so daß der Bruchteil zu ihrem Betriebsvermögen gehört. Soweit der alleinige Übernehmer oder einer der mehreren eine juristische Person ist, gilt die Beschränkung nach § 10 Abs. 3 der B.D. Endlich die Übertragung auf eine Personengesellschaft, als welche hier wieder nur die Offene Handels- und Kommanditgesellschaft in Betracht kommen können. Mithin ergeben sich für § 7 folgende Auflösungsfälle:

übertragende Gesellschaft: AG., KommGes. a. A., GmbH., bergrechtliche Gewerkschaft.

Vermögensübernehmer:

a) bestehende oder zu errichtende OHG. oder Kommanditgesellschaft.
b) ein Gesellschafter mit Betriebsvermögen (der alleinige, § 9 Abs. 2, oder nur einer von mehreren), und zwar:

aa) eine natürliche Person,

bb) eine juristische Person (mit Beschränkung nach § 10 Abs. 3),

c) mehrere Gesellschafter mit Betriebsvermögen, und zwar jeder für sich, oder die mehreren zu ideellen Bruchteilen, wobei einer oder einige oder alle sein können:

aa) natürliche Person,

bb) juristische Person (mit Beschränkung nach § 10 Abs. 3).

d) Fusion nach § 305 HGB. (vgl. Anm. 2 a zu § 2 dieser B.D.).

6. Betriebsvermögen — Nichtbetriebsvermögen. Der Begriff des „Betriebsvermögens“ ist derjenige des allgemeinen Steuerrechts, und zwar hier, wo es sich um die Einkommen- und Körperschaftsteuer handelt, insbesondere der Begriff, der sich aus diesen beiden Gesetzen ergibt (wegen der Gewerbesteuer siehe unten Anm. 34, 35).

a) Einzelpersonen. Für das Einkommensteuerrecht haben diejenigen Steuerpflichtigen „Betriebsvermögen“, die nach dem Gewinn ver-

steuert werden, also die buchführenden Kaufleute, aber auch alle sonstigen Gewerbetreibenden (Minderkaufleute, Handwerker usw.), weiterhin die freien Berufe; endlich aber auch die Land- und Forstwirte. Das ergab sich schon für das bisherige EinkStG., da auch § 12 über das „Betriebsvermögen“ bestimmte, wenn das Wort dort auch, im Gegensatz zum § 13, nicht gebraucht wurde. Jetzt ist dies völlig klargestellt im neuen EinkStG. 1934, wo in § 4 (der an Stelle des früheren § 12 tritt) schlechthin für alle vorstehend erwähnten Gruppen von Steuerpflichtigen mit Gewinnversteuerung nunmehr der Begriff des „Betriebsvermögens“ ausdrücklich gebraucht wird. Auch wenn also Aktien oder Geschäftsanteile einer Kapitalgesellschaft zum Betriebsvermögen eines Landwirtes (man denke an eine Brennerie) oder des Angehörigen eines freien Berufes (z. B. Anteile einer Patentgesellschaft) gehören und bei Umwandlung oder Auflösung Gegenstände in dieses Betriebsvermögen übernommen werden, findet § 7 Anwendung.

Bei diesen Gruppen von Steuerpflichtigen kommt es darauf an, festzustellen, ob die Übernahme in das Betriebsvermögen erfolgt oder nicht, sowohl für § 7 wie für § 8 der Verordnung. Die Entscheidung ist häufig schwierig. Hier kann nur auf die sehr eingehende Rechtsprechung des RfSt. verwiesen werden; siehe z. B. die Zusammenstellung im Generalregister von Steuer und Wirtschaft, Band I S. 143 ff. zum Artikel „Betriebsvermögen“; ferner Weisenjee in Vierteljahrschr. für Steuer- und FinR. 1932, 53 ff. Hervorgehoben sei das Urteil des RfSt. vom 8. Mai 1934, I A 415/32, RStBl. 34 S. 857 (= StBl. 34 Nr. 457), wonach Rechtsgeschäfte zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern klar zum Ausdruck kommen müssen. Die Aufnahme der Betriebsgegenstände der Gesellschaft in das Privatvermögen der Gesellschafter muß danach unzweideutig und unverzüglich in der Buchhaltung in Form eines besonderen Buchungssatzes nach außen hin erkennbar gemacht werden. Hier, wo die übertragende Gesellschaft untergeht, wird der übernehmende Gesellschafter, wenn er auch Betriebsvermögen hat, die Übernahme von Gegenständen in das Privatvermögen in entsprechender Weise nach außen hin klar erkennbar machen müssen.

b) Offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften haben nach dem bisherigen § 29 EinkStG. 1925, jetzt § 15 EinkStG. 1934, nur Einkommen aus Gewerbebetrieb, sodaß ihr ganzes Vermögen immer Betriebsvermögen ist; in § 56 Abs. 1 Ziffer 7 ABewG. 1934 (bisher § 44 Abs. 2 Nr. 3 ABewG. 1931) ist das auch für das Vermögensteuergesetz besonders festgesetzt. Wegen der Gewerbesteuer siehe unten Anm. 34, 35. Das entspricht nun auch dem UmwG., da die Form der DStG. und KommGes. nur für Gesellschaften in Frage kommt, die ein Handelsgewerbe betreiben; vgl. Anm. 5 zu § 9 UmwG., Anm. 2 zu § 1 DurchfVO.

c) Juristische Personen. Das bisherige KörperStG. unterschied zwischen „Erwerbsgesellschaften“, zu denen ihrer bloßen Form wegen insbesondere gehörten: die Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Gewerkschaften, Genossenschaften usw. (vgl. § 4 KörperStG. 1925); andererseits den sonstigen juristischen Personen. Der Reichsfinanzhof hatte, nachdem er ursprünglich auch bei juristischen Personen der zuerst genannten Form die Möglichkeit von Nichtbetriebsvermögen angenommen hatte, seit dem Urteil RZfH. 15, 200 ausgesprochen, daß die „Erwerbsgesellschaften“, wenn sie **ein Gewerbe treiben**, dann nur Betriebsvermögen haben können. Nachdem in § 26 RBewG. 1925 ausgesprochen war, daß derartige Gesellschaftsformen für das Vermögenssteuerrecht ohne Rücksicht auf ihren Zweck überhaupt nur Betriebsvermögen haben können, hat der Reichsfinanzhof in weiterer Entwicklung der Rechtsprechung, unter Anschluß an die Ausführungen im Kommentar von Erwers zum KörperStG. (2. Aufl.) S. 388 ff. ausgesprochen, daß auch für die Körperschaftsteuer diese Gesellschaftsformen ohne Rücksicht auf ihren Zweck kein anderes als Betriebsvermögen haben können; vgl. RZfH. in StW. 1927 Nr. 677; 1928 Nr. 318. Im neuen KörperStG. 1934 ist der Unterschied zwischen „Erwerbsgesellschaften“ und anderen Formen von juristischen Personen gefallen. Es ist aber nicht anzunehmen, daß sich dadurch an der Rechtsprechung des RZfH. zu dieser Frage etwas ändern wird; denn die maßgebende Vorschrift des RBewG. (vgl. § 26 RBewG. 1925; § 44 RBewG. 1931) ist auch in das neue RBewG. vom 16. Oktober 1934 übernommen, vgl. dessen § 56 Abs. 1 Nr. 1—6. Die dort angeführten Gesellschaften dürften daher auch unter dem neuen Rechtszustand für die Körperschaftsteuer nur Betriebsvermögen haben. Es handelt sich um folgende Gesellschaftsarten: „Kapitalgesellschaften“ im Sinne des RBewG., nämlich: AG., KommGes. a. A., GmbH., Kolonialgesellschaften, bergrechtliche Gesellschaften; weiterhin Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften; Versicherungsvereine a. G.; sonstige juristische Personen des privaten Rechts, wenn sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten und vorwiegend die Erzielung wirtschaftlicher Vorteile für sich oder ihre Mitglieder bezwecken; unter den gleichen Voraussetzungen auch Stiftungen, Anstalten, nichtrechtsfähige Vereine und Zweckvermögen; Kreditanstalten des öffentlichen Rechts.

Soweit die vorgenannten Gesellschaftsarten hiernach nur Betriebsvermögen haben können, ist § 7 auf sie anwendbar, § 8 nicht. Dagegen können diejenigen Arten, die nur bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen Betriebsvermögen haben, also die „sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts“, die Vereine, Stiftungen, Anstalten usw., Nichtbetriebsvermögen haben, dann allerdings ausschließlich solches. Auf sie findet dann § 7 keine Anwendung; wohl aber § 8.

Bei den umgewandelten oder aufgelösten „Kapitalgesellschaften“ im Sinne des UmwG. und UmwStG., die ja nur die Form der AG., KomG. a. A., GmbH. und bergrechtlichen Gewerkschaften haben können, gehörten hiernach alle Gegenstände ihres Vermögens immer zu ihrem „Betriebsvermögen“.

7. Wirtschaftsgüter.

a) **Begriff.** Die Steuergesetze des Jahres 1934 haben an die Stelle des bisherigen Begriffs „Gegenstand“ oder „Vermögensgegenstand“ den Begriff des „Wirtschaftsgutes“ gesetzt; vgl. insbes. EinkStG. 1934 §§ 4, 6—8, 15, 16 Abs. 3, 23 Abs. 1; ABewG. 1934 §§ 2—5, 10, 12, 24, 54, 56. Hierzu bemerkt Reinhardt: Die neuen Steuergesetze S. 79: (§ 6 EinkStG. 1934) „führt im Anschluß an die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs gleichzeitig den Begriff des Wirtschaftsgutes ein. Darunter sind alle dem Betrieb dienenden Güter zu verstehen, einerlei, ob es sich um körperliche Gegenstände und Rechte, wie z. B. Patente, oder um bloße tatsächliche Zustände, wie z. B. um ungeschützte Erfindungen, Herstellungsverfahren, Fabrikgeheimnisse und dergleichen, handelt“. Der Reichsfinanzhof hat den Begriff des Wirtschaftsgutes teilweise bei der Lehre von der erweiterten steuerlichen Aktivierungspflicht des bilanzierenden Kaufmanns ausgebaut; siehe hierzu Becker, StW. 35 Sp. 239. Zu vergleichen sind von den Urteilen des RFH. z. B. grundlegend StW. 28 Nr. 417; ferner die Rechtsprechung über die Aktivierung des Geschäftswerts, StW. 30, 571—73, 810, 1461), teils auch bei anderen Steuerpflichtigen (vgl. z. B. StW. 30, 882 betr. Wasserkraft; 33, 694 betr. Anschaffungen des Pächters; RFH. 21, 163 betr. Obst- und Spargelanlagen usw.). Im Urteil StW. 28 Nr. 417 ist insbesondere ausgeführt, daß der Kaufmann entgeltlich erlangte Wirtschaftsgüter aktivieren muß, wenn die Wirtschaftsgüter „nach allgemeiner Verkehrsanschauung an und für sich einer besonderen Bewertung zugänglich sind und nach eben dieser Verkehrsanschauung einen wesentlichen und über die Dauer des einzelnen Steuerabschnitts wesentlich hinausreichenden Wert für das gewerbliche Unternehmen besitzen. Darunter können geeignetenfalls auch solche Erwerbungen fallen, die weder körperliche Sachen sind noch Rechte im bürgerlichen Sinn begründen — man denke z. B. an den Erwerb ungeschützter, aber wirtschaftlich bedeutungsvoller Erfindungen“. Einen gewissen Anhalt für den weiten Umfang des Begriffs gibt jetzt § 4 EinkStG. 1934, wo die Entnahmen und die Einlagen definiert sind. „Entnahmen sind alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Leistungen und Leistungen“ usw. „Einlagen sind alle Wirtschaftsgüter (Bareinzahlungen und sonstige

Wirtschaftsgüter)". In beiden Fällen wird also insbesondere auch das **Geld** zu den Wirtschaftsgütern im Sinne des Gesetzes gerechnet. **Der Kassebestand** macht also für die Behandlung der Wirtschaftsgüter im Sinne der §§ 7, 8 der Zweiten W.D. keine Ausnahme. Im übrigen ist der Begriff der „Wirtschaftsgüter“, wie aus Vorstehendem ersichtlich, im weitesten Sinne zu nehmen; auf der Aktivseite sind es alle körperlichen, beweglichen oder unbeweglichen Gegenstände, ferner alle Rechte jeder Art, auch bloße „Rechtslagen“, die einen Wert haben. Auf der Passivseite sind Wirtschaftsgüter alle Schulden, Haftungen oder sonstige Rechtslagen, die in den Bilanzen als Passiven vermerkt werden können. Bloße „Wertberichtigungsposten“ auf der Passivseite sind keine Wirtschaftsgüter, sondern mindern den Wert von Aktivgegenständen; es hindert aber nichts, auch für die vorliegende Bestimmung an Stelle eines Abzuges dieser Posten von den entsprechenden Aktivwerten die bisherige formale Trennung in Aktivwert einerseits, Bewertungsposten andererseits zu übernehmen. Das Grund- oder Stammkapital, die echten Reserveposten aller Art einschließlich des Gewinnvortrages sind keine Wirtschaftsgüter, sondern Saldoziffern, die sich aus der Gegenüberstellung der Gegenstände auf der Aktiv- und Passivseite ergeben.

Die „Wirtschaftsgüter“, für welche Steuererleichterung erfolgen soll, haben, wie schon in der vorhergehenden Anmerkung erwähnt, auf jeden Fall zum Betriebsvermögen der aufgelösten oder umgewandelten Kapitalgesellschaft gehört.

Ob die Gegenstände zum Betriebsvermögen „gehört“ haben, entscheidet sich nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten, nicht nach formaljuristischen. Sie gehörten jedenfalls dazu, wenn sie mit Recht aktiviert worden sind, z. B. bereits bezahlte, aber an die Kapitalgesellschaft noch nicht gelieferte Gegenstände.

Wie der Text der W.D. ergibt, kommt sie nicht nur in Anwendung, wenn das Vermögen der Kapitalgesellschaft im ganzen übergeht, wie es bei der Umwandlung der Fall ist. Vielmehr genügt es, daß auf einen Gesellschafter überhaupt Gegenstände übergehen, also auch einzelne, sogar nur ein einziger (ein Grundstück, eine Fabrik, ein Patent usw.). Solcher Übergang einzelner Gegenstände auf einzelne Gesellschafter kommt bei der Auflösung einer Kapitalgesellschaft in Betracht, vgl. Anm. 2 zu § 2 der W.D.

b) **Die Unterscheidung zwischen Alt- und Neubestand.** Die Besteuerungsgrundzüge nach § 7 sind verschieden, je nachdem, ob die Wirtschaftsgüter Ende 1934 der aufgelösten Kapitalgesellschaft gehörten (Abf. 1) oder erst später erworben sind (Abf. 2); auch § 8 trifft eine solche Unterscheidung. Es handelt sich also für die einzelnen, zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft gehörigen Wirtschaftsgüter um die Feststellung ihrer Identität im „Schnittpunkt“ (Ende 1934 bzw. 1933/34). Die Frage

der Identität tritt auch sonst im Bilanzsteuerrecht (bzw. beim Betriebsvermögen) auf. Insbesondere war sie für die „spezielle Bilanzkontinuität“ des § 20 EinkStG. 1925 (jetzt § 6 Ziffer 1 letzter Satz, Ziffer 2 Satz 3 EinkStG. 1934) zu erörtern; vgl. dazu Becker: EinkStG. Band II Anm. 138, 206, 215 zu §§ 19, 20, wonach im wesentlichen die Verkehrsanschauung entscheidet. Ferner war die Frage insbesondere für die Identität von Waren zu erörtern bei der Amnestieverordnung vom 23. August 1931 in der Fassung vom 19. September 1931, und zwar bei ihrem § 17 a Abs. 5 (vgl. hierzu Lion-Hartenstein: Steuer- und Devisen-Notrecht S. 43 ff.). Dort war bei Verschweigung von Gegenständen, die Ende 1929 vorhanden waren, zugelassen, daß ihr Veräußerungspreis, höchstens aber ihr gemeiner Wert Ende 1929 von der späteren, infolge der Berichtigung auf Grund der Amnestieverordnung entstehenden Steuer frei bleibe. Dort wurde nicht verlangt, daß die Identität der Ende 1929 vorhanden gewesenen Waren mit den später verkauften nachgewiesen würde, sondern es genügte die „wirtschaftliche Identität“, und zwar der Nachweis, daß überhaupt Waren in einem bestimmten gemeinen Wert nicht angegeben waren.

Die Grundzüge dieser anderweiten Gesetzesbestimmungen können hier nicht ohne weiteres übernommen werden, vielmehr muß die Abgrenzung aus dem Sinn und Zweck der W.D. heraus erfolgen. Dabei wird einerseits der Gesichtspunkt zu beachten sein, den der Erlaß vom 9. März 1935 unter III 2 für die Unterscheidung anführt, nämlich daß sie „zur Vermeidung von Gewinnbeeinflussungen“ bestimmt ist. Andererseits darf die Tendenz der ganzen W.D. und des Umwandlungsgesetzes nicht außer acht gelassen werden, die eine gewisse großzügige Behandlung verlangt; gerade dieser ist der Erlaß a. a. O., letzter Absatz besonders gerecht geworden, wie im folgenden noch auszuführen ist.

aa) Nachdem die Unterscheidung sich gerade darauf stützt, ob ein Gegenstand vor oder nach dem „Schnittpunkt“ angeschafft worden ist, ergibt sich zunächst, daß die der kaufmännischen Anschauung in der Regel entsprechende rein wirtschaftliche Identität nicht genügt. Eine 1935 angeschaffte Maschine, die eine gebrauchte ersetzt, ist für § 7 Neubestand. Gelder, die Ende 1934 vorhanden waren, sind nicht identisch mit Vorräten oder Effekten, die 1935 daraus angeschafft worden sind. Insbesondere bei den Gegenständen des Umlaufvermögens kann nicht die kaufmännische Auffassung entscheiden. Für diese ist Warenlager = Warenlager, ein einheitlicher Bilanzposten, der sich nur der Höhe nach verändert. Der Kaufmann nimmt die Konstanz einer „stillen Reserve“ im Warenlager an, wenn er alle Jahre die bei Jahreschluß vorhandenen Waren um denselben Betrag unterbewertet. Für § 7 gilt das aber nicht. Auch wenn ein Zweifel in dieser Hinsicht bestehen könnte (vgl. die obige Anführung aus der Amnestiegesetzgebung), so zeigt, abgesehen vom er-

kennbaren Wortlaut und Sinn der Bestimmung, der Erlaß des Reichsfinanzministers klar den Willen des Ordnungsgebers. Auch für die Gegenstände des Umlaufvermögens ist daher grundsätzlich für jeden einzelnen Bestandteil zu unterscheiden, ob er vor oder nach dem „Schnittpunkt“ angeschafft ist; das gilt ganz besonders für Waren, Außenstände und Wertpapiere. Es ist zweifellos, daß dadurch bei größerem Geschäftsumfang praktische Schwierigkeiten hervorgerufen werden können. Zu einem sehr wesentlichen Teil werden sie durch Abschnitt III, 2 letzter Absatz des Erlasses vom 9. März 1935 gemildert. Danach soll bei Umwandlungen und Auflösungen, die zum 31. Dezember 1935 oder später erfolgen, vom Finanzamt angenommen werden, daß alle Waren und Außenstände erst seit dem 1. Januar 1935 beschafft, also Neubestand sind (keine Bewertungsfreiheit); der Steuerpflichtige kann das Gegenteil beweisen. Hieraus ist zu folgern, daß für alle Auflösungen und Umwandlungen vor dem 31. Dezember 1935 die Vermutung nicht gilt. Kaemmel (S. 222) deutet dies dahin, daß für alle Umwandlungen und Auflösungen in den Jahren 1934 und 1935 der ganze zweite Absatz des § 7 überhaupt keine Anwendung findet. Aus dem Verordnungstext könnte man das nicht entnehmen; aber eine solche Verwaltungsübung wird — und das wird auch als ihr Grund angeführt — sehr wesentlich der Vereinfachung dienen.

Im übrigen wird sich praktisch auswirken, daß sich die Kaufleute, bei denen gerade im Warenlager häufig die wesentlichste „stille Reserve“ durch Unterbewertung ruht, außer im Falle offenkundiger Preissteigerung oft genug schwer entschließen werden, durch Einsetzung eines „anderen Wertes“ nach § 7 Abs. 1 Ziffer 1 eine stille Reserve im Warenlager zu offenbaren; insofern wird auch bei Vornahme der Trennung in Alt- und Neubestand das Warenlager (vielleicht auch aus ähnlichen Gründen das Vorkontokonto) kaum eine besonders große Rolle spielen.

In welcher Weise bei Vornahme der Trennung überhaupt der Steuerpflichtige den Nachweis für den Anschaffungszeitpunkt führt, richtet sich nach Lage des Falles.

bb) Fraglich ist, wie **Veränderungen** von Altbestand zu behandeln sind, die nach dem „Schnittpunkt“ vorgenommen werden. Man könnte daran denken, derartige Veränderungen immer dem Abs. 2 zu unterstellen. Gerade bei solchen Veränderungen wird aber eine andere Auslegung am Platze sein und daher die wirtschaftliche Beurteilung entscheiden müssen. Ob ein einzelner Gegenstand durch tatsächliche Veränderungen wirtschaftlich zu einem anderen geworden ist, hängt von der Lage des Falles und der Anschauung des Verkehrs ab. Ein unbebautes Grundstück dürfte danach etwas anderes sein als eines, das inzwischen bebaut worden ist; in diesem Fall ist nur das Grundstück selbst geblieben

und nach Abs. 1 zu berücksichtigen. Beim bloßen Umbau eines Gebäudes wird meist die Identität für den Verkehr gewahrt bleiben. Hierbei und bei anderen tatsächlichen Änderungen darf man für die Auslegung des § 7, der Tendenz des Gesetzes entsprechend, nicht engherzig verfahren; insbesondere ist die „spezielle Bilanzidentität“ des bisherigen § 20 Eink.-StG. hier nicht heranzuziehen. Ein bisheriges Wohnhaus ist identisch mit dem daraus durch Veränderungen gemachten Bürohaus; eine umgebaute Maschine bleibt identisch; ebenso Tiere, die inzwischen heran- gewachsen sind, usw.

Zweifellos werden sich auch bei Zugrundelegung obiger Erwägungen noch Schwierigkeiten für die praktische Anwendung ergeben können. Nur ein verständnisvolles Zusammenwirken von Steuerbehörde und Steuerpflichtigen wird sie beseitigen können. Die Tendenz des Gesetzes, Umwandlungen und Auflösungen von Kapitalgesellschaften zu erleichtern, wird überall die Richtschnur abgeben.

8. Ausländische Gesellschaften und Gesellschafter. Wie schon oben in Anm. 4 zu § 1, Anm. 6 zu § 2 dieser Verordnung ausgeführt, können bei der Umwandlung zwar nicht umzuwandelnde ausländische Gesellschaften in Frage kommen und auch nicht neu zu errichtende ausländische Personalgesellschaften, wohl aber ausländische Gesellschafter in anderer Rechtsform, auf die Vermögen übergeht. Ferner können bei der Auflösung mit Liquidation sowohl aufzulösende ausländische Kapitalgesellschaften wie ausländische Gesellschafter grundsätzlich in Betracht kommen. § 7 bringt jedoch hier eine Beschränkung: Das Vermögen der aufgelösten Kapitalgesellschaft darf, um der Behandlung nach § 7 teilhaftig zu werden, nur **in ein inländisches Betriebsvermögen** übergehen. Ein im Ausland wohnender Ausländer oder eine dort domizilierte Gesellschaft muß also die Vermögensstücke in eine inländische Niederlassung (Haupt- oder Zweigniederlassung) übernehmen; damit unterliegen sie dann der inländischen beschränkten Steuerpflicht. Dabei ist zu berücksichtigen, daß es nach allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen ist, ob im Inland befindliches Vermögen eines ausländischen Eigentümers hier ein „Betriebsvermögen“ darstellt. Ein einzelnes Grundstück würde diese Voraussetzung nicht erfüllen, auch wenn es einer ausländischen Aktiengesellschaft, die ein Gewerbe betreibt, gehört; ebenso Effekten, Hypotheken oder sonstiges Kapitalvermögen an sich; vgl. zu Vorstehendem auch R.F. in StW 29 Nr. 359; 31 Nr. 219; 32 Nr. 777. Vielmehr muß das im Inland befindliche Vermögen einem gewerblichen Zwecke gewidmet sein (oder einem landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen, einem freien Beruf). Andernfalls liegt Übernahme in ein Privatvermögen nach § 8 vor.

Im übrigen bezieht sich die Einschränkung nicht nur auf Ausländer, sondern auch auf Inländer. Wenn z. B. eine deutsche Firma die Ver-

mögensstücke in eine ausländische Niederlassung übernehmen würde, so käme § 7 nicht zur Anwendung.

II. Abschnitt. Die Körperschaftsteuer der aufgelösten Kapitalgesellschaft.

A. Die Körperschaftsteuer nach den allgemeinen Vorschriften und der Rechtsprechung.

9. Grundsätzliches. Die §§ 7, 8 haben an sich an der durch Auflösung einer Kapitalgesellschaft entstehenden Körperschaftsteuer insofern nichts geändert, als nichts Besonderes darüber bestimmt wird, ob und wann dabei eine Steuer entsteht, wie sie konstruiert und technisch veranlagt wird, was für die Berechnung als Anfangsvermögen angesehen wird usw. Es gelten also grundsätzlich die Vorschriften des allgemeinen Rechts, insbesondere des KStG. und der Rechtsprechung. Nur in zwei Punkten greifen die §§ 7, 8 ändernd ein: mit Bestimmungen über die Berechnung des Endvermögens, und (in § 7 Abs. 1 Ziffer 1) mit einer Milderung des Steuerfalles. Zum vollen Verständnis ist, wie schon oben bemerkt, der allgemeine Rechtszustand zunächst darzulegen.

10. Bei der Umwandlung: Fusionssteuer. Die Umwandlung nach dem UmwG bewirkt, daß das gesamte Vermögen der Kapitalgesellschaft auf den Vermögensübernehmer übergeht. Für die Körperschaftsteuer hat das nicht die Liquidationsteuer zur Folge, sondern die Fusionssteuer.

Maßgebend war bisher § 18 Abs. 2 KStG. 1925. Danach ist die „Fusionssteuer“ als eine Abart der „Liquidationsteuer“ (§ 18 Abs. 1) zu erheben, wenn das Vermögen einer Erwerbsgesellschaft mit oder ohne Liquidation auf einen anderen übergeht. In diesem Fall ist die Differenz zwischen der empfangenen Gegenleistung einerseits, dem in der letzten Körperschaftsteuerbilanz ausgewiesenen Reinvermögen andererseits mit 20% zu versteuern (mit gewissen Zu- und Abrechnungen). Die Auslegung nahm hierzu an, daß in den Fällen, in denen keine Gegenleistung für die Übertragung des Vermögens gewährt wird, an Stelle des Wertes der empfangenen Leistung **der gemeine Wert** des übertragenen Vermögens tritt. So insbesondere Übers: KSt (2. Aufl.) Anm. 44 zu § 18, und zwar gerade für die Fälle, in denen „die übernehmende Gesellschaft vor der Fusion alle Anteile der zu übernehmenden Gesellschaft erworben hatte, oder wenn der einzige Gesellschafter einer GmbH. das Vermögen derselben im ganzen auf sich überträgt“. Die Begründung liegt im Sinne der Liquidations- und der Fusionssteuer, nämlich der Nachhebung bisher nicht versteuerter Gewinne, ähnlich der Besteuerung nach § 30 EStG.

1925; vgl. so Evers, Anm. 2 zu § 18. Eine besondere Ausnahme von der Fusionssteuerpflicht enthielt § 18 Abf. 3, wenn das Vermögen als Ganzes auf eine Erwerbsgesellschaft oder Körperschaft des öffentlichen Rechts übergeht. Eine Entscheidung des RFG. über die Fusionssteuer, wenn keine Gegenleistung für die Vermögensübertragung gewährt wird, ist nicht bekannt geworden.

Im neuen KörpStG 1934 ist an die Stelle des bisherigen § 18 Abf. 2 der § 15 getreten¹. Sein Absatz 1, der die Fusionssteuerpflicht ausspricht, stimmt im System und im wesentlichen Wortlaut, soweit er hier interessiert, mit der früheren Regelung überein. Auch hier soll die Fusionssteuer entsprechend der Liquidationssteuer (jetzt § 14) erhoben werden mit der Maßgabe, daß der Wert der für die Vermögensübertragung gewährten Gegenleistung zu berücksichtigen ist. Das Gesetz bestimmt auch hier nicht, ob an Stelle der Gegenleistung der Wert des übertragenen Vermögens tritt, wenn keine Gegenleistung gewährt wird. Man wird aber auch für die Neuregelung sich hinsichtlich der Steuerpflicht an sich der Auffassung von Evers anzuschließen haben. Am Sinne der bisherigen Regelung wollte das neue Gesetz nichts ändern. Man kann auch nicht sagen, das UmwG. und UmwStG. zeigten, daß die Umwandlung erwünscht sei und erleichtert werden müsse, so daß der neue § 15 nicht ausdehnend ausgelegt werden dürfe; der Gesetzgeber habe doch sicher an diesen Fall gedacht, wie schon die Überschrift des neuen § 15 „Verschmelzung (Fusion) und Umwandlung“ zeige und würde den Fall einer fehlenden Gegenleistung ausdrücklich geregelt haben, wenn er eine Steuer darauf habe erheben wollen. Dieser Argumentation ist entgegenzuhalten, daß der Gesetzgeber mit dem UmwStG, wie bemerkt, das bisherige System der Liquidations- und Fusionssteuer als solches nicht hat verlassen wollen, sondern nur gewisse Einzelpunkte anders geregelt hat. Und ferner zeigt gerade der § 7 der vorliegenden DD., daß der Verordnungsgeber mit einer Körperschaftsteuer auf die stillen Reserven (im wesentlichen werden diese durch die Liquidations- und Fusionssteuer getroffen) gerechnet hat und sie nicht ganz beseitigen, sondern nur stark herabsetzen wollte. Grundsätzlich entsteht daher auch nach dem neuen Rechtszustand bei der Umwandlung nach dem UmwG. die Fusionssteuer bei der umzuwandelnden Gesellschaft.

Für ihre Berechnung ist von der letzten Körperschaftsteuerbilanz dieser Gesellschaft auszugehen, vgl. § 15 KörpStG. 1934. Muß dieser aber, wie Evers a a O. sagt, nach den allgemeinen Vorschriften, also

¹ Nach § 29 der Ersten DD. z. KörpStG. 34 gilt für die Auflösung und Abwicklung (Liquidation), Verschmelzung (Fusion) und Umwandlung bei der Veranlagung 1934 noch das KörpStG. 1925.

unabhängig von der Sonderregelung in §§ 7, 8 der W.D., der gemeine Wert des übergehenden Vermögens gegenübergestellt werden? Evers verweist dabei ausdrücklich auf seine Anm. 17, wonach bei Liquidationsverteilung in natura ebenfalls der gemeine Wert anzusetzen ist, also der zu erzielende Einzelverkaufspreis gemäß § 10 ABewG. 1934 und 1931, und zwar im Zeitpunkt der Übertragung der Gegenstände. Dadurch kann sich für zahlreiche Positionen des übergehenden Vermögens ein Unterschied gegenüber der bisherigen steuerlichen Bewertung ergeben, die entweder den Anschaffungspreis abzüglich Abschreibungen oder den Teilwert, nur in wenigen Fällen den gemeinen Wert im Sinne der Einzelveräußerung enthalten. Man wird statt dessen für das neue Recht im Hinblick darauf, daß bei der Umwandlung das Vermögen im ganzen übergeht, jedenfalls nicht den gemeinen Wert, sondern den Teilwert auch hier zugrunde legen müssen, und zwar unter Berücksichtigung des Betriebszusammenhanges der einzelnen Gegenstände. Das entspricht dem § 12 ABewG. 1934, wonach Wirtschaftsgüter, die einem Unternehmen dienen, in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen sind. Es entspricht ferner den neuen Bewertungsvorschriften in § 6 EinkStG. 1934, die überall, auch für Entnahmen, den Teilwert und gar nicht mehr den gemeinen Wert vorschreiben. Es entspricht schließlich der Sachlage, da ja hier das Vermögen als Ganzes übergeht.

Gegenüber dieser allgemeinen Rechtslage stellen nun die §§ 7 und 8 für die Bewertung des übergehenden Vermögens eine Sonderregelung auf; s. dazu unten Anm. 13 ff. und ferner Anm. 3 zu § 8. **Wegen des Besteuerungszeitraums** und der sich dadurch ergebenden Besonderheiten siehe unten Abschnitt C, Anm. 15 ff.

11. Fortsetzung: Der Fortfall der Fusionssteuer. § 15 Abs. 2 KorpStG. 1934 enthält, ähnlich dem früheren § 18 III, die Beseitigung der Fusionssteuer für gewisse Fälle. Jedoch bringt der neue Rechtszustand, worauf Römer, StArch. 1934 S. 351 zutreffend hinweist, erhebliche Änderungen gegenüber dem früheren. Es wird jetzt für die Steuerfreiheit verlangt, daß das Vermögen als Ganzes „gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten der übernehmenden Gesellschaft“ übergehen muß. Und ferner muß sichergestellt sein, daß der freigelassene Gewinn später der Körperschaftsteuer unterliegt, indem nämlich die übernehmende Gesellschaft die letzten Körperschaftsteuerwerte der aufgelösten Gesellschaft weiterführt. **Im Falle der Umwandlung** nach dem UmwG. findet daher die Befreiung von der Fusionssteuer keine Anwendung. Es wäre ja nur an den Fall zu denken, daß der übernehmende Einmann (§ 8 UmwG.) oder Hauptgesellschafter (§ 6 II DurchfW.D.) eine inländische Kapitalgesellschaft im Sinne des neuen KorpStG. ist. Allein dieser gewährt bei der Umwandlung keine Gegenleistung in Gestalt von Gesellschaftsrechten.

Anders, wenn nicht eine Umwandlung nach dem UmwG. erfolgt, sondern eine Fusion mit Liquidation nach § 305 HGB. vorgenommen wird; auch diese fällt unter vorliegenden § 7, siehe oben Anm. 2a zu § 2 dieser WD. Dann fällt die Fusionssteuer, soweit die Voraussetzungen des neuen § 15 Abs. II KorpStG. 1934 gegeben sind, ganz fort.

12. Bei der Auflösung: Liquidationssteuer. Maßgebend war bisher § 18 Abs. 1 KorpStG. 1925. Danach wird im Falle der Auflösung einer Erwerbgesellschaft dem Gewinn „des letzten Steuerabschnitts“ vor der Auflösung die Differenz hinzugesetzt, die sich ergibt aus der Vergleichung des Reinvermögens in der letzten Körperschaftsteuerbilanz mit dem „zur Verteilung kommenden Vermögen“. (Es finden noch gewisse Zurechnungen statt, siehe Anm. 15.) Das zur Verteilung kommende Vermögen ist bei Durchführung der Liquidation einer Kapitalgesellschaft in der Regel Barvermögen, welches nach Verfüßberung sämtlicher Vermögensgegenstände und Bezahlung aller Schulden übrigbleibt. Soweit dagegen nicht eine Verfüßberung der Vermögensgegenstände erfolgt, sondern eine Zuteilung in natura, ist nach der oben schon erwähnten Auffassung von Ebers, Anm. 17 zu § 18 KorpStG., der gemeine Wert der zuteilten Gegenstände maßgebend, und zwar im Zeitpunkt der Übertragung der Gegenstände.

An Stelle des eben erwähnten § 18 Abs. 1 KorpStG. 1925 ist jetzt § 14 KorpStG. 1934 getreten.¹ Er hat das System der Liquidationssteuer, soweit es zu diesem Punkte hier interessiert, nicht wesentlich verändert. Wiederum ist als Gewinn „das zur Verteilung kommende Vermögen“, genannt „Abwicklungs-Endvermögen“, dem Vermögen gegenüberzustellen, „das am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres der Veranlagung zur Körperschaftsteuer zugrunde lag“, jetzt genannt „Abwicklungs-Anfangsvermögen“. Auch hier fragt es sich, ebenso wie oben in Anm. 10 für die Fusionssteuer, ob nach den allgemeinen Vorschriften — ohne die Sonderregelung der §§ 7, 8 — bei Naturalzuteilung der gemeine Wert oder der Teilwert einzusehen ist. Für den gemeinen Wert spricht hier, daß im Gegensatz zu den Umwandlungsfällen das Vermögen nicht im ganzen übergeht, und daß auf den Zusammenhalt des Vermögens, wie Anm. 2 zu § 2 für die Fälle der Auflösung dargelegt, hier nicht gesehen wird, ja daß, da die Anteile der Gesellschafter an den zu übernehmenden Gegenständen sich verschieben können (Anm. 3 zu § 2), für einen Gesellschafter der Übergang eines einzelnen Gegenstandes genügt (so auch Knof, StArch. 34, 259). In den Fällen, in denen hiernach das Vermögen der aufgelösten Kapitalgesellschaft seinen inneren Betriebszusammenhang verliert, rechtfertigt sich die Anwendung des ge-

¹ Vgl. die Fußnote zu Anm. 10.

meinen Werts. Es handelt sich auch wörtlich dann nicht mehr um „Wirtschaftsgüter, die einem Unternehmen dienen“, § 12 ABewG. 1934. Fraglich kann nur sein, ob dieser Grundsatz auch dann gelten soll, wenn bei der Liquidation einer Kapitalgesellschaft ein Geschäft in seiner Gesamtheit auf einen oder mehrere Gesellschafter übertragen wird, die es fortführen, so daß, obwohl es sich um Liquidation und um Singularsukzession handelt, eine tatsächliche Betriebsverbundenheit und eine Fortführung des Unternehmens bestehen bleibt. Auch für die Übertragung einer Filiale, eines Zweigwerkes, einer einzelnen Betriebsstätte auf einen oder mehrere Gesellschafter kann die Frage auftauchen. M. E. wäre es gerechtfertigt, in diesem Falle wieder den Grundsatz des § 12 ABewG. 1934 und § 6 EinkStG. 1934 anzuwenden und den Teilwert einzusetzen. Eine Entscheidung des RFH. zu der Frage, welcher Wert einzusetzen ist, ist nicht festzustellen. Aus der weiter unten bei der Einkommensteuer der Gesellschafter behandelten Entscheidung RFH. vom 8. August 1934, StW. 1934 Nr. 603, ist unmittelbar für die Liquidationssteuer nichts herzuleiten. Dort ist bei Übernahme des Vermögens einer GmbH. in das Privatvermögen der Gesellschafter für die Einkommensteuer der gemeine Wert angesetzt, weil es sich um die „volle Verwirklichung etwaiger Gewinne“ handelt. Für die Liquidationssteuer der Gesellschaft kommen nicht notwendig die gleichen Gesichtspunkte wie für die Einkommensteuer der Gesellschafter in Frage.

Wegen der Steuer bei Fusion nach § 305 HGB. vgl. oben Anm. 11 a. E.

Die §§ 7 und 8 der Zweiten W.D. enthalten auch für die Liquidationssteuer Bestimmungen über die Berechnung des Endvermögens, und zwar die gleichen wie für die Fusionssteuer bei der Umwandlung; sie werden gemeinsam in Anm. 13, 14 behandelt.

Wegen des Besteuerungszeitraums und der sich dadurch ergebenden Besonderheiten s. unten Abschn. C, Anm. 15 ff.

B. Die Bewertung des Endvermögens nach § 7.

13. Beim Neubestand: Gewinnbilanz. Bei den Wirtschaftsgütern, die nach Ende 1934 (bzw. des Geschäftsjahres 1933/34) angeschafft oder hergestellt worden sind (vgl. oben Anm. 7), enthält sowohl für die Fusionssteuer wie für die Liquidationssteuer Abs. 2 Z. 1 des § 7 eine verbindliche Abweichung von dem vorstehend dargelegten Rechtszustand. Diese Abweichung bedeutet für die Körperschaftsteuer eine erhebliche Vergünstigung gegenüber dem allgemeinen Recht, denn sie beseitigt für die Kapitalgesellschaft die Besteuerung der stillen Reserven bei der Umwandlung oder Auflösung. Der Grundgedanke der Fusions- und Liquidationssteuer besteht ja gerade in der Erfassung dieser stillen Reserven; daher wird nach den allgemeinen

Vorschriften ungewöhnlicherweise der letzten Ertragsbilanz (Gewinnermittlungsbilanz) eine Vermögensbilanz mit veränderten Werten gegenübergestellt, wodurch die stillen Reserven sichtbar werden. Die Zweite W.D. hält hieran nur bei Überführung ins Privatvermögen fest, siehe die Anm. zu § 8. Für die Überführung in ein Betriebsvermögen dagegen beseitigt die W.D. grundsätzlich für den Neubestand (und, falls der Steuerpflichtige nichts anderes wählt, auch für den Altbestand) die Besteuerung der stillen Reserven. Denn nichts anderes bedeutet es, wenn für die Bewertung der Wirtschaftsgüter die Vorschriften über die Gewinnermittlung nach § 6 KorpStG. 1934 in Verbindung mit §§ 4—6 EinkStG. 1934 maßgebend sein sollen (über die Einzelheiten siehe unten Anm. 14). Es findet damit dieselbe Bewertung statt wie nach den vorangegangenen Körperschaftsteuerbilanzen, und es werden nur Ertragsbilanzen miteinander verglichen. Auch der Steuerfuß ändert sich für den Neubestand nicht. Man kann daher sagen, daß für den Neubestand in der Regel die normale Körperschaftsteuer gilt.

Ganz unbeschränkt gilt dies jedoch auch beim Neubestand nicht. Nr. 1 des zweiten Absatzes des § 7 regelt die Bewertung für das „Abwicklungsendvermögen“ in der Umwandlungs- und Auflösungsbilanz (siehe unten Anm. 16, b und 17, b), abweichend von §§ 14, 15 KorpStG. 1934 (§ 18 KorpStG. 1925), völlig selbständig und für diesen besonderen Zweck. Neben der Umwandlungs- und Auflösungsbilanz muß, wie in den Anm. 16 und 17 zu a dargetan ist, eine letzte Gewinnermittlungsbilanz errichtet werden, und zwar für den gleichen Zeitpunkt. Nun sind zwar die Bewertungsgrundsätze dieser Bilanz für den Neubestand dieselben wie in der Umwandlungs- und Auflösungsbilanz. Sie geben aber selber auch gewisse Wahlfreiheiten, siehe unten Anm. 14. Kann nun z. B. in die letzte Gewinnbilanz ein Gegenstand des Neubestandes mit dem niedrigeren Gewinnwert eingeseßt werden, in die Umwandlungs- oder Auflösungsbilanz dagegen mit dem höheren Anschaffungspreis? Die Frage ist m. E. zu bejahen, angesichts der völlig selbständigen Regelung und systematischen Bedeutung des § 7 Abs. 2 Nr. 1. Für die Körperschaftsteuer wird das Ergebnis das gleiche bleiben; denn die niedrigere Bewertung in der letzten Gewinnbilanz wird durch die höhere Bewertung in der Umwandlungs- oder Auflösungsbilanz, die ja die volle Körperschaftsteuer erfordert, wieder aufgehoben. Aber für die Einkommensteuer entstehen erhebliche Unterschiede; infolge der Verkoppelung (siehe unten Abschnitt III) zahlt der Gesellschafter auch in diesem Falle für die Werterhöhung ein Drittel der Einkommensteuer, darf dann aber später auf den höheren Betrag Abschreibungen oder Absetzungen machen und geht ferner für den Fall einer späteren Veräußerung von einem höheren Anfangswerte aus. Im umgekehrten Falle, wenn ein Gegenstand des Neubestandes in die letzte Gewinnbilanz mit dem Anschaffungspreis eingeseßt wird, in die

Auflösungs- oder Umwandlungsbilanz mit dem niedrigeren Teilwert, tritt für die Körperschaftsteuer eine Ermäßigung ein; denn der Verlust nach der Gewinnbilanz steht der Verlust aus der Umwandlungs- oder Liquidationsbilanz gegenüber, der nach den unten folgenden Ausführungen abzugsfähig ist. Außerdem unterliegt nunmehr der Differenzbetrag, da er in der für die Verköpplung maßgebenden Umwandlungs- oder Auflösungsbilanz fehlt, nicht der Einkommensteuer nach Nr. 2; dagegen erhöht sich bei einer späteren Veräußerung die tarifmäßige Einkommensteuer, weil der Anfangswert geringer war; auch sind die künftigen Abschreibungen und Absetzungen geringer.

Rechnerisch sind diese Resultate zur Zeit der Umwandlung oder Auflösung meist sehr schwer zu übersehen, ferner auch ziemlich kompliziert, so daß sie wohl nur in Ausnahmefällen zur Anwendung kommen werden. Im übrigen dürften die stillen Reserven beim Neubestand von Anlagegegenständen praktisch ziemlich unerheblich sein; umso wichtiger aber können sie bei der Bewertung der Waren und Außenstände eine Rolle spielen, siehe oben Anm. 7 zu b. Hier dürfte so manche stille Reserve des Altbestandes stillschweigend durch zutreffende Bewertung nach den Vorschriften der Gewinnbilanz aufgelöst werden.

Da die Bewertung in der Körperschaftsteuerbilanz auch für die Einkommensteuer des Gesellschafters maßgebend ist, versteuert er ebenfalls die stillen Reserven nicht; vgl. hierzu die Ausführungen Anm. 14 und ferner unten in Abschnitt III.

Auch der **Zeitpunkt der Bewertung** ist in Ziff. 1 (beider Absätze des § 7) vorgeschrieben. Bei der Umwandlung ist deren Wirksamkeit maßgebend, also die Eintragung der Umwandlung ins Handelsregister, § 4 UmwG. Ein anderer Augenblick kommt bei ihr ja auch nicht in Betracht, weil keine Liquidation stattfindet und die Vermögensgegenstände mit der Eintragung in das Eigentum des Vermögensübernehmers übergehen. Der Zeitpunkt der Umwandlung und der Übertragung fällt daher zusammen; siehe auch unten Anm. 16.

Bei der Auflösung mit Liquidation dagegen braucht der Zeitpunkt der Übertragung der Vermögensgegenstände (siehe dessen Erwähnung in Ziff. 1 des ersten Absatzes) weder mit dem Zeitpunkt des Auflösungsbeschlusses noch der Beendigung der Auflösung übereinzustimmen. Insbesondere kann zwischen dem Beschluß und der Zuteilung der Gegenstände längere Zeit liegen (siehe Anm. 2 zu § 2 und unten Anm. 17), und in dieser Zeit kann weiteres Einkommen erwachsen sein, durch Wertsteigerung der Gegenstände (z. B. bei Effekten), durch Eingang von Zinsen oder sonstigen Erträgen usw. Über deren Besteuerung siehe die ausführlichen Darlegungen in Anm. 17. Der Zeitpunkt, für den die Umwandlungs- und Auflösungsbilanz aufzustellen ist, bleibt aber nach der positiven Vorschrift der Ziff. 1 beider Absätze die Auflösung der

Gesellschaft, d. h. der Eintritt, der Beginn dieser Auflösung (vgl. auch Anm. 16 und 17 zu b).

14. Beim Altbestand: Bewertungsfreiheit. Die Regelung über die Bewertung des Altbestandes in Absf. 2 Nr. 1 ist recht eigentlich die Seele der ganzen Bestimmungen über die Besteuerung nach der Zweiten DWD. Es kreuzten sich hierbei für den Steuerpflichtigen (und sein Entschluß ist ja für die Auflösung der Kapitalgesellschaften maßgebend) verschiedenartige Interessen. Schon eine hohe Fusions- oder Liquidationssteuer konnte ihn von der Auflösung abhalten; daher setzte die I. DWD. diese Steuern auf $\frac{1}{3}$ herab. Selbst das genügt aber häufig nicht zur Erleichterung, wenn die Bewertungsgrundsätze des allgemeinen Rechts angewendet werden. Daher geht Ziffer 1 der beiden Absätze des § 7 zur völligen Beseitigung dieser Steuern auf die stillen Reserven über. Da aber zugleich eine Verkopplung der Körperschaftsteuerwerte mit der Einkommensteuer des Gesellschafters erfolgt, so hätte die reine Durchführung dieser Regelung dazu führen können, daß nun dem Steuerpflichtigen die in Zukunft für ihn erwachsende Einkommensteuer zu hoch erschiene; siehe über die Einzelheiten die Ausführungen im folgenden Abschnitt III. Daher entschloß man sich, für den Altbestand der Vermögensgegenstände in Ziffer 1 des Absf. 1 eine weitgehende Bewertungsfreiheit für den Steuerpflichtigen einzufügen. Er hat es danach ziemlich weitgehend in seiner Macht, ob und in welcher Höhe eine Körperschaftsteuer bei der Kapitalgesellschaft entstehen soll. Nur ruht auf dieser Entscheidung zugleich der absolute Zwang für die Folgen bei der Einkommen- und Gewerbesteuer; hierüber siehe unten die Abschnitte III und IV.

Die Bewertung des Altbestandes für die Körperschaftsteuer geschieht gemäß Ziffer 1 des Absf. 1 zunächst, wenn der Steuerpflichtige nicht anders wählt, genau wie beim Neubestand. Es wird eine Gewinnermittlungsbilanz nach steuerlichen Grundsätzen aufgestellt, und damit ist die Besteuerung der stillen Reserven bei der Kapitalgesellschaft beseitigt; alles was oben Anm. 13 gesagt ist, gilt entsprechend auch für den Altbestand. **Die Gewinnermittlungsvorschriften** in den §§ 4—6 EinkStG. besagen in den hier hauptsächlich interessierenden Punkten kurz folgendes:

beim Anlagevermögen: Anschaffungspreis abzüglich Abschreibungen; nach Wahl des Steuerpflichtigen statt dessen der Teilwert, wenn er niedriger ist; bei Altbestand höchstens der Bilanzansatz des Vorjahres.

beim Umlaufvermögen sowie Grund und Boden: Anschaffungspreis; nach Wahl des Pflichtigen der Teilwert, wenn er niedriger ist (ohne Beschränkung auf den Bilanzansatz des Vorjahres).

Wegen des hierbei maßgebenden Bewertungszeitpunktes siehe die Ausführungen in den Anm. 13, 16 b und 17 b.

Gegenüber dieser Bewertungsmethode läßt Ziff. 1 des Abs. 1 zu, daß die Gegenstände „mit einem anderen Wert“ angesetzt werden. Nur eine Höchstgrenze ist vorgeschrieben: Höchstens der „Teilwert im Zeitpunkt der Übertragung“. Dieser Zeitpunkt fällt, wie Anm. 13, 16 ausgeführt ist, bei der Umwandlung mit dieser zusammen, § 4 UmwG.; bei der Liquidation dagegen können die Zeitpunkte weit auseinanderliegen; für die Teilwerthöchstgrenze entscheidet dann der Augenblick der Übertragung des Wirtschaftsgutes, bei Grundstücken also Auflösung und Umschreibung im Grundbuch, bei beweglichen Gegenständen Einigung und Übergabe, bei Forderungen die Abtretung usw. Der Zeitpunkt für diese Höchstbewertung ist also nicht derselbe wie derjenige der Auflösung, der im übrigen für die Auflösungs- und Umwandlungsbilanz maßgebend ist (Anm. 13, 16 zu b und 17 zu b).

Welches sind nun die „anderen Werte“, die Ziffer 1 des Abs. 1 zuläßt? Daß sie höher oder niedriger sein können als die Werte nach § 6 EinkStG., ergibt sich schon aus dem Wortlaut. Kann aber irgendeine beliebige Wertziffer zwischen Null und dem Höchstbetrag des Teilwerts zur Zeit der Übertragung eingesetzt werden? Raemmel S. 221 spricht von „völliger Bewertungsfreiheit“, woraus man einen solchen Schluß ziehen könnte. Böttcher-Meilicke S. 179 ff. unterstellen Beispiele mit Bewertungen von Null Mk., wobei sie aber eine derartige Bewertung als „immerhin fraglich“ bezeichnen. Man wird zur Entscheidung davon auszugehen haben, daß die B.D. zwar den Steuerpflichtigen nicht an die Bewertung nach § 6 EinkStG. binden wollte, daß sie aber andererseits ihm doch auch nicht beliebige Willkür einräumen wollte, was zum Charakter und den sonstigen Bestimmungen des Steuerrechts in Widerspruch stände und ja auch z. B., wie der Erlaß vom 9. März 1935 hervorhebt, gerade durch die Fassung des Abs. 2 Ziff. 1 vermieden werden sollte. Es darf sich also nicht um Phantasiezahlen handeln, sondern immerhin um einen der Werte, die sich nach Handels- oder Steuerrecht ergeben. In Betracht kommen: der gemeine Wert (§ 10 RWewG.), der fiktive Anschaffungspreis (§ 19 Abs. 2 S. 2 EinkStG. 1925); der handelsrechtliche Buchwert; der Buchwert nach der Steuerbilanz; der Börsenkurs. Berücksichtigt man, daß daneben auf Grund der Gewinnermittlungsbewertung noch der Anschaffungspreis steht (evtl. unter Berücksichtigung von Abschreibungen), ferner der Teilwert im Zeitpunkt der Umwandlung oder endgültigen Auflösung, endlich der vorangegangene Bilanzansatz; und daß ferner zwischen allen diesen Bewertungen liegende „Zwischenwerte“ angesetzt werden können (vgl. RzF. in StW. 29 Nr. 516; 30 Nr. 19, 558, 1061, ferner das Beispiel Abschn. III, 4 B, Umwandlungsbilanz im Erlaß vom 9. März 1935), so bringt alles dies bereits eine solche Mannigfaltigkeit in die Bewertung, daß damit wohl allen berechtigten Ansprüchen genügt sein dürfte.

Dies insbesondere, wenn man berücksichtigt, daß nicht etwa eine einheitliche Bewertungsart für alle Wirtschaftsgüter verlangt wird; vielmehr kann jeder Gegenstand nach einer anderen Bewertungsmethode eingesetzt werden, und auch innerhalb derselben Gruppe von Wirtschaftsgütern kann die Bewertung verschieden sein. Es können also die stillen Reserven teils ganz, teils gar nicht, teils nur zu einem Bruchteil ausgewiesen werden. Auf diese Weise haben die Beteiligten es weitgehend in der Hand, ein bestimmtes Endergebnis und damit bestimmte Steuerfolgen zu erzielen. Es kann insbesondere auch das Gesamtergebnis der Bewertung dahin gehen, daß es mit dem Anschaffungspreis der Gesellschafter für ihre Gesellschaftsanteile übereinstimmt, was für die Einkommensteuer nach Ziffer 2 des Absatz 1 von Bedeutung sein kann.

Wegen des Verhältnisses der Bilanz, die sich nach den vorstehenden Ausführungen in Anm. 13 und 14 ergibt, zur handelsrechtlichen Umwandlungs- oder Liquidationsbilanz und zur letzten Körperschaftsteuerbilanz vgl. unten Anm. 18.

C. Besteuerungszeitraum und normaler Gewinn (§ 7 Abs. 3 Satz 1); die Steuerbilanzen.

15. Allgemeiner Rechtszustand. Zum Verständnis der Regelung des § 7, die sich auf die Auscheidung und Besteuerung des „normalen Geschäftsgewinns“ der aufgelösten Gesellschaft bezieht, zugleich im Zusammenhang mit der Auslegung betr. den Zeitpunkt der „Auflösung“ nach Ziffer 1 beider Abzüge (siehe oben Anm. 13 und 14), muß zunächst der allgemeine Rechtszustand betrachtet werden.

a) **Die handelsrechtliche Regelung.** Für die Fälle der **Umwandlung** ist auf Anm. 6 zu § 3 UmwG. zu verweisen.

Für die Fälle der **Auflösung** vgl. zunächst Anm. 2 zu § 2 dieser W.D. Danach wird die Kapitalgesellschaft durch den Auflösungsbeschluß (der auch betagt oder bedingt sein kann, im Gegensatz zum Umwandlungsbeschluß, vgl. Anm. 7 zu § 8 UmwG.) oder durch ein sonstiges Ereignis aufgelöst. Damit endet ihr normales Leben, insbesondere der Betrieb ihres Handelsgewerbes, und es beginnt das Liquidationsstadium, das nicht mehr der Gewinnerzielung durch Geschäftsbetrieb gewidmet ist, sondern lediglich der Selbstauflösung: Abwicklung der laufenden Geschäfte, Umsetzung des Vermögens in Geld (bei der steuerbegünstigten Auflösung: nur soweit als zur Schuldendeckung nötig, siehe Anm. 2 zu § 2 der W.D.), Verteilung des überschüssigen Vermögens (hier: in natura) nach Ablauf des Sperrjahres. Handelsrechtlich berühren die Geschäftsvorfälle im Liquidationsstadium nicht mehr den Gewinn und Verlust, sondern nur das Vermögen. Daher werden für diese Zeit keine Gewinn-

sondern Vermögensbilanzen errichtet. Vgl. z. B. für die **Aktiengesellschaft** Staub, Anm. 6 zu § 299 HGB.; Lion, Bilanzsteuerrecht S. 41, 274. Die Bücher der Gesellschaft sind auf den Liquidationseröffnungstag abzuschließen; das kann der Schluß eines Geschäftsjahres sein, in sehr vielen Fällen aber ist es ein Tag mitten im Geschäftsjahr, so daß ein „Kumpffjahr“ entsteht; die Grundsätze für dieses sind keine anderen. Auf den Tag der Liquidationseröffnung kann zwar eine Gewinnermittlungsbilanz für den bis dahin abgelaufenen Zeitraum seit der letzten Jahresbilanz aufgestellt, Gewinn darf aber nicht mehr verteilt werden; vgl. oben Num. 6 zu § 3 UmwG. Auf den Liquidationseröffnungstag ist außerdem auf jeden Fall eine (nach Vermögensgrundsätzen aufgemachte) **Liquidationseröffnungsbilanz** aufzustellen; sodann eine gleiche für den Schluß jedes Liquidationsjahres; das kann der Schluß des bisherigen Geschäftsjahres sein, aber auch ein freies Zeitjahr seit Liquidationsbeginn, Staub, Anm. 5 zu § 299 HGB., Hachenburg Anm. 5 zu § 71 GmbHGef. Nach Beendigung der Liquidation ist eine Liquidationsschlusrechnung (keine Bilanz, vgl. Staub Anm. 1 zu § 302; Lion: Bilanzsteuerrecht S. 274) aufzustellen.

Für die **Kommanditgesellschaft a. A.** gilt das Gleiche, § 330 HGB. und Staub, Anm. 17 ff. dazu; ebenso für die **GmbH.**, § 71 GmbHGef. und Hachenburg, Anm. 3 ff. dazu. Auch für die preußischen **bergrechtlichen Gewerkschaften** ergeben sich ähnliche Grundsätze, vgl. Fran, Allg. Berggesetz Bd. I (1. Aufl.) S. 772 Anm. 18.

b) Die steuerrechtliche allgemeine Regelung.

1 a) Für die Liquidationssteuer wurde nach § 18 Abs. 1 KöStG. 1925 als „Steuerabschnitt“ derjenige Teil des Geschäftsjahres angenommen, der vom Schlusse des der Auflösung vorangegangenen Geschäftsjahres an bis zur Auflösung lief; er „verlängerte“ sich bei Durchführung der Liquidation bis zu deren Ende, „verlängerter Steuerabschnitt“. Dies galt auch bei der Fusionssteuer für Fusionen mit Liquidation; bei Fusionen ohne Liquidation mit sofortiger Verschmelzung dagegen endete dieser Steuerabschnitt mit der Verschmelzung, „verkürzter Steuerabschnitt“. Eine Zusammenstellung der möglichen Fälle gibt Evers, Anm. 42 b zu § 18 KörpStG. Die Veranlagung erfolgte erst nach Beendigung des Steuerabschnitts, auch wenn er verlängert war, bei Liquidation also regelmäßig erst nach Beendigung der Liquidation.

1 b) § 14 des neuen Körperschaftsteuergesetzes 1934, welches ja im übrigen ebenso wie das neue Einkommensteuergesetz den „Steuerabschnitt“ abgeschafft und durch das Kalenderjahr ersetzt hat, bestimmt bei der Liquidationssteuer für die „Auflösung und Abwicklung (Liquidation)“ jetzt einen besonderen „Besteuerungszeitraum“, nämlich den „Zeitraum der Abwicklung“. Dieser Besteuerungszeitraum soll drei Jahre nicht

übersteigen. **Beispiel:** Eine GmbH., deren Geschäftsjahr das Kalenderjahr ist, löst sich am 15. April 1935 auf. Dann wird nach dieser Vorschrift das Geschäftsjahr = Kalenderjahr 1934 letztmalig zur normalen Körperschaftsteuer herangezogen. Eine weitere Veranlagung erfolgt nach Beendigung der Liquidation, spätestens nach Ablauf des 15. April 1938. Bei dieser späteren Festsetzung der Liquidationssteuer ist als Abwicklungs-Anfangsvermögen das Reinvermögen zugrunde zu legen, das sich aus der Körperschaftsteuerbilanz für 1934 ergibt. Es hat sich also insofern im praktischen, rechnerischen Ergebnis nichts gegenüber dem RStG. 1925 geändert. Man wird auch die Entscheidung des RfH. in StW. 1928 Nr. 851 anzuwenden haben, wonach bei Auflösung mit Liquidation die Veranlagung nicht vor Ablauf des Sperrjahres vorgenommen werden kann.

Auch im übrigen deckt sich das neue Gesetz weitgehend mit dem alten. Insbesondere ist das Abwicklungs-Anfangsvermögen um den Gewinn des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zu kürzen, der im Abwicklungszeitraum ausgeschüttet worden ist, vgl. hierzu Evers, Anm. 16 zu § 18 Rörp.-StG. Ferner finden auf die Gewinnermittlung die sonst geltenden Vorschriften Anwendung, so daß insbesondere nach der eben erwähnten Entscheidung des RfH. in StW. 1928 die im Liquidationsabschnitt entrichtete Körperschaftsteuer und sonstigen Personalsteuern nicht abgezogen werden dürfen; vgl. hierzu jetzt § 14 Abs. 5 in Verbindung mit § 12 Nr. 2 RStG. 1934.

Für die **Fusionssteuer** gilt das gleiche wie für die Liquidationssteuer. Erfolgt die Fusion mit Liquidation, so ist auch hinsichtlich der Zeitabschnitte kein Unterschied. Erfolgt sie ohne Fusion mit sofortiger Verschmelzung, so ist ein „Abwicklungszeitraum“ nicht vorhanden, vielmehr ist die Fusionssteuer sofort nach Eintritt der Verschmelzung festzusetzen. Das gilt auch für die Umwandlung, vgl. § 33 Abs. 3 Nr. 1 der Ersten RSt.DRD. vom 6. Februar 1935, RStBl. I, 163.

Soweit Freiheit von der Fusionssteuer besteht, oben Anm. 11, fällt dadurch nach der Rechtsprechung des RfH. in RStBl. 33, 1336; StW. 34 Nr. 521 nicht etwa die Körperschaftsteuer völlig weg, sondern die Befreiung betrifft nur die Besteuerung des bei der Veräußerung realisierten Gewinns. **Der „sonstige Gewinn“ wird nach den gewöhnlichen Regeln versteuert. Diese Entscheidungen gewinnen im Hinblick auf vorliegenden § 7 erhöhte Bedeutung für die Fälle der Auflösung, wie unten Anm. 17 genauer auszuführen.**

16. Bestimmung des § 7 für die Umwandlung. Bei der Umwandlung fällt der Augenblick der Auflösung der Kapitalgesellschaft und der Vermögensübertragung zusammen. Die obigen Grundsätze des § 14 Rörp.-StG. 1934 (und des § 18 RörpStG. 1925) nebst der dazu ergangenen

Rechtsprechung können daher hier ohne weiteres Anwendung finden, und dies wird auch durch den Text des § 7 bestätigt.

a) **Letzte Gewinnermittlungsbilanz.** Daß der normale Betriebsgewinn für ein voll abgelaufenes Geschäftsjahr vor der Umwandlung nach den allgemeinen Vorschriften zur Körperschaftsteuer herangezogen wird, bedarf keiner Ausführung. Dasselbe gilt aber nach den vorstehenden Darlegungen auch für ein Kumpfgeschäftsjahr vom Ablauf des letzten vollen Geschäftsjahres bis zur Eintragung des Umwandlungsbefchlusses ins Handelsregister; vgl. hierzu auch die Ausführungen in Anm. 6 zu § 3 UmwG. Daß ein solches Kumpfgeschäftsjahr bei der Umwandlung so gut wie immer entstehen wird, ist eigentlich außer Frage; denn daß die Umwandlung gerade am Tage des Ablaufs eines Geschäftsjahres ins Handelsregister eingetragen wird, dürfte eine seltene Ausnahme sein. Insofern enthalten die Beispiele im Erlaß vom 9. März 1935 eine praktisch kaum vorkommende Vereinfachung, was sich besonders bei der Auflösung mit Liquidation bemerkbar macht, vgl. Anm. 17. Gemäß den in Anm. 15 dargelegten Grundsätzen muß der Gewinn des Kumpfgeschäftsjahres nach den §§ 6 KörpStG., 4—6 EinkStG. 1934 berechnet und voll versteuert werden. Dafür muß eine Körperschaftsteuerbilanz nach den gewöhnlichen Grundsätzen aufgestellt werden. Das entspricht also auch der ausdrücklichen Vorschrift in § 7 Abs. 3 Satz 1, weil ja das letzte volle oder Kumpfgeschäftsjahr noch Gewinne aus der „Betriebsgebarung“ der Gesellschaft enthält. Diese eben behandelte Bilanz ist dann die letzte steuerliche Gewinnermittlungsbilanz der Gesellschaft. Aus ihr ergibt sich nicht nur der letzte Betriebsgebarungsgewinn, sondern zugleich auch das steuerliche Reinvermögen (bei der Liquidation: „Abwicklungsanfangsvermögen“, siehe unten Anm. 17), mit welchem die im folgenden zu besprechende steuerliche „Umwandlungsbilanz“ zu vergleichen ist, um daraus den „Umwandlungsgewinn“ festzustellen.

b) **Die steuerliche „Umwandlungsbilanz.“** Diese Bilanz tritt an die Stelle der Berechnung, die sonst nach § 15 KörpStG. 1934 (§ 18 Abs. 2 KörpStG. 1925) den „Wert der Gegenleistung“ zur Ermittlung des Fusionsgewinnes enthält. Die Umwandlungsbilanz nimmt statt dessen die in § 7 Nr. 1 beider Absätze enthaltene, oben Anm. 13, 14 besprochene Bewertung der Gegenstände auf und stellt das Ergebnis dem unter a besprochenen „Reinvermögen“ der letzten steuerlichen Gewinnermittlungsbilanz gegenüber. Die Umwandlungsbilanz ist, wie auch Ziffer 1 beider Absätze des § 7 zutreffend hervorhebt, auf den Zeitpunkt der Umwandlung, also den gleichen Stichtag wie die letzte Gewinnbilanz zu errichten. Wenn in der Umwandlungsbilanz die gleiche Bewertung wie in der erwähnten Gewinnbilanz erfolgt, so ergibt sich keine Fusionssteuer.

Werden höhere Werte eingesetzt, so unterliegt die Differenz der Fusionssteuer, und zwar für den Neubestand voll, für den Altbestand nur zu einem Drittel. Es muß daher eine „Aufspaltung“ des Gewinnes vorgenommen werden; hierüber vgl. Anm. 19.

Es können aber für den Altbestand, wie oben Anm. 14 ausgeführt, auch niedrigere Werte eingesetzt werden; dadurch kann sich in der Umwandlungsbilanz ein geringeres Reinvermögen ergeben als in der letzten steuerlichen Gewinnbilanz, also ein **Umwandlungsverlust**. Man muß diesen aus den gleichen Gründen als abzugsfähig ansehen, die für die Abzugsfähigkeit beim Liquidationsverlust sprechen, siehe unten Anm. 17 zu bb.

Übrigens mindert sich das Vermögen in der Umwandlungsbilanz nicht um die Körperschaft- und Vermögensteuer für das Rumpfsjahr bzw. abgelaufene volle Geschäftsjahr, da diese Steuern, wie in Anm. 15 ausgeführt, bei der Liquidations- und daher auch bei der Fusionssteuer nicht abzugsfähig sind, vgl. RStBl. 28 Nr. 851; der Abzug in den Beispielen des Erlasses vom 9. März 1935 erscheint insoweit fraglich.

17. Bestimmung des § 7 für die Auflösung. Bei der Auflösung mit Liquidation dagegen erheben sich gewisse Schwierigkeiten für die Auslegung. Denn der „Abwicklungszeitraum“ erstreckt sich, wie mehrfach ausgeführt, häufig über eine längere Zeit; Auflösung der Gesellschaft, Übertragung der einzelnen Gegenstände, Beendigung der Abwicklung können weit auseinanderfallen. Privilegiert ist nur der eigentliche „Liquidationsgewinn“; der Gewinn „aus der Betriebsgebarung“ dagegen soll nach allgemeinen Grundsätzen errechnet werden.

a) **Der Gewinn aus der Betriebsgebarung; Gewinnermittlungsbilanzen.** Den Leitfaden für die steuerliche Behandlung bieten hier die oben in Anm. 15 a. E. erwähnten Entscheidungen des RFG. in RStBl. 33, Nr. 1336 und in StB. 34 Nr. 521 (im Anschluß an Evers, Anm. 49, 50 zu § 18 KörpStG. 1925). In beiden Fällen handelte es sich um Fusion mit Liquidation. Der Fusionsgewinn war daher nach dem KörpStG. 1925, § 18 Abs. 3, von der Körperschaftsteuer befreit. Der RFG. erklärt, daß sich dies nur auf den eigentlichen Fusionsgewinn bezieht, der bei der Veräußerung der Betriebsgegenstände realisiert wird. Dagegen muß der „sonstige Gewinn“ (Entscheidung im RStBl.) versteuert werden; und im zweitgenannten Urteil heißt es ausdrücklich: **„Der aus der Betriebsgebarung erzielte Gewinn wird nach den gewöhnlichen Regeln besteuert.“** Er wird ermittelt, indem auf den Tag der Auflösung eine besondere Gewinnermittlungsbilanz nach den gewöhnlichen Regeln des § 13 EinkStG. 1925 (jetzt § 6 EinkStG. 1934) errichtet wird, „bei der die Tatsache der Veräußerung des Vermögens unberücksichtigt bleibt, aus der sich also der Gewinn des abgelaufenen

Steuerabschnitts ergibt". Und zwar ist nach dem genannten Urteil dieser abgelaufene Steuerabschnitt, wenn der Tag der Auflösung nicht gerade auf das Ende des Geschäftsjahres fällt, ein Rumpfgeschäftsjahr. Anschließend steuerliche Gewinnermittlungsbilanzen sind alsdann für die weiterfolgenden Liquidationsjahre zu errichten. Wenn Evers a. a. O. sagt, Einkommen während der Liquidationszeit käme kaum noch in Frage (abgesehen von Aufsichtsratsstämien), so zeigt das Urteil in RStBl. 1933 S. 1336 einen praktischen Fall mit Einkommen, nämlich Einnahme aus Verpachtung eines Betriebes. Auch sonst können, da ja das Sperrjahr für die Übertragung des Vermögens eingehalten werden muß (vgl. oben Anm. 2 zu § 2) selbst bei Fusion mit Liquidation zahlreiche Einnahmen und Ausgaben während des Abwicklungszeitraums für den Gewinn „aus der Betriebsgebarung“ in Betracht kommen; das gilt in noch viel höherem Grade bei der sogleich zu erörternden Anwendung auf die anderen Liquidationsfälle.

Denn daß die Grundsätze dieser Entscheidungen auch für die Regelung des vorl. § 7, abweichend vom allgemeinen Recht der Liquidationssteuer nach § 14 KorpStG. 1934 (und § 18 Abs. 1 KorpStG. 1925) Anwendung zu finden haben, wäre schon dann anzunehmen, wenn nicht § 7 Abs. 3 Satz 1 es noch wörtlich, anschließend an die oben angeführten Worte des Urteils in StW. 34 Nr. 521, anordnen würde. Die Parallelität der anderen Liquidationsfälle zum Fusionsfall mit Liquidation liegt darin, daß auch bei ihnen die Gesellschaft während des Abwicklungszeitraums fortbesteht, und daß auch bei ihnen der durch die Vermögensübertragung entstehende Gewinn einer Sonderbehandlung unterworfen wird, und zwar vor allem durch die Drittelung der Steuer nach Nr. 1 des Abs. 1. (Ganz abgesehen von der wirtschaftlichen Ähnlichkeit beider Fälle, siehe Anm. 2 zu § 2 dieser V.D.). Dadurch wird die oben in Anm. 15 dargestellte Zusammenfassung des Liquidationsgewinns mit dem Gewinn des vorangegangenen Rumpf- oder vollständigen Geschäftsjahres sowie mit dem Gewinn aus der Betriebsgebarung während des Abwicklungszeitraums unmöglich gemacht. Es muß vielmehr eine Sonderung eintreten, und diese ergibt sich auf natürliche Weise durch die Art, wie die angeführten Entscheidungen die Trennung der beiden Gewinnarten vorschreiben.

Zunächst muß auch hier auf den Tag der Auflösung eine steuerliche Gewinnermittlungsbilanz errichtet werden; das ergibt ein Rumpfsjahr, wenn nicht die Auflösung mit dem Ende eines Geschäftsjahres eintritt. Der in dieser Bilanz sich ergebende Gewinn unterliegt der vollen Körperschaftsteuer nach allgemeinen Grundsätzen. Diese Bilanz ist zugleich die letzte Körperschaftsteuerjahresbilanz, aus ihr ergibt sich daher das „**Abwicklungsanfangsvermögen**“. Von dem Stichtag dieser Bilanz ausgehend, sind sodann auf den Schluß der Li-

quidationsjahre weitere steuerrechtliche Gewinnermittlungsbilanzen nach den allgemeinen Vorschriften zu errichten. In allen diesen Bilanzen ist vorzusehen, daß darin „die Tatsache der Veräußerung des Vermögens unberücksichtigt bleibt“ (R.F.H. in StW. 1934 Nr. 521), hier also die Tatsache der Übertragung der Vermögensgegenstände. (Ähnlich läßt der VI. Senat des R.F.H. bei der Errechnung der Einkommensteuer aus der Veräußerung eines kaufmännischen Geschäfts oder Anteils daran nach § 30 Abs. 1 EinkStG. 1925 die Aufstellung einer Bilanz für den gewöhnlichen Gewinn zu, in welcher die Tatsache der Veräußerung des Unternehmens unberücksichtigt bleibt; siehe hierzu unten unter bb wegen der Verlustanrechnung). Bilanzmäßig wird die „Nichtberücksichtigung“ der Übertragung der Gegenstände so bewirkt, daß sie zunächst bei der Ermittlung des „Abwicklungs-Anfangsvermögens“, wobei es sich ja um die (letzte) steuerliche Gewinnermittlungsbilanz handelt, gemäß § 6 EinkStG. 1925 bewertet werden; und daß man dann in den erwähnten weiteren Gewinnermittlungsbilanzen des Abwicklungszeitraums die zu übertragenden Gegenstände (die man auch unter einem gemeinsamen Bilanzposten „Übertragungskonto“ zusammenfassen kann) unverändert mit den Anfangswerten einsetzt. Dadurch wird eine Berücksichtigung des durch die Übertragung entstehenden Gewinns ausgeschlossen. Alle übrigen Geschäftsvorfälle bis zum Ende der Liquidation sind nach den Regeln der §§ 6 KörpStG., 4—6 EinkStG. 1934 zu behandeln. Diese weiteren Bilanzen haben also mit der Ermittlung des Übertragungsgewinns nichts zu tun, daher auch nichts mit der „Aufspaltung“ dieses Gewinnes je nach Alt- oder Neubestand (siehe unten) oder mit der Bewertungswahl nach § 7 Abs. 1 Nr. 1. Es ergeben sich noch folgende Einzelfragen für die Gewinnermittlungsbilanzen:

aa) Wie ist es mit den **Abgeschriebenungen** für Abnutzung auf die Vermögensgegenstände? Sie gehören zur „Betriebsgebarung“, so gut wie die Einnahmen aus diesen Gegenständen oder die darauf zu machenden Aufwendungen für Reparaturen, Grundsteuern usw. Dies ergibt sich schon sinngemäß; denn der Übernehmer der Gegenstände kann Abschreibungen wegen Abnutzung darauf nur vom Tage des Eigentumserwerbes an machen; dann muß die Gesellschaft sie bis zu diesem Tage machen können. Das entspricht auch der Bestimmung des § 7 Abs. 3, wonach der „bis zur Übertragung“ aus der Betriebsgebarung sich ergebende Gewinn nach allgemeinen Regeln besteuert wird; dann müssen dabei auch alle Verlustposten berücksichtigt werden, die nach allgemeinen Regeln den Gewinn beeinflussen, mithin auch die Abschreibungen für Abnutzung.

bb) Kann ein **Verlust**, der durch die Übertragung der Gegenstände eintritt, von einem Gewinn aus der Betriebsgebarung abgezogen werden?

Diese Frage ist vom RGH. für die Fusion mit Liquidation entschieden; vgl. StW. 1930 Nr. 323 und dazu Evers, Erg.-Bd. S. 200; die Abzugsfähigkeit des Verlustes wird bejaht. Das entspricht auch der Stellungnahme des VI. Senats zu der ganz parallel liegenden Frage des Verlustabzuges bei der Einkommensteuer, wenn ein Betrieb ganz oder teilweise veräußert wird, vgl. die oben erwähnten Entscheidungen StW. 1929 Nr. 170; 1932 Nr. 263. Die gleichen Gründe, die in diesen Urteilen angeführt sind, sprechen auch hier ganz allgemein für den Verlustabzug in allen Liquidationsfällen.

b) Die „Auflösungsbilanz“.

Reben den im Vorstehenden behandelten Gewinnermittlungsbilanzen steht, entsprechend der steuerlichen „Umwandlungsbilanz“, oben Anm. 16, die steuerliche „Auflösungsbilanz“, nämlich diejenige, in welcher der Gewinn berechnet wird, der durch die Übertragung der Vermögensgegenstände entsteht. Die Bilanz entspricht durchaus der gleichartigen Bilanz bei der Umwandlung; die Ausführungen oben in Anm. 16 zu b gelten daher in allen Punkten hier durchaus entsprechend. In die „Auflösungsbilanz“ werden die Vermögensgegenstände je nach Alt- oder Neubestand gemäß den Bewertungsvorschriften in Ziffer 1 beider Abjäge des § 7 eingesetzt, und der Saldo tritt an die Stelle des nach § 14 KorpStG. 1934 (§ 18 Abf. 1 KorpStG. 1925) sonst maßgebenden „Abwicklungs-Endvermögens“. Dieses wird mit dem oben unter a erörterten „Abwicklungs-Anfangsvermögen“ verglichen, also mit dem Reinvermögen, das die Körperschaftsteuergewinnbilanz für das letzte, bis zum Auflösungsstage abgelaufene volle oder Kumpfgeschäftsjahr ausweist. Der sich ergebende Gewinn ist der eigentliche Liquidationsgewinn. Er ist je nach Alt- oder Neubestand aufzuspalten, siehe Anm. 19. Wegen eines Liquidationsverlustes sowie Abzugsfähigkeit der Personalsteuern siehe oben unter a zu bb sowie Anm. 16 zu b.

18. Verhältnis zu den Handelsbilanzen. Aus den obigen Darstellungen ergibt sich die Frage, inwieweit bei der steuerbegünstigten Umwandlung und Auflösung eine Bindung an die Handelsbilanzen in Betracht kommen kann (vgl. über die Rechtsprechung wegen dieser Bindung z. B. Schierfand, VierteljSchr. 1933 S. 24; Fabisch, Jnd. u. St. 1932 S. 240; Senf, DStZ. 1934 S. 85). Eine solche Bindung kann nur insoweit in Frage kommen, als steuerliche Gewinnermittlungsbilanzen nach den allgemeinen Vorschriften zu errichten sind. Das gilt gemäß Anm. 16 bei der Umwandlung für das letzte abgelaufene volle oder Kumpfgeschäftsjahr. Bei der Auflösung gilt es nach Anm. 17 für die gleiche Zeit und für die anschließenden Gewinnermittlungsbilanzen des Abwicklungszeitraums.

Dagegen besteht keinerlei Bindung zwischen diesen Bilanzen und der

steuerlichen „Umwandlungsbilanz“ bzw. „Auflösungsbilanz“, in welcher der durch die Übertragung der Gegenstände sich ergebende Gewinn berechnet wird. Ebensovienig besteht für diese Bilanzen irgendeine Bindung an die handelsrechtliche Umwandlungsbilanz. Daß für diese selbst keine Bindung besteht, darüber vgl. Anm. 5 zu § 3 UmwG. Wie hier für das Verhältnis zwischen den vermögensrechtlichen Bilanzen Böttcher-Meiliße, S. 184.

19. Die Berechnung der Steuerdrittelung. Wie sich der Umwandlungs- bzw. eigentliche Auflösungsgewinn ergibt, ist oben in Anm. 16, 17 dargestellt. Nach dem Erlaß vom 9. März 1935 ist der sich ergebende gesamte Auflösungs- bzw. Umwandlungsgewinn „in der Weise aufzuteilen, daß die in ihm enthaltenen Bestandteile, die auf steuerbegünstigte Wirtschaftsgüter entfallen, ausgeschieden und mit den ermäßigten Steuerätzen erfaßt werden. Der verbleibende Teil des Gewinnes ist mit dem vollen Steuersatz von 20% zur Körperschaftsteuer heranzuziehen“. In welcher Weise diese „Auscheidung“ rechnerisch erfolgt, wird gleichgültig sein. Nach Kaemmel, S. 223 soll der Gewinnsaldo „aufgespalten werden nach dem Verhältnis, in dem die bewertungsbegünstigten Wirtschaftsgüter zum Gesamtvermögen stehen.“ Ob sich das rechnerisch zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen auswirkt, gegenüber einer unmittelbaren (also doppelten) Berechnung unter Trennung der begünstigten und der nichtbegünstigten Gegenstände, läßt sich nur an Hand des Einzelfalles entscheiden. Eine doppelte Berechnung wird also meist doch immer nötig sein. Der Erlaß selbst sagt von dieser Verhältnisrechnung nichts.

III. Abschnitt. Die Einkommen- und Körperschaftsteuer des übernehmenden Gesellschafters.

A. Vorbemerkung und Übersicht.

20. Grundsätzliches. Für die Einkommensteuer ergibt sich bei der Umwandlung und Auflösung eine ganze Reihe von Fragen; denn die einkommensteuerrechtlichen Wirkungen sind nach allgemeinen Grundsätzen sehr verschieden, je nachdem ob das ganze Vermögen geschlossen übergeht (wie bei der Umwandlung und einem Teil der Liquidationsfälle) oder der Einzelne nur bestimmte Gegenstände erhält (die sonstigen Liquidationsfälle); ferner ob der Übernehmer die Gesellschaftsanteile der aufgelösten Gesellschaft bisher bereits in seiner Bilanz führte oder sie in seinem Privatvermögen besaß, und ob er die übernommenen Gegenstände in ein Betriebsvermögen einbringt oder privat behält; weiterhin ob er an der aufgelösten Gesellschaft „wesentlich beteiligt“ war (mit mehr als 25% des Kapitals) oder weniger Anteile besaß, und ob er sie innerhalb der „Spekulationsfrist“ erworben hatte oder schon früher im Besitz hatte.

Weiterhin entsteht die Frage, wie in den steuerpflichtigen Fällen die übernommenen Gegenstände für die Errechnung der Steuer zu bewerten sind, und wie sie ferner bei der künftigen Besteuerung („Ausgangswerte“) zu behandeln sind.

Entsprechend dieser Fülle von Problemen ist ihre Beantwortung aus dem allgemeinen Recht und der bisherigen Rechtsprechung des RFG. recht umfangreich und verwickelt. Der erste Versuch der Regelung in § 6 der aufgehobenen I. W.D. ließ diesen Zustand in seinem ganzen Umfang bestehen, und die dadurch sich ergebenden Zweifelsfragen waren besonders geeignet, die Beteiligten von einer Umformung der Gesellschaft abzuhalten. Die jetzige Regelung in den §§ 7 und 8 versucht, diese Unsicherheit ziemlich weitgehend zu beseitigen. Das Mittel dazu ist zunächst eine **zweifache Verkoppelung**:

- a) Die Bewertung der übernommenen Gegenstände wird, wenn sie in ein Betriebsvermögen gelangen, verkoppelt mit ihrer Bewertung bei der Körperschaftsteuer der aufgelösten Gesellschaft; dadurch scheiden alle anderen Bewertungen und ein Zwiespalt zwischen den beiden Steuern aus.
- b) Weiterhin wird diese Bewertung der übernommenen Gegenstände, die zunächst der Errechnung der Einkommensteuer beim Übernehmer dient, zugleich verkoppelt mit der zukünftigen Behandlung bei dem Betriebsvermögen, in das sie gelangen; für dieses sind dieselben Werte „Ausgangswerte“ für die Zukunft.

Es ist nicht zu bezweifeln, daß dadurch eine große Vereinfachung und vor allem eine ausreichende Bestimmtheit in die Besteuerung gebracht worden ist. Das Vorbild war § 10 der Aufst.W.D., ferner die Verwaltungsübung in einer großen Reihe von Umformungsfällen, und endlich einige Urteile des RFG., die unten behandelt werden.

Eine eingehende Erörterung der auftauchenden Fragen ist für die so geschaffene Regelung nicht zu umgehen. Schon deshalb nicht, weil für eine Reihe von Fällen doch auf den allgemeinen Rechtszustand zurückgegriffen werden muß (so auch Kaemmel S. 225), ferner um die Tragweite der Regelung möglichst genau abzugrenzen. Es ist auch unumgänglich, auf den allgemeinen Rechtszustand und die bisherige Rechtsprechung des RFG. in gewissem Umfange einzugehen, wenn ein tieferes Verständnis der Regelung erzielt werden soll.

21. Körperschaftsteuer des Übernehmers. Nr. 2 der beiden Absätze des § 7 spricht nur von der „Einkommensteuer“ des übernehmenden Gesellschafters. Man wird daraus aber nicht entnehmen dürfen, daß die Bestimmung keine Anwendung finden soll, wenn der Übernehmer selbst wieder eine juristische Person ist; das kann, wie die Anführung der zu behandelnden Fälle in den folgenden Anmerkungen zeigt, häufig der Fall

sein, insbesondere bei der Umwandlung auf den Allein- oder Hauptgesellschafter, ferner bei der Auflösung mit Liquidation in allen Fällen; § 10 Abs. 2, 3 dieser DRD. sieht dies ja auch ausdrücklich vor. Bei der grundsätzlichen Bedeutung und Absicht der Regelung ist vielmehr anzunehmen, daß auch in diesen Fällen die Vorschriften der Nr. 2 beider Abfäge des § 7 gelten; dies umsomehr, als sonst ein großer Unterschied gegenüber der Gewerbesteuer nach Nr. 3 gilt, die auf jeden Fall auch bei den juristischen Personen anzuwenden ist. Im Ergebnis wie hier Böttcher-Meilicke S. 193.

Auch für die Behandlung des normalen Gewinnes in § 7 Abs. 3 gilt die Ausdehnung auf die Körperschaftsteuer.

22. Gang der Erörterung. Entsprechend der in Anm. 20 angedeuteten Fülle von Tatbeständen ist eine eingehende Unterscheidung nötig. Die folgenden Anmerkungen beziehen sich, entsprechend dem Inhalt des § 7, nur auf die Fälle, in denen die Vermögensstücke der aufgelösten Gesellschaft in ein Betriebsvermögen gelangen (sonst gilt § 8).

Zunächst wird der Übertragungsgewinn beim Empfänger in Abschnitt B bis D behandelt, und zwar:

- a) wenn die Gesellschaftsanteile zu einem Betriebsvermögen gehörten: Anm. 23—25,
- b) wenn dies nicht der Fall, der Gesellschafter aber wesentlich beteiligt war (und die Spekulationsfrist überschritten ist): Anm. 26—28,
- c) die sonstigen Fälle, und zwar:
 - aa) wenn die Spekulationsfrist noch lief: Anm. 29,
 - bb) in den sonstigen Fällen („Kleinbesitz“): Anm. 30.

Sodann wird die Besteuerung des normalen Gewinnes bis zur Übertragung behandelt, § 7 Abs. III: Anm. 31. Schließlich die künftige Besteuerung (Ausgangswerte, Eröffnungsbilanz) Anm. 32—33.

B. Die Anteile gehören zu einem Betriebsvermögen.

23. Die Steuerfälle, die hierher gehören, sind folgende:

- a) bei der **Umwandlung**: die Fälle, die oben Anm. 4 unter a, c und d angeführt sind.
- b) bei der **Auflösung**: die Fälle, die oben Anm. 5 unter a—d aufgeführt sind (jedoch vom Falle a nicht die zu errichtende Personalgesellschaft, sie gehört zu den Fällen unten unter C).

24. Die Rechtsfolgen nach den allgemeinen Vorschriften. In allen vorstehend angeführten Fällen stehen die Gesellschaftsanteile der aufgelösten

Kapitalgesellschaft vor der Umwandlung in der Bilanz des übernehmenden Gesellschafters mit einem bestimmten Betrage, der sich aus den bisherigen steuerlichen Gewinnermittlungsbilanzen des Übernehmers ergibt (steuerlicher Buchwert). Infolge der Umwandlung oder Auflösung der Kapitalgesellschaft verschwinden deren Anteile aus der Bilanz; an deren Stelle treten die übernommenen Gegenstände. Mit welchen Werten, ist das Problem. Von den Entscheidungen des RFG. sind folgende anzuführen: a) Im Urteil StW. 31 Nr. 796, das noch unten in Abschnitt C genauer zu besprechen ist, wird auch der Fall behandelt, daß ein bereits bilanzierendes Unternehmen Geschäftsanteile an einer GmbH. oder Aktien einer anderen AG. besitzt und dann das Vermögen dieser Kapitalgesellschaft unmittelbar übernimmt. Dort ist gesagt: „Wenn eine AG. eine Beteiligung an einer GmbH. besitzt und deren Vermögen übernimmt, so sind die erworbenen Aktiven im ganzen höchstens so zu bewerten, daß sich der bisherige Buchwert der Beteiligung an der GmbH. bei der Aktiengesellschaft zuzüglich des Wertes der übernommenen Schulden und der an die anderen Gesellschafter zu zahlenden Beträge ergibt, oder kurz gesagt, es darf sich infolge der Veränderung weder Gewinn noch Verlust ergeben. Die betreffenden Werte der Aktiva sind als Anschaffungspreise anzusehen.“

Diese Behandlung entspricht auch der Judikatur des RFG. über die steuerliche Behandlung von Gegenständen, die ein bilanzierendes Unternehmen gegen andere eingetauscht hat, insbesondere von Aktien, die es besaß und die bei einer Fusion in andere Aktien umgetauscht werden. Es ist erforderlich, hierauf noch etwas näher einzugehen, weil es sich ja nicht nur um den Übergang eines ganzen Unternehmens, sondern in den Auflösungsfällen auch um den Übergang einzelner Gegenstände handeln kann. Der RFG. ist bei der Behandlung des Tausches, nach einigen tastenden Versuchen und unter Aufgabe seines früheren Standpunktes in RFG. 17, 105 im wesentlichen den Gedankengängen von Becker, Anm. 139 zu §§ 19, 20 EinkStG. und Wetter, DStBl. 30 Sp. 105 ff., 233 ff. gefolgt. Er nimmt an, daß im allgemeinen ein bilanzierendes Unternehmen beim Tausch den empfangenen Gegenstand weder mit dessen gemeinen Wert noch mit dem steuerlichen Buchwert des hingegebenen, sondern mit dem gemeinen Wert des hingegebenen Gegenstandes anzusehen hat. Denn der Tausch ist eine Veräußerung und im allgemeinen ist wenigstens der gemeine Wert des hingegebenen Gegenstandes realisiert. Anders, wenn trotz Veräußerung noch keine Realisierung eines Gewinnes erfolgt ist; in solchen Fällen ist der empfangene Gegenstand mit dem letzten steuerlichen Buchwert des hingegebenen zu aktivieren. Und zwar wird diese besondere Lage in zwei Fällen anerkannt: Wenn die beiden ausgetauschten

Gegenstände dieselben wirtschaftlichen Funktionen im Betriebe haben (vgl. hierfür Wetter a. a. O. Sp. 114 und R.F.H. in RStBl. 30, 363 Nr. 511; StW. 34 Nr. 92). Und ferner vor allem, wenn es sich um die Umwandlung eines Unternehmens handelt, also „nur der Form nach eine Veränderung eingetreten ist“, Wetter a. a. O. Sp. 113. Hierzu insbesondere hat der R.F.H. außer dem oben angeführten Urteil StW. 31 Nr. 796 noch in StW. 33 Nr. 527 sich geäußert. Dort brachte eine Aktiengesellschaft ihr gehörige Wertpapiere in eine zweite Aktiengesellschaft ein, welche dafür junge Aktien aus einer Kapitalerhöhung hergab. Die erste AG. besaß nach der Kapitalerhöhung der zweiten von dieser mehr als 50% des Grundkapitals. Der R.F.H. erklärte, daß wirtschaftlich gesehen „zum mindesten keine vollständige Loslösung (der ersten AG.) von ihrem bisherigen Wertpapierbesitz“ vorliegt, sie könne sich mit ihrer Beteiligung von mehr als 50% an der zweiten AG. als „Herrin“ von deren Besitztum, also auch von ihrem früheren Wertpapierbesitz fühlen. Daher wurde die Einsetzung der aus der Kapitalerhöhung empfangenen Aktien mit dem steuerlichen Buchwert der hingegebenen Wertpapiere zugelassen. Hier handelte es sich nur um Tausch von Aktien. Umso mehr muß der Gesichtspunkt bei der Formumwandlung von Unternehmungen gelten; der R.F.H. hat den dabei eintretenden Austausch von Gesellschaftsanteilen in ständiger Rechtsprechung als bloße Formänderung der Beteiligung behandelt; vgl. folgende Urteile: RStBl. 31, 116 Nr. 129 (Echte Fusion; die aufnehmende Gesellschaft bildet „das gleiche Wirtschafts- und Rechtsgebilde... auch mit der aufgenommenen Gesellschaft“; im „Austausch der Aktien ist nur ein Wechsel in der Bezeichnung des gleichen Vermögensgegenstandes zu sehen“). StW. 32 Nr. 456 (Echte Fusion; von den Aktionären wird „das eingegangene Engagement in anderer Form fortgeführt“, daher keine Gewinnrealisierung). StW. 33 Nr. 222 (Echte Fusion; „derartige Tauschgeschäfte bedeuten keine Verwertung des Gesellschaftsrechts, da die vertauschten Gegenstände für den Aktionär nach wie vor denselben Zweck erfüllen“). StW. 34 Nr. 747 (Unechte Fusion; der Steuerpflichtige verkaufte GmbH.-Anteile an eine AG., an der er mit 43,6% beteiligt bleibt. Auch hier wurde „keine vollständige Loslösung“ von dem bisherigen Anteilsbesitz angenommen; der Steuerpflichtige könne sich durch seinen Aktienbesitz „bis zu einem gewissen Grade auch als Besitzer seiner früheren Stammanteile betrachten“).

So gut wie hiernach bei derartigen Umwandlungsfällen für die privaten Anteilsbesitzer keine Gewinnrealisierung angenommen wird, so gut muß das auch für bilanzierende Unternehmungen gelten, welche für ihre Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft deren Vermögen übernehmen. Daher sind sie berechtigt, dieses mit dem steuerlichen Buchwert der Beteiligungen einzusetzen.

Hieraus ergeben sich nun folgende weitere Einzelheiten: Zunächst steht fest, daß dieser „Anschaffungspreis“, also der letzte steuerliche Buchwert der Beteiligung, der **Höchstwert** ist, mit dem die Gesamtheit der übernommenen Gegenstände, natürlich unter Berücksichtigung der Schulden und etwaiger Zuzahlungen, in der Bilanz des Vermögensübernehmers erscheinen darf; das ergibt sich zwingend aus den Grundfätzen des Bilanzsteuerrechts, sowohl aus den bisherigen §§ 19, 20 EinkStG. 1925 wie auch aus § 6 Nr. 1, 2 EinkStG. 1934. **Infolgedessen kann in allen diesen Fällen durch die Umwandlung kein Gewinn entstehen.**

b) In einem Gegensatz zu dieser Rechtsprechung steht das Urteil RZf. 36, 64 (besonders S. 69, 73). Dort handelte es sich um eine echte Fusion mit Kapitalerhöhung; die übernehmende Gesellschaft besaß vor der Fusion die Hälfte aller Aktien der übernommenen Gesellschaft. Das Urteil ist besonders deshalb anzuführen, weil es sich **auch mit der Fortführung der bisherigen Steuerwerte der übernommenen Gegenstände befaßt.** In dem Urteil stellt der RZf. eingehende Grundsätze über die Bilanzierung übernommener Gegenstände bei der übernehmenden Gesellschaft auf. Er beschränkt sich dabei ausdrücklich auf den eben erwähnten Fusionsfall und scheidet insbesondere die übrigen Umwandlungsfälle aus, indem er sie als für den damaligen Streitfall unerheblich dahingestellt sein läßt (S. 69). Für den echten Fusionsfall nun erklärt der RZf., daß die allgemeinen Grundsätze aus § 19 EinkStG. 1925 maßgebend seien. Die übernehmende Gesellschaft muß also einsetzen: den gemeinen Wert der Gegenstände (der eventuell mittelbar durch Ansetzung der jungen Aktien, aber zum Kurse der alten Aktien festgestellt werden kann), oder den fiktiven Anschaffungspreis nach dem früheren § 19 II S. 2, oder den wirklich gezahlten Anschaffungspreis. Diese Werte, und ebenso die für das neue Recht an ihre Stelle tretenden Bewertungen nach § 6 Nr. 1, 2 EinkStG. 1934, sind aber nur Höchstwerte (so auch die weiter unten erwähnten Urteile RZf. 36, 236; StB. 35 Nr. 56). Die Gesellschaft darf dahinter zurückbleiben, indem sie die bisherigen Steuerwerte der übernommenen Gegenstände, welche in der letzten Bilanz der aufgenommenen Gesellschaft standen, weiterführt. Sie darf ferner nicht höher bewerten, als es in ihrer Handelsbilanz geschieht. Durch diese Bewertungsarten kann ein Verlust in der Bilanz der übernehmenden Gesellschaft entstehen, der sich auch steuerlich auswirkt. Das hebt der RZf. auf S. 73 besonders hervor.

c) Sieht man von dem Urteil zu b ab, das ausdrücklich auf die Fusion mit Kapitalerhöhung beschränkt ist und die Fortführung der bisherigen Steuerwerte nur eingeschränkt zuläßt, so wirkt die vorstehend unter a dargestellte, für den Umwandlungsvorgang selbst bewußt günstige Recht-

sprechung des RFG. **wirtschaftlich für den weiteren Verlauf als ein Danaergeschenk.** Denn sie hat die Folge, daß nun die ganzen bei der Kapitalgesellschaft vorhandenen stillen Reserven auf den Vermögensübernehmer, bei den Umwandlungsfällen also insbesondere auf eine Offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft oder einen Einzelkaufmann, unversteuert übergehen und nun von diesem so, wie sie sich, allmählich oder auch schnell realisieren, mit der vollen Einkommensteuer, zum normalen Tarif und ohne Drittelung versteuert werden müssen, und daß sie bei ihm auch noch ein zweitesmal der Gewerbesteuer unterliegen. Es handelt sich um einen Fall, der auch sonst im Steuerrecht, insbesondere im Bilanzsteuerrecht, sich geltend machenden „Zweischneidigkeit“ von Beurteilungen und Bewertungen. Auf den vorstehend dargelegten Folgen beruhten die oben Anm. 1 erwähnten Auslegungsversuche, die im Sinn der Tendenz des UmwStG. lagen. Die positive Regelung ist nun durch § 7 im nachstehend dargelegten Sinne erfolgt.

25. Die Regelung in § 7. Durch die Vorschriften in Nr. 2 beider Absätze des § 7 ist die Rechtsprechung des RFG., die oben in Anm. 24 unter a dargelegt ist, für den Bereich des UmwStG. insoweit beseitigt, als jedenfalls die Bewertung der übernommenen Gegenstände von den steuerlichen Buchwerten, mit denen die Gesellschaftsanteile bei dem Übernehmer zu Buch standen, losgelöst ist. Der Grundsatz, daß die Veränderung der Rechtsform eines Unternehmens weder Gewinn noch Verlust herbeiführen solle (der ohnehin in diesem Umfang vom RFG. nicht anerkannt war, siehe unten Abschnitt C), ist damit — bewußt — für die Geltung der DD. verlassen (auch für die Fusion mit Liquidation). Ebenso ist für die Übernahme einzelner Gegenstände bei der Liquidation die Behandlung nach Tauschgrundlagen aufgegeben.

Die Bewertung ist vielmehr bindend mit der Bewertung bei der Körperschaftsteuer nach Nr. 1 beider Absätze verknüpft. Das bedeutet zunächst im wesentlichen, daß (soweit der Übernehmer nicht die Wahl nach Nr. 1 des Abs. 1 ausübt) **die steuerlichen Buchwerte der aufgelösten Kapitalgesellschaft fortgeführt werden.** Denn wesentlich hierauf läuft die Einsetzung der Werte nach Ziff. 1 Satz 1 des Abs. 1, Ziff. 1 des Abs. 2 hinaus, wie aus Anm. 13, 14 ersichtlich. Die DD. knüpft hiermit an die Entscheidung des RFG. in obiger Anmerkung 24 unter b an (ohne deren Beschränkung) sowie an ein Urteil für den umgekehrten Fall (Umwandlung des Geschäfts eines Einzelkaufmanns in eine Kapitalgesellschaft, siehe unten Abschnitt C).

Diese Fortführung der Steuerverte ist aber nur beim Neubestand verbindlich; beim Altbestand besteht, wie in Abschnitt II dargelegt, die Wahl-

freiheit. Der übernehmende Gesellschafter kann es daher, wie Anm. 14 schon bemerkt, auch so einrichten, daß die Werte der übernommenen Gegenstände insgesamt den letzten steuerlichen Buchwerten der Gesellschaftsanteile in der Bilanz des Übernehmers entsprechen. **Nur dann entsteht kein Gewinn oder Verlust.** Abgesehen von diesem Falle aber entsteht wohl regelmäßig eine Differenz zwischen dem Gesamtbetrag der Werte, mit denen die übernommenen Gegenstände nach Vorstehendem beim Übernehmer bilanziert werden müssen, und dem letzten steuerlichen Buchwert seiner Gesellschaftsanteile.

Diese Differenz kann **ein Gewinn** sein. Ist der Übernehmer einkommensteuerpflichtig, dann wird der Gewinn nach dem günstigeren Tarif des § 34 besteuert und von der Steuer nur ein Drittel erhoben. Ist der Übernehmer körperschaftsteuerpflichtig (siehe oben Anm. 21), dann unterliegt der Gewinn der Körperschaftsteuer, und auch diese Steuer wird gedrittelt; jedoch sind hierbei die Einschränkungen in § 10 Abs. 2, 3 dieser B.D. zu beachten.

Ergibt aber die Differenz einen **Verlust**, so folgt schon nach den allgemeinen Grundsätzen der Steuerbilanz gemäß § 6 EinkStG. 1934 (§§ 19, 20 d. Gef. 1925) die Abzugsfähigkeit dieses Verlustes von sonstigen Gewinnen in derselben Bilanz, sowohl für Einkommen- wie für Körperschaftsteuerpflichtige. (Das entspricht übrigens sachlich auch der Abzugsfähigkeit eines Liquidations- bzw. Umwandlungsverlustes bei der aufgelösten Gesellschaft, siehe oben Anm. 17 unter bb).

Infolge der weiteren Verkoppelung der gewählten Bewertung mit der künftigen Besteuerung des Übernehmers, insofern sie zugleich „Ausgangswerte“ sind, beeinflusst diese Wahl die künftige Einkommen- oder Körperschaftsteuer in der Regel **im gegenteiligen Sinne**; siehe hierzu unten Anm. 32, 33.

C. Die Anteile gehören nicht zum Betriebsvermögen, bilden aber eine wesentliche Beteiligung.

26. Die Steuerfälle, die hierbei in Betracht kommen, sind folgende:

Bei der Umwandlung (vgl. Anm. 4, die Tatbestände zu b—d): a) Der Besitzer (natürliche Person) einer wesentlichen Beteiligung, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehörte, nimmt an einer zu errichtenden OHG. oder KommGes. teil (§§ 9, 12 UmwG.; § 3 DurchfB.D. dazu).

b) Er übernimmt als Alleingesellschafter (§ 8 UmwG.) oder Hauptgesellschafter (§ 6 Abs. 2 DurchfB.D. dazu) Vermögen der aufgelösten Kapitalgesellschaft und führt einen dabei übernommenen Betrieb fort, oder er bringt die übernommenen Gegenstände in ein ihm gehöriges anderweites Betriebsvermögen ein.

c) Eine juristische Person ohne Betriebsvermögen (vgl. oben Anm. 6 zu vorl. § 7, ferner Anm. 12, d zu § 8 UmwG.) übernimmt als Alleingesellschafter oder Hauptgesellschafter das Betriebsvermögen der aufgelösten Kapitalgesellschaft und führt den Betrieb fort.

Die Einschränkung in § 10 Abs. 2 dieser WD. ist zu beachten.

Bei der Auflösung (vgl. Anm. 5, Tatbestände zu b und c):

a) Der Besitzer (natürliche Person) einer wesentlichen Beteiligung übernimmt bei der Liquidation allein oder gemeinschaftlich mit anderen Gesellschaftern Vermögensgegenstände der aufgelösten Kapitalgesellschaft und führt ein übernommenes Unternehmen allein oder mit anderen fort oder bringt die übernommenen Gegenstände in ein ihm allein oder gemeinsam mit anderen gehöriges Betriebsvermögen ein.

b) Eine juristische Person ohne Betriebsvermögen (siehe vorstehend zu c) übernimmt bei der Liquidation der Kapitalgesellschaft Vermögensgegenstände und führt einen dabei übernommenen Betrieb fort. Auch hier ist die Einschränkung aus § 10 Abs. 3 dieser WD. zu beachten.

27. Die Rechtsfolgen nach den allgemeinen Vorschriften. Der Begriff der wesentlichen Beteiligung (mehr als 25% des Gesellschaftskapitals) ergibt sich aus § 30 Abs. 3 EinkStG. 1925, § 17 EinkStG. 1934. Nach dem Gesetzeswortlaut ist die Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung einkommensteuerpflichtig. Bei der Steuerberechnung wird vom Anschaffungspreis ausgegangen, bei Gesellschaftsanteilen, die vor dem 1. Januar 1925 erworben sind, von ihrem gemeinen Wert an diesem Tage. Gegenübergestellt wird der Veräußerungspreis abzüglich Veräußerungskosten. Der Tarif ist ermäßigt (§ 58 EinkStG. 1925: 10—20%; § 34 EinkStG. 1934: 10—25%, bei Ledigen 15—35%). Diese Ermäßigung kommt aber nicht in Betracht, wenn „Spekulationsgewinn“ vorliegt; siehe dazu die Anm. 29.

Im Urteil StW. 1935 Nr. 33 spricht der RFG. entsprechend der Verwaltungsübung (siehe auch Becker, Anm. 42 zu § 30 EinkStG.) aus, **daß die Liquidation der Kapitalgesellschaft einer Veräußerung der Beteiligung gleichzustellen ist.** Die Gewinnberechnung erfolgt dabei nach § 30 III (jetzt § 17) EinkStG. durch Vergleich des Anschaffungspreises und des Liquidationserlöses, unter Anwendung des bevorzugten Steuertarifs. Dem Anschaffungspreise sind Aufwendungen auf die Anteile nach dem 1. Januar 1925, dagegen nicht solche aus der Inflationszeit, hinzuzurechnen.

Mit der Einkommensteuer, die auf Grund dieser Auslegung des § 30 (jetzt § 17) bei der Umwandlung von Unternehmungsformen entsteht, hat sich der RFG. in einer Reihe von Entscheidungen befaßt. Dabei sei zunächst wegen der Bedeutung der darin ausgesprochenen Grundsätze, die auch auf die Gestaltung des vorl. § 7 dieser WD. eingewirkt haben,

die Rechtsprechung für den umgekehrten Umwandlungsfall (siehe unten unter a) mitgeteilt, zumal die Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung der Veräußerung eines Betriebes oder Anteils daran in gewissem Umfange gleichgestellt worden ist.

a) In den Fällen, in denen das Geschäft eines Einzelkaufmanns oder einer Offenen Handelsgesellschaft in eine Aktiengesellschaft oder GmbH. umgewandelt wird, nimmt der RFG. folgende Stellung ein: Es fragt sich, ob ein Veräußerungsgewinn gemäß § 30 Abs. 1 EinkStG. 1925 (jetzt § 16 EinkStG. 1934) vorliegt. Hierauf beziehen sich insbesondere die Urteile RFG. 33, 276; StW. 33 Nr. 657; RFG. 35, 248; RFG. 36, 171 (dieses stellt die Ergebnisse abschließend zusammen). Die Entscheidungen nehmen an, daß in diesen Fällen nur ein „Wandel in der Betriebsform“ vorliegt. Es ist zwar grundsätzlich eine „Veräußerung“ im Sinne des erwähnten § 30 I EinkStG. 1925 gegeben. Allein es ist erst zu untersuchen, ob auch schon eine Gewinnrealisierung eingetreten ist. Dies macht der RFG. abhängig davon, wie die das Vermögen übernehmende, von dem früheren Besitzer beherrschte Aktiengesellschaft oder GmbH. die übernommenen Gegenstände bei sich bilanziert. **Führt sie die bisherigen Steuerwerte fort**, „dann liegt überhaupt keine Realisierung, sondern nur ihre Vorbereitung vor“ (RFG. 36 auf S. 177). Werden später die dem früheren Besitzer bei der Umwandlung gewährten Aktien oder Geschäftsanteile veräußert, so ist nunmehr die Gewinn- bzw. Verlustrealisierung eingetreten, und zwar nicht als „Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung“ nach dem früheren § 30 III (jetzt § 17 EinkStG. 1934), sondern nach dem früheren § 30 I (jetzt § 16); der RFG. faßt dies als nachträglichen gewerblichen Gewinn oder Verlust aus dem früheren Unternehmen auf. Führt die übernehmende Kapitalgesellschaft nicht die steuerlichen Werte fort, sondern setzt sie überall den gemeinen Wert an, so ist sofort Gewinn oder Verlust aus § 30 I (jetzt § 16) realisiert und zu besteuern. Späterer Verkauf der Aktien gilt dann als neuer Steuerfall einer Veräußerung der wesentlichen Beteiligung. Setzt die übernehmende AG. oder GmbH. gemischte Werte ein, so liegt eine teilweise Realisierung vor; die Folgen sind in den angegebenen Entscheidungen näher geregelt.

b) Auf den umgekehrten Fall der Überführung des Vermögens einer Kapitalgesellschaft in die Hand des alleinigen Gesellschafters beziehen sich insbesondere die nachstehend genauer mitgeteilten Urteile: StW. 31 Nr. 796; 32 Nr. 455; RFG. 31, 149; StW. 34 Nr. 603; 35 Nr. 33. Dieser Tatbestand liegt auch hier in den Fällen der Umwandlung und Auflösung vor. Der RFG. knüpft in den Urteilen weitgehend an ein ausführliches Gutachten des Deutschen Industrie- und Handelstages an, das er für das erstangeführte Urteil StW. 31 Nr. 796

eingefordert hatte. Dieses Gutachten sprach aus: „Vorgänge wie Tausch und Umwandlung von Unternehmen sind für den Kaufmann grundsätzlich nur formaler Natur und führen in der Regel weder zu buchmäßigen Gewinnen noch Verlusten.“ Dieser weiten Fassung hat sich der RFH. nicht angeschlossen, wenn er auch den Grundsatz an sich anerkannt hat. Seine Einschränkungen beruhen darauf, daß eine unberechtigte, endgültige Herabminderung der Steuer verhütet werden muß. Daher auch die oben für den entgegengesetzten Umwandlungsfall (Einbringung des Geschäfts eines Einzelkaufmanns in eine Kapitalgesellschaft) dargelegte Verknüpfung mit der Fortführung der steuerlichen Buchwerte.

Im Urteil StW. 1931 Nr. 796 handelte es sich um folgenden Fall: Ein Gesellschafter einer GmbH. mit 90 000 RM. Stammkapital besaß 75 000 RM. Geschäftsanteile. Er übernahm das gesamte Vermögen der GmbH. und führte deren Geschäft als Einzelkaufmann fort; die übrigen Gesellschafter fand er ab. Der RFH. sprach aus: „Der Beschwerdeführer war vorher an der GmbH. weit überwiegend beteiligt. Es ist im wesentlichen nur eine Veränderung der juristischen Form, wenn er an Stelle dieser Beteiligung und damit des durch die GmbH. vermittelten Besitzes des Unternehmens das Unternehmen unmittelbar erhält. Es erscheint wirtschaftlich unbegründet, bei einer bloßen Formveränderung eine steuerpflichtige Realisierung anzunehmen.“ Daher darf der Vermögensübernehmer die übernommenen Gegenstände nur mit dem Anschaffungspreise für seine Beteiligung an der GmbH. ansetzen (bei Erwerb vor 1925: mit dem Wert am 1. Januar 1925), zuzüglich der übernommenen Schulden und etwaiger gezahlter Abfindungen; ferner zuzüglich etwaiger Nachzahlungen oder sonstigen weiteren Aufwendungen auf die Anteile (vgl. StW. 1935 Nr. 33). Dieser Betrag ist sein Kapitalkonto in seiner Eröffnungsbilanz; der Betrag ist auf die einzelnen Gegenstände entsprechend zu verteilen. Im Urteil StW. 1932 Nr. 455 (hier hatte der alleinige Besitzer aller Geschäftsanteile das Vermögen der GmbH., die in Liquidation getreten war, übernommen) wird dies bestätigt und erklärt: Der Betrag des Kapitalkontos ist „auf die auf der Aktivseite der Eröffnungsbilanz anzusetzenden Gegenstände des Betriebsvermögens so zu verteilen, daß sich die Aktivseite und die Passivseite der Bilanz (Eigenkapital und Schulden) ausgleichen“.

Beim Urteil RFH. 31 S. 149 besaß ein Aktionär 80% des Aktienkapitals einer Zündholzfabrik. Die AG. wurde aufgelöst und trat in Liquidation; der erwähnte Hauptaktionär übernahm das Fabrikgeschäft und zahlte den Wert der übernommenen Gegenstände abzüglich der Schulden an die Liquidationsmasse. Der RFH. wiederholte auch für diesen Fall: Es handelt sich nur um einen formalrechtlichen Vorgang bei der Umwandlung.

Der Vermögensübernehmer, der durch die Fortführung des Fabrikgeschäfts Einzelkaufmann wird, muß als Kapitalkonto in der Eröffnungsbilanz den Anschaffungspreis der Aktien (hier den Wert am 1. Januar 1925) nebst Zuzahlungen einsetzen. Es wurde aber weiter entwickelt: Wenn sich der Wert der Aktien in der Zwischenzeit von der Anschaffung (bzw. dem 1. Januar 1925) bis zur Umwandlung vermindert hat, so darf für das Kapitalkonto in der Eröffnungsbilanz höchstens der gemeine Wert der Aktien am Umwandlungstage zugrunde gelegt werden; auf diesen Tag ist daher der Wert der Aktien neu festzustellen. In allen diesen Fällen kommt es also nach dieser Rechtsprechung bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft für den Unternehmer nicht auf Fortführung der steuerlichen Buchwerte der aufgelösten Gesellschaft an, sondern auf den Anschaffungspreis des Übernehmers, so daß eine völlig neue Bilanzierung der übernommenen Gegenstände eintreten muß. Das entspricht der oben in Anm. 24 dargelegten Rechtsprechung hinsichtlich der steuerlichen Buchwerte der Gesellschaftsanteile in einem Betriebsvermögen, und es hat auch die gleichen Wirkungen: So günstig die Rechtsprechung für den eigentlichen Umwandlungs- und Auflösungsfall ist, so nachteilig kann ihre Wirkung in der Zukunft sein.

28. Die Regelung in § 7. Aus den gleichen Gründen wie beim Betriebsvermögen hat daher § 7 auch die gleiche Behandlung vorgeschrieben. Der Anschaffungspreis, den der bisher wesentlich beteiligte Gesellschafter für die Gesellschaftsanteile gezahlt hat (bzw. deren gemeiner Wert am 1. Januar 1925), ist für die Bewertung der übernommenen Gegenstände ohne Bedeutung. Vielmehr gilt für diese Bewertung alles, was oben Anm. 25 gesagt worden ist; grundsätzlich sind im wesentlichen die bisherigen Steuerwerte der Kapitalgesellschaft fortzuführen (siehe hierzu die Anlehnung der Regelung an das oben Anm. 27 unter a mitgeteilte Urteil). Es besteht die Verkoppelung mit den Werten bei der Körperschaftsteuer und die Wahlfreiheit für den Altbestand. Die Gesamtsumme der Bewertung für die übernommenen Gegenstände wird **mit dem Anschaffungspreise für die Gesellschaftsanteile verglichen**. An die Stelle des Anschaffungspreises tritt **bei Erwerb vor dem 1. Januar 1925** der gemeine Wert der Gesellschaftsanteile an diesem Tage, §§ 106, 107 EinkStG. 1925, und zwar ohne Bindung an die Vermögensteuer 1925 (vgl. § 108 Abs. 2 EinkStG. 1925) und RfSt. Bd. 24 S. 262; StW. 1930 Nr. 1019).

Ergibt der Vergleich einen Gewinn, so wird dieser bei natürlichen Personen nur besteuert, wenn er den verhältnismäßigen Anteil des Veräußerers an dem Freibetrage des § 17 Abs. 3 EinkStG. 1934 übersteigt (bei Anwendung des EinkStG. 1925 bleibt ein entsprechender Betrag von der Besteuerung frei, § 32 b dieses Gesetzes). Im übrigen berechnet

sich die Einkommensteuer nach dem bevorzugten Tarif des § 34 EinkStG. 1934 (§ 58 d. Gef. 1925). Die Steuer wird gedrittelt. Alsdann wird von dem sich so ergebenden Freibetrage gegebenenfalls auf Antrag eine Ermäßigung gemäß § 17 Abs. 4 EinkStG. 1934 gewährt (bzw. bei Anwendung des Gesetzes von 1925 der Unterschiedsbetrag nach dessen § 31 angerechnet). So auch Kaemmel S. 225, 226. War der Besitzer der wesentlichen Beteiligung eine juristische Person (siehe oben Anm. 21), so beträgt die Steuer nach § 19 KorpStG. 1934 immer 20% (die dortigen ermäßigten Sätze kommen für die hier fraglichen juristischen Personen nicht in Betracht); die Steuer wird gedrittelt. Eine Anwendung der geringeren Steuersätze des § 21 des KorpStG. 1925 dürfte praktisch kaum in Frage kommen; m. E. müßte auch sie, soweit sie in Betracht käme, gedrittelt werden.

Ergibt sich statt eines Gewinnes ein Verlust, so kann dieser nicht berücksichtigt werden; vgl. zu § 30 EinkStG. 1925 die Entscheidung des RGH. in StW. 1929 Nr. 170 und für das EinkStG. 1934 dessen § 17 Abs. 5. Auch hier ruft die Festlegung der „Ausgangswerte“ für die Zukunft evtl. gegenteilige Wirkungen bei der künftigen Besteuerung hervor, siehe unten Anm. 32, 33.

D. Sonstige Fälle.

29. Spekulationsgewinne. Das EinkStG. 1925 erfaßte in § 41 Nr. 1, § 42 Abs. 1 Nr. 2 die Veräußerung von Gesellschaftsanteilen, wenn die Besitzzeit des Veräußerers weniger als 3 Monate betrug oder die Veräußerung zeitlich vor dem Erwerb erfolgte. § 23 des EinkStG. 1934 hat diese Besteuerung in § 22 Nr. 2, § 23 beibehalten als „Einkünfte aus Spekulationsgeschäften“, jedoch den Besitzzeitraum, der zur Vermeidung der Steuer nötig ist, auf ein Jahr erstreckt. Die Berechnung nach beiden Gesetzen unterscheidet sich nicht von derjenigen einer wesentlichen Beteiligung, nämlich Gegenüberstellung des Anschaffungspreises und des Veräußerungserlöses abzüglich Werbungskosten. Nach beiden Gesetzen wird aber der Tarif nicht ermäßigt. Diese Besteuerungsmethode findet nach beiden Gesetzen auch statt, wenn der Veräußerer eine wesentliche Beteiligung besaß, diese aber nach so kurzer Besitzzeit oder schon vor dem Erwerb weiterverkaufte. Die Besteuerung als Spekulationsgewinn geht derjenigen als Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung vor, StW. 1931 Nr. 98, 854 und Becker, Anm. 34 zu § 30 EinkStG.

Die Nr. 2 beider Absätze des § 7 macht nun für die Einkommensteuer bei Spekulationsgewinnen keine Ausnahme. Die Regelung des § 7 findet daher auch auf diese Fälle Anwendung. (So offenbar auch Böttcher-Meilicke, S. 190, aber scheinbar nur bei Vorhandensein einer wesentlichen Beteiligung). Wenn daher die mit Spekulationsgewinn veräußerten Anteile einer natürlichen Person oder

einer juristischen Person ohne Betriebsvermögen gehören und die übernommenen Gegenstände bei diesen in ein Betriebsvermögen gebracht werden, insbesondere durch Fortführung des übernommenen Betriebes oder Beteiligung daran als Gesellschafter einer Personengesellschaft, so erfolgt die Gewinnberechnung abweichend von § 23 EinkStG. 1934 (§ 42 d. G. 1925) nach den Regeln des vorl. § 7; es findet auch der bevorzugte Tarif des § 34 Anwendung, und die Steuer wird gedrittelt. Steuerfrei bleiben 1000 RM. Gewinn für das Kalenderjahr; Verluste sind nur gegen Spekulationsgewinn ausgleichbar.

Alles Vorstehende gilt auch, wenn juristische Personen ohne Betriebsvermögen (oben Anm. 6 und 21) aus Spekulationsgewinnen körperschaftsteuerpflichtig werden.

30. Kleinbesitz. Es bleibt der Fall zu prüfen, in dem eine natürliche Person oder eine juristische Person ohne Betriebsvermögen (s. Anm. 6, 21) nicht wesentlich beteiligt sind, also nicht mehr als 25% des Gesellschaftskapitals der aufgelösten Gesellschaft besitzen, wenn die Spekulationsfrist überschritten ist und die Anteile nicht zum Betriebsvermögen gehören. **In diesem Falle entsteht durch die Auflösung der Kapitalgesellschaft keine Einkommensteuer.** Denn die Liquidation gilt nur bei wesentlicher Beteiligung als Veräußerung der Anteile (siehe das oben Anm. 27 angeführte Urteil StW. 35 Nr. 33), nicht bei geringerer Beteiligung. Vielmehr ist bei solchen „Kleinaktionären“ die Ausschüttung des Liquidationsgewinnes einkommensteuerfrei, da sie auch nicht als Einkommen aus Kapitalvermögen angesehen wird; vgl. Becker, Anm. 6 zu § 37 EinkStG. 1925; Blümich, Anm. 2 c zu § 20 EinkStG. 1934 und die dort angeführte Entscheidung des RFG. vom 20. November 1934, VIA 198/33.

Die Bestimmung des § 7 behält aber auch dann ihre Bedeutung für die Zukunft, da sie die „Ausgangswerte“ festlegt; siehe unten Anm. 32, 33 (A. A. anscheinend Raemmel S. 225).

E. Die Einkommensbesteuerung für den letzten Gewinnanteil, § 7 Abs. 3 Satz 2.

31. Einkommensteuer auf den Gewinnanteil. Es kann sich hierbei nur um den „normalen Gewinn“ handeln, der oben in Anm. 15 ff. erörtert worden ist und welcher der vollen Körperschaftsteuer unterliegt. Wie dort ausgeführt, wird bei der Umwandlung in der Regel ein Rumpfgeschäftsjahr entstehen, ebenso sehr häufig bei der Liquidation. Dabei ist es möglich, daß der Beschluß über die Umwandlung oder Auflösung zu gleicher Zeit mit dem Beschlusse über das letzte abgelaufene, volle Geschäftsjahr gefaßt wird. Handelsrechtlich haben die Gesellschafter über den Gewinn des vollen, vor der Auflösung abgelaufenen Geschäftsjahres freie Verfügung, sie können ihn ganz oder teilweise ausschütten und den nicht ausgeschütteten Betrag vortragen oder in Reserve stellen. Über den

Gewinn des Rumpfjahrs dagegen dürfen sie nicht verfügen, wenigstens ist das die Regel (vgl. Anm. 6 zu § 3 UmwG.). Ein zivilrechtlicher Anspruch auf einen Gewinnanteil erwächst daher, da ein solcher bei einer Kapitalgesellschaft durch einen Gewinnverteilungsbeschluß der Gesellschafter bedingt ist, für das Rumpfjahr gar nicht und für das vorangegangene letzte volle Geschäftsjahr nur, soweit die Ausschüttung von Gewinn dafür beschlossen wird. Soweit die Ausschüttung beschlossen worden ist, kann kein Zweifel daran bestehen, daß die dadurch Berechtigten ihre Gewinnanteile voll mit der Einkommensteuer versteuern müssen, gleichgültig, ob die Anteile zu einem Betriebsvermögen gehören (dann als Betriebsgewinn) oder nicht (dann als Einkommen aus Kapitalvermögen, und zwar auch bei wesentlicher Beteiligung, vgl. Becker, Anm. 44, 45 zu § 30 EinfStG. 1925; Blümich, Anm. 2 zu § 17 EinfStG. 1934).

Soweit die Ausschüttung nicht beschlossen worden ist, und soweit sie (für das Rumpfjahr) auch nicht beschlossen werden darf, entsteht zivilrechtlich kein Anspruch auf einen Gewinnanteil.

Wenn § 7 Abs. 3 S. 2 davon spricht, daß dem Gesellschafter der aufgelösten Kapitalgesellschaft „ein Gewinnanteil zusteht“, so muß man nach Vorstehendem annehmen, daß es sich um einen solchen handelt, dessen Ausschüttung beschlossen worden ist, so daß die Bestimmung nur den an sich geltenden Rechtszustand bestätigt, genau wie dies in dem vorhergehenden Satz 1 des Abs. 3 geschieht.

Der Erlaß vom 9. März 1935 legt aber in seinem Abschnitt III, Beispiel B, die Bestimmung anders aus. Das Beispiel behandelt einen Umwandlungsfall, bei welchem angenommen wird, daß die Umwandlung genau mit dem Ablauf des Geschäftsjahres 1935 vollzogen wird. Ist dies tatsächlich der Fall, so können die Gesellschafter über die Ausschüttung des Gewinnes 1935 rechtlich gar nicht mehr beschließen. Denn nach § 4 UmwG. ist dann ja das Vermögen der Kapitalgesellschaft bereits am 31. Dezember 1935 auf die neue D.G. übergegangen, und die G.m.b.H. ist erloschen. Ein Gewinnanteil für 1935 kann daher rechtlich den Gesellschaftern nicht mehr zustehen. Das Beispiel des Erlasses führt aber aus, daß der für die Körperschaftsteuer errechnete normale Gewinn des Geschäftsjahres 1935, obwohl er auch nach dem Beispiel nicht ausgeschüttet wird, der vollen Einkommensteuer bei den Gesellschaftern unterliegt. Raemmel S. 224 schließt sich offenbar dieser Auffassung an. Aus Abs. 3 des § 7 geht sie m. E. nicht hervor. Herting, DStZ. 35, 484 vertritt sie ausdrücklich. Gegen die Auffassung wenden sich Böttcher-Meilicke S. 196 ff. mit Gründen, denen ich mich anschließe. Hinzuzufügen ist insbesondere, daß die Gesellschafter den nicht ausgeschütteten Gewinn ja gar nicht in ihre Verfügung erhalten, sondern daß er nach dem UmwG. 6 Monate, bei Liquidation 12 Monate für Ent-

nahmen gebunden ist; ferner wird er überhaupt dadurch steuerlich gebunden, daß er ja in ein Betriebsvermögen gelangt, sonst findet § 7 keine Anwendung. Endlich besteht kein Grund dafür, ihn schlechter zu behandeln als die thesaurierten Gewinne oder die durch stille Reserven nicht ersichtlich gemachten, sowie als die Gewinne, die nach § 8 dieser B.D. ins Privatvermögen gelangen. Aus dem Begriff des „Zusießens“ (§ 11 EinkStG. 1934) läßt sich für die hier bekämpfte Ansicht nichts entnehmen; selbst wenn man annehmen wollte, daß der nicht ausgeschüttete Gewinn dem Gesellschafter tatsächlich mit der Umwandlung bzw. Auflösung zufließt, so stehen einerseits die vorstehenden Bedenken entgegen, andererseits gilt dann das Gleiche, nämlich die Erlangung der tatsächlichen Verfügungsmacht (soweit dies nach Vorstehendem überhaupt anerkannt werden kann), nicht nur für den Gewinn des letzten Jahres, sondern auch für die thesaurierten Gewinne.

Die Kontroverse verliert praktisch etwas an Schärfe, wenn man mit unseren obigen Ausführungen annimmt, daß meistens ein Kumpfgeschäftsjahr gegeben sein wird, also nicht der Gewinn eines vollen Jahres vorliegen wird. Denn daß der Gewinn des vor dem Kumpffjahr abgelaufenen vollen Geschäftsjahres thesauriert werden darf und der Steuerbegünstigung nach Ziffer 2 beider Absätze des § 7 unterliegt, kann nicht zweifelhaft sein (so auch Böttcher-Meilicke S. 197); dies auch dann, wenn der Bilanzbeschluß und der Umwandlungs- oder Auflösungsbeschluß in derselben Generalversammlung gefaßt werden, weil diese zeitliche Zusammenfassung am rechtlichen Zustand nichts ändert, auch sonst die Folgen leicht durch zeitliche Trennung zu vermeiden wären (zumal z. B. bei der GmbH. ein formloser Gesellschafterbeschluß für die Bilanzgenehmigung und Gewinnverteilung genügt).

Trotz des Beispiels im Erlasse vom 9. März 1935 wird man daher anzunehmen haben, daß die vorliegende Bestimmung nur wiederholt, was ohnehin nach den Ausführungen zu Eingang dieser Anmerkung rechtens ist, und daß sie keine Ausnahmegestaltung für die Einkommensteuer enthält. Selbst wenn man anderer Ansicht sein will, so ist noch hervorzuheben, daß sich dann die Bestimmung, als Abweichung vom allgemeinen Recht, jedenfalls nur auf die darin erwähnte Einkommensteuer bezieht, vielleicht auch noch, nach den oben in Anm. 21 gemachten Ausführungen, auf die Körperschaftsteuer des übernehmenden Gesellschafters, nicht aber auf seine Gewerbesteuer. Auch gilt das Schachtelprivileg. Zu erwähnen ist noch der „Gewinn aus der Betriebsgebarung“, der **während der Liquidationsdauer** im Falle der Auflösung entsteht und dann, wie oben Anm. 15, 17 ausgeführt, der normalen Körperschaftsteuer unterliegt. Auf ihn bezieht sich § 7 Abs. 3 offensichtlich nicht (sondern nur auf den Gewinnanteil „vor der Umwandlung oder Auflösung“). Soweit dieser Gewinn an die Gesellschafter ausgeschüttet wird, gelten

daher die allgemeinen Grundsätze. Er ist als Liquidationsgewinn bei den Gesellschaftern nur steuerpflichtig, wenn der Gesellschafter wesentlich beteiligt war, andernfalls nicht; vgl. oben Anm. 30.

F. Die künftige Besteuerung; „Ausgangswert“ und Bilanzierung.

32. Die Bilanzierung der übernommenen Gegenstände beim Übernehmer. Wie bereits oben in Anm. 1 dargelegt, enthält § 7 eine zweifache Verkoppelung; außer der in den vorangegangenen Anmerkungen behandelten Verkoppelung der Werte der Umwandlungs- und Auflösungsbilanz mit der Bewertung bei der Einkommensteuer des Gesellschafters werden die erstgenannten Werte zugleich als „Ausgangswerte“ für das Betriebsvermögen erklärt, in das sie gelangen.

a) Dieser Betrieb kann neu begründet werden; das ist insbesondere der Fall bei der Umwandlung in eine neu errichtete DSt. oder KommGes.; bei der Umwandlung auf einen Allein- oder Hauptgesellschafter, der bisher kein Betriebsvermögen hatte; bei der Übernahme des Betriebsvermögens anlässlich der Liquidation der Kapitalgesellschaft durch eine neu errichtete Personengesellschaft oder durch einen Gesellschafter, der bisher kein Betriebsvermögen hatte, oder zwar ein anderweites Betriebsvermögen besaß, die Gegenstände aber zur Errichtung eines neuen Betriebes verwendet. In allen diesen Fällen ist handels- und steuerrechtlich eine **Eröffnungsbilanz** erforderlich. **Handelsrechtlich besteht hierbei keine Bindung**; vgl. für die Umwandlung Anm. 5 zu § 11 UmwG. **Steuerlich** würden an sich die Bestimmungen in § 6 EStG. 1934 gelten, insbesondere dessen Ziffern 5 und 6. Abweichend hiervon enthält nunmehr die Nr. 2 der beiden Absätze des § 7 eine verbindliche Sondervorschrift. Die Bewertungen der steuerlichen Umwandlungs- und Auflösungsbilanz sind schlechthin zu übernehmen. Damit entscheidet sich zugleich die Frage, inwieweit die steuerliche Eröffnungsbilanz in diesem Falle an die handelsrechtliche Eröffnungsbilanz gebunden ist. Die Antwort kann nur dahin lauten, daß keinerlei solche Bindung bestehen kann, da die steuerlichen Vorschriften in diesem Fall absolut bindende sind und im übrigen die Bewertungen nicht unmittelbar nach den Verhältnissen der Unternehmung getroffen sind, sondern im Rahmen und nach den Verhältnissen der aufgelösten Kapitalgesellschaft, also unter anderen Gesichtspunkten, als die handelsrechtliche Eröffnungsbilanz des neuen Unternehmens aufgemacht wird.

b) Die Gegenstände können aber auch in einen bereits bestehenden Betrieb hineingelangen. Das ist zunächst der Fall, wenn die Gesellschaftsanteile zu einem Betriebsvermögen gehörten und nun an ihre Stelle die übernommenen Gegenstände treten wie bei der Umwandlung in eine bestehende DSt. oder KommGes., aber auch bei Auflösungsfällen. Ferner

dann, wenn die Gesellschaftsanteile zwar nicht zum Betriebsvermögen des Gesellschafters gehörten, dieser aber die übernommenen Gegenstände in einem ihm gehörigen, bereits bestehenden Betrieb hineinbringt. In allen diesen Fällen macht der übernehmende Betrieb in der Regel keine besondere „Eröffnungsbilanz“, oder muß es jedenfalls nicht (Kaemmel, S. 224 nimmt eine besondere „Umwandlungseröffnungsbilanz“ der bestehenden OHG. an). Vielmehr werden die übernommenen Gegenstände den bereits bestehenden oder neu einzurichtenden Sachkonten belastet. Handelsrechtlich besteht hier wiederum keine Bindung an eine andere Bilanz; vgl. vielmehr über die Bewertungsgrundsätze Anm. 8 zu § 2 UmwG. Steuerrechtlich würde nach allgemeinen Vorschriften wiederum § 6 EinkStG. 1934 gelten, je nachdem seine Ziffer 5, sonst die Ziffern 1—3. Auch hier tritt, wie nach den Ausführungen zu a, mit absoluter Wirkung die Bewertung nach Nr. 2 beider Absätze des § 7 ein; auch hier kann aus den dargelegten Gründen keine Bindung dieser Werte an die handelsrechtliche Bewertung erfolgen. Wie hier Böttcher-Meilicke S. 192.

33. Folgen dieser Bilanzierung. Aus dem Begriff der „Ausgangswerte“ gehen insbesondere nachstehende praktisch bedeutsame Folgen hervor:

a) **Abreibungen für Abnutzung.** Sie erfolgen von diesen Ausgangswerten, § 7 EinkStG. 1934. Soweit die Ausgangswerte für den Altbestand gemäß Ziffer 1 des Absatz 1 über die Werte in der letzten Gewinnermittlungsbilanz für die Körperschaftsteuer erhöht worden sind, entsteht also bei dem übernehmenden Betrieb eine erneute Abschreibungsmöglichkeit (so auch Böttcher-Meilicke S. 192). Hiergegen können Bedenken kaum erhoben werden. Allerdings gleicht sich sonst wirtschaftlich die durch Veräußerung eröffnete neue Abschreibungsmöglichkeit für den Steuerfiskus häufig aus; Beispiel: Betrieb A verkauft eine bei ihm steuerlich abgeschriebene Maschine an Betrieb B für RM. 5 000.—. B kann zweifellos erneut abschreiben, dafür hat aber A eine steuerpflichtige Einnahme von RM. 5 000.—. Verschiedenheiten ergeben sich aber schon, wenn der eine Betrieb eine Körperschaft ist, der andere nicht. Außerdem aber erhält im Falle des vorl. § 7 der Steuerfiskus für die Erhöhung des Werts der Gegenstände **sofort** Körperschaft- und meist auch Einkommensteuer, während der Betriebsübernehmer in der Regel die Absetzungen nur nach und nach vornehmen kann, daher vielleicht zwar Steuer spart, aber zunächst mit einem Barbetrag „in Vorlage tritt“. Die Werterhöhung

$\frac{20 + 25}{3} = 15\%$ kosten, so kann die Abschreibung 40% zuzüglich

Gewerbesteuer ersparen.

Außer wird die Frage bei den „kurzlebigen Wirtschaftsgütern“ nach § 6 Abs. 1 Satz 4 EinkStG. 1934. Hier kann der übernehmende Betrieb die Abschreibung beschleunigt durchführen, daher den Steuervorteil schneller

hereinbringen. Trotzdem wird keine Ausnahme zu machen sein, da das Prinzip sich ja nicht ändert, sondern nur eine beschleunigte Abschreibung erfolgt. So auch Böttcher-Meilicke S. 181; Kaemmel S. 224 lehnt wohl nur die Durchbrechung der Verkoppelung bei Neubestand ab.

b) Ferner können die „Ausgangswerte“ gemäß den allgemeinen Regeln des § 6 EinkStG. in den folgenden Bilanzen auf den niedrigeren Teilwert usw. herabgesetzt werden, so daß im Endergebnis (das insoweit allerdings nicht vorherzusehen ist) eine Steuerersparnis eintreten kann.

c) Werden die Gegenstände von dem übernehmenden Betrieb später weiterveräußert, so richtet es sich nach dem „Ausgangswert“ (unter Berücksichtigung der inzwischen nach vorliegenden Ausführungen unter a und b erfolgten Veränderungen), ob ein Gewinn oder Verlust entsteht. Je niedriger der Ausgangswert war, um so näher liegt die Möglichkeit späteren Veräußerungsgewinns, der dann der Einkommen- und Gewerbesteuer unterliegt. **Dies wird ein Hauptfaktor für die Überlegung der Beteiligten bei Ausübung der Wahlfreiheit für den Altbestand sein.** Die Entscheidung wird vom rechnerischen Ergebnis im einzelnen Falle abhängen, auch von der Frage, inwieweit es tunlich ist, stille Reserven bei einzelnen Gütern (z. B. Waren, siehe oben Anm. 14) überhaupt auszuweisen.

IV. Abschnitt. Gewerbesteuer.

34. Gewerbesteuer bei der Kapitalgesellschaft. Bei der aufgelösten Kapitalgesellschaft kommt eine Gewerbesteuer für die Umwandlung nur ausnahmsweise zur Erhebung. In Preußen gilt der Gewinn, der sich bei der Liquidation oder bei der Übertragung des Gesamtunternehmens ergibt, nicht als Gewerbeertrag; vgl. DVG. 88, 53; PrVerwBl. 34, 469, auch mitgeteilt von Pape, DStZtg. 34, 181; Abraham, PrGewStGrfl. S. 57 Nr. 4; Dttf, StW. 34 Sp. 841; Böttcher-Meilicke S. 193; Brönnner, DStZ. 34, 581. In Mecklenburg und Oldenburg dagegen ergreift die Gewerbesteuer auch diesen Gewinn. Im Gegensatz zu § 6 der aufgehobenen I. D.D. wird für diese Steuer keinerlei Vergünstigung gewährt; so auch Kaemmel S. 226.

Für den normalen „Gewinn aus der Betriebsgebarung“, vgl. oben Anm. 15 ff., wird ebenso wie die volle Körperschaftsteuer so in allen Ländern die volle Gewerbesteuer erhoben.

35. Gewerbesteuer des Übernehmers. Eine solche kann entstehen, wenn die Gesellschaftsanteile zu einem Betriebsvermögen gehörten. Dann gilt gemäß den Ziffern 3 der beiden Absätze des § 7 alles, was oben in Anm. 23—25 gesagt ist, entsprechend für die durch die Übertragung der Gegenstände entstehende Gewerbesteuer. Auch für sie gilt Verkoppelung mit den Werten nach Nr. 1, und auch diese Steuer wird gedrittelt.

Ferner gilt die Verkoppelung auch für die Werte als „Ausgangswerte“ bei der künftigen Gewerbesteuer, so daß auch die Ausführungen Anm. 32, 33 hier gelten.

Von der Veräußerung wesentlicher Beteiligungen wird im allgemeinen keine Gewerbesteuer erhoben. Soweit es geschehen sollte, gelten die Ausführungen oben Anm. 26—28 ebenfalls entsprechend.

§ 8 Zweite BD.

Sonderfälle bei der Körperschaftsteuer und Einkommensteuer.

(1) Werden bei Auflösung einer Aktiengesellschaft Wirtschaftsgüter auf einen unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter übertragen, der sie nicht in ein Betriebsvermögen übernimmt, so ist bei der Ermittlung des Einkommens für die Körperschaftsteuer für alle Wirtschaftsgüter, die nicht in ein Betriebsvermögen übernommen werden, der gemeine Wert anzusetzen. Eine infolge der Übertragung entstehende Einkommensteuer wird nicht erhoben. Voraussetzung ist, daß die Wirtschaftsgüter seit dem Ende des Wirtschaftsjahrs 1934 (Wirtschaftsjahrs 1933/34) zum Betriebsvermögen der Aktiengesellschaft oder, im Fall der Gesamtrechtsnachfolge, eines Rechtsnachfolgers gehört haben.

(2) Bei der künftigen Veranlagung des übernehmenden Gesellschafters zur Einkommensteuer ist für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung von dem gemeinen Wert des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Auflösung der Aktiengesellschaft auszugehen.

Inhaltsübersicht:

- | | |
|---|---|
| <p>I. Abschnitt. Tragweite und allgemeine Begriffe.</p> <p>1. Bedeutung und Tragweite der Vorschrift.</p> <p>2. Begriffe.</p> <p>II. Abschnitt. Die Körperschaftsteuer der aufgelösten Kapitalgesellschaft.</p> <p>3. Die Körperschaftsteuer nach § 8.</p> <p>4. Erleichterung bei Grundstücksgesellschaften.</p> | <p>III. Abschnitt. Die Einkommen- und Körperschaftsteuer des übernehmenden Gesellschafters.</p> <p>5. Grundsätzliches.</p> <p>6. Betriebsvermögen des Gesellschafters.</p> <p>7. Wesentliche Beteiligung.</p> <p>8. Spekulationsgewinne.</p> <p>9. Kleinbesitz.</p> <p>10. Der letzte Gewinn der Kapitalgesellschaft.</p> <p>IV. Abschnitt. Gewerbesteuer.</p> <p>11. Keine Erleichterung.</p> <p>V. Abschnitt. Einfluß auf die künftige Besteuerung.</p> <p>12. Bedeutung der Vorschrift.</p> |
|---|---|

I. Abschnitt. Tragweite und allgemeine Begriffe.

1. Bedeutung und Tragweite der Vorschrift. Hierzu vgl. zunächst Anm. 1, 2 zu § 7 dieser BD. In § 8 sind nunmehr, anders als in § 6 der auf-

gehobenen I. W.D., aber entsprechend der AufstW.D., die Vorschriften über die Übernahme von Vermögensgegenständen in ein Privatvermögen (Nichtbetriebsvermögen) auch räumlich von denjenigen bei Aufnahme in ein Betriebsvermögen getrennt, was zur Klarheit dient. **Der Grundgedanke** des § 8, der sich im wesentlichen den Vorschriften der AufstW.D. anschließt (so auch Kaemmel S. 228), geht dahin: Bei Übernahme von Gegenständen der aufgelösten Kapitalgesellschaft in ein Privatvermögen tritt volle Realisierung stiller Reserven ein. Daher wird volle Körperschaftsteuer erhoben; jedoch wird sie durch den Erlass vom 9. März 1935 bei Grundstücks Gesellschaften auf die Hälfte gesenkt. Dagegen wird von einer Einkommensteuer hier völlig abgesehen.

Der Text des § 8 spricht nur von „Auflösung“ der Kapitalgesellschaft. Man wird nicht bezweifeln können, daß damit auch die Auflösung infolge **Umwandlung** gemeint ist. Dies schon deshalb nicht, weil sonst gerade der Haupttatbestand, der Veranlassung zum UmwStG. gegeben hat, die Umwandlung nach dem UmwG., bei Übernahme ins Privatvermögen nicht steuerbegünstigt wäre und daher die Beseitigung gerade der Grundstücks Gesellschaften sowie sonstiger Kapitalgesellschaften ohne Geschäftsbetrieb durch die handelsrechtlich erleichterte Umwandlung überaus gehemmt, wenn nicht wirtschaftlich unmöglich gemacht werden würde; daß bei der Umwandlung mit Überführung ins Privatvermögen gerechnet wird, zeigt besonders § 1 DurchfW.D. z. UmwG. (siehe auch die weiteren beachtlichen Gründe bei Böttcher-Meilicke S. 201). Auch Kaemmel S. 227, 228 stellt die Umwandlung und die Auflösung bei der Erläuterung des § 8 völlig gleich; a. A. Herting, DStZ. 35, 484. Hiernach betrifft § 8 **folgende Tatbestände**:

a) **Umwandlung** einer Kapitalgesellschaft in eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, § 1 DurchfW.D. z. UmwG.,

b) **Umwandlung** auf einen Alleingesellschafter (§ 8 UmwG.) oder Hauptgesellschaftler (§ 6 Abs. 2 DurchfW.D. dazu), der die Gegenstände in sein Privatvermögen übernimmt, und zwar:

aa) Der Übernehmer ist eine natürliche Person,

bb) er ist eine juristische Person ohne Betriebsvermögen (Anm. 6 zu § 7 dieser W.D.; hierbei gelten die Beschränkungen des § 10 Abs. 2 dieser W.D.). Nicht unter § 8 gehört der Fall der Fusion mit Liquidation.

c) **Auflösung mit Liquidation** und Übernahme von Gegenständen in das Privatvermögen eines Gesellschafters, der

aa) eine natürliche Person oder eine Mehrheit von solchen sein kann, oder

bb) eine juristische Person ohne Betriebsvermögen (mit Beschränkung laut § 10 Abs. 3 dieser W.D.).

2. Begriffe. Die Ausführungen in den Anm. 3—7 zu obigem § 7 über

die in Betracht kommenden Kapitalgesellschaften, die Begriffe der Umwandlung und Auflösung (diese jedoch nur mit den Tatbeständen in vorstehender Anm. 1), über Betriebs- und Nichtbetriebsvermögen, über die Wirtschaftsgüter und ihre zeitliche Unterscheidung können hier durchweg in Bezug genommen werden.

An Stelle der Beschränkung auf ein inländisches Betriebsvermögen (Anm. 8 zu § 7) gilt hier die Beschränkung auf **unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschafter**. Der Umfang dieses Begriffs ergibt sich aus dem allgemeinen Steuerrecht; insbesondere gehören hierher auch die Personen, die nach § 14 Abs. 3 StAnpG. unbeschränkt steuerpflichtig sind (so auch Böttcher-Meilicke S. 203).

II. Abschnitt. Die Körperschaftsteuer der aufgelösten Kapitalgesellschaft.

3. Die Körperschaftsteuer nach § 8. Hierzu kann in vollem Umfange auf die Anmerkungen 9, 10 und 12 zu § 7 dieser WD. Bezug genommen werden; dort ist der allgemeine Rechtszustand der bei der Umwandlung und Auflösung in Betracht kommenden Fusions- und Liquidationssteuer dargelegt. Es ergibt sich daraus, daß hier, wo die Übernahme in ein Privatvermögen und nicht die Fortführung eines Betriebes (dann könnte möglicherweise der Teilwert in Betracht kommen) in Frage steht, schon nach allgemeinen Grundsätzen lediglich der gemeine Wert der übergehenden Gegenstände im Augenblick der Übertragung anzusetzen ist. Dies schreibt nun § 8 Abs. 1 Satz 1 auch noch besonders vor. Es müssen also alle Vermögensgegenstände und Schulden mit dem gemeinen Wert im Sinne des § 10 ABewG. 1934 bewertet werden. Dadurch werden alle stillen Reserven ausgewiesen, ebenso aber natürlich auch etwaige bisherige Überbewertungen als „stille Verluste“. **Eine Ermäßigung der Körperschaftsteuer erfolgt hier nicht.** (Wegen der Grundstücksgeellschaften siehe unten Anm. 4). Daher ändert sich hier auch sonst nichts an dem System der Erhebung der Körperschaftsteuer bei der Fusions- und der Liquidationssteuer. Es ist daher auf die Anmerkungen 15—19 zu § 7 zu verweisen, insbesondere über den Besteuerungszeitraum. Eine Ausscheidung des normalen „Gewinnes aus der Betriebsgebarung“ ist hier, wie nach allgemeinem Körperschaftsteuerrecht, nicht nötig.

4. Erleichterung bei Grundstücksgeellschaften. Der Erlaß vom 9. März 1934 gibt in Abschn. III Nr. 1, letzter Absatz, den Finanzämtern die Ermächtigung zu einer Ermäßigung der Körperschaftsteuer. Als Grundstücksgeellschaften gelten danach solche, „die nach ihrer Satzung und ihrer tatsächlichen Geschäftsführung überwiegend (NB.: also nicht ausschließlich) der Verwaltung und Nutzung von bebauten Grundstücken

dienen". Die Ermäßigung ist nach dem Erlaß nicht davon abhängig, daß die Grundstücke schon Ende 1934 zum Vermögen der Gesellschaft gehört haben müssen (so nicht zutreffend Böttcher-Meilicke S. 204; § 8 Abs. 1 letzter Satz, auf den sie sich stützen, bezieht sich nur auf die Einkommensteuer).

Die Ermäßigung darf auf die Hälfte, also auf 10% erfolgen; sie gilt jedoch nur für den Gewinn, der „durch die Übertragung der Grundstücke entsteht". Dieser Gewinn muß also ausge sondert werden. Das wird in der Regel einfach sein, indem die Differenz zwischen dem steuerlichen Buchwert der Grundstücke in der letzten steuerlichen Gewinnermittlungsbilanz und dem gemeinen Wert der Grundstücke bei der Übertragung ermittelt und dieser Betrag von dem Gesamtgewinn abgezogen und besonders mit 10% besteuert wird.

III. Abschnitt. Die Einkommen- und Körperschaftsteuer des übernehmenden Gesellschafters.

5. Grundsätzliches. In den Ausführungen Anm. 20 und 21 zu § 7 ist über die grundsätzlichen Fragen der Einkommensteuer bei der Umwandlung und Auflösung gesprochen; die Ausführungen gelten auch hier. Insbesondere ist auch für § 8 anzunehmen, daß seine Bestimmungen über die Einkommensteuer auch für die **Körperschaftsteuer** der juristischen Personen gelten, die kein Betriebsvermögen haben (siehe Anm. 6 zu § 7 dieser W.D.). und Vermögensgegenstände in ihr Nichtbetriebsvermögen übernehmen.

Hervorzuheben ist, daß die Befreiung von der Einkommen- und Körperschaftsteuer des Übernehmers nur für **die Wirtschaftsgüter** gilt, die seit Ende 1934 (Ende des Geschäftsjahres 1933/34) zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft oder ihres Gesamtrechtsnachfolgers gehört haben. Siehe hierüber Anm. 7, b zu § 7 der W.D. Gesamtrechtsnachfolge liegt insbesondere vor, wenn die Kapitalgesellschaft die Gegenstände anlässlich einer Fusion ohne Liquidation von einer anderen Aktiengesellschaft übernommen hatte, oder wenn eine AG. mit einer GmbH. fusioniert wurde (vgl. Anm. 1 zu § 2 dieser W.D.). Für nichtbegünstigte Wirtschaftsgüter bleibt also die Einkommensteuerpflicht nach den allgemeinen Vorschriften bestehen.

6. Wenn die Gesellschaftsanteile zu einem **Betriebsvermögen** des Gesellschafters gehörten, so kann § 8 keine Anwendung finden. Das gilt auch dann, wenn z. B. die Gesellschaftsanteile zum Betriebsvermögen eines Einzelkaufmanns oder einer OHG. gehörten und Grundstücke der Kapitalgesellschaft nicht auf diese Betriebsvermögen übernommen, sondern unmittelbar auf deren Inhaber umgeschrieben werden. Dies bedeutet

eine Entnahme, und deren Begünstigung fällt nicht unter die Steuererleichterungen dieser B.D. (A. U. Böttcher-Meilicke S. 205).

7. Besitzt ein Gesellschafter eine wesentliche Beteiligung an der Kapitalgesellschaft, so entsteht, wie in Anm. 27 zu § 7 ausgeführt ist, nach allgemeinem Recht eine Einkommensteuer zum bevorzugten Tarif des § 34 EinkStG. 1934. Als Wert der übernommenen Gegenstände ist hierbei schon nach allgemeinen Grundsätzen der gemeine Wert anzusetzen. Insbesondere der Fall, daß eine aufgelöste Kapitalgesellschaft kein Unternehmen betreibt, so daß die in natura den „wesentlich beteiligten“ Gesellschaftern zugeteilten Gegenstände nicht Betriebsvermögen, sondern Privatvermögen werden, ist vom RFG. im Urteil StW. 1934 Nr. 603 entschieden. Ein Ehepaar besaß sämtliche Anteile einer GmbH.; deren ganzes Vermögen bestand in einer Forderung. Die GmbH. wurde aufgelöst, die Forderung auf die Gesellschafter übertragen. In diesem Falle kann nach dem Urteil nicht mehr von einer Vorbereitung einer Realisierung des Gewinnes gesprochen werden. Hier ist er vielmehr bereits voll verwirklicht, der Gewinn ist daher nach § 30 Abs. 3 Satz 4 EinkStG. 1925 zu berechnen (jetzt nach dem sachlich gleichen § 17 Abs. 3 EinkStG. 1934). Es ist also dem Anschaffungspreise für die Anteile der Wert des empfangenen Vermögens gegenüberzustellen. „Diese Bewertung muß hier, wo es sich um die volle Verwirklichung etwaiger Gewinne handelt, nach dem gemeinen Wert im Zeitpunkte der Liquidation und Übertragung auf die Gesellschafter erfolgen“.

Von dieser Steuer befreit § 8 Abs. 1 Satz 2 den Übernehmer völlig, soweit es sich um „Altbestand“ handelt. Bei Neubestand wird die Steuer nach § 34 EinkStG. 1934 erhoben.

Soweit Körperschaftsteuer des Übernehmers in Betracht kommt, wird sie für Altbestand gar nicht, für Neubestand in Höhe von 20% erhoben.

8. Spekulationsgewinne. Vgl. hierzu Anm. 29 zu § 7 dieser B.D. Nach allgemeinem Recht wird, wenn die Spekulationsfrist nicht überschritten ist, Einkommensteuer nach dem vollen Tarif erhoben; dies gilt auch, wenn eine wesentliche Beteiligung innerhalb dieser Frist veräußert wird, siehe die erwähnte Anm. 29. Auch von dieser Steuer tritt völlige Befreiung ein, aber auch nur, soweit es sich um Altbestand handelt. Wegen der Körperschaftsteuer siehe oben Anm. 5, 7.

9. Kleinbesitz. Vgl. hierzu Anm. 30 zu § 7 dieser B.D. Bei Veräußerung, ohne daß Spekulation oder wesentliche Beteiligung vorliegt, entsteht schon nach allgemeinen Grundsätzen keine Einkommensteuer. Für die Körperschaftsteuer gilt das gleiche.

10. Der letzte Gewinn der Kapitalgesellschaft. § 7 Abs. 3 der B.D. gilt hier nicht, so daß lediglich die allgemeinen, in Anm. 31 zu § 7 dargestellten Grundsätze entscheiden.

IV. Abschnitt. Gewerbesteuer.

11. Keine Erleichterung. Für diese enthält § 8 keine Vorschrift. Es gelten die allgemeinen Grundsätze; vgl. Anm. 34, 35 zu § 7 der DD.

V. Abschnitt. Einfluß auf die künftige Besteuerung.

12. Bedeutung der Vorschrift. Im Gegensatz zu den Anm. 2 beider Absätze des § 7 erklärt § 8 nicht, daß die Bewertung zur Körperschaftsteuer der Kapitalgesellschaft hier auch Ausgangspunkt für die künftige Einkommen- und Körperschaftsteuer des Übernehmers sein soll. Nur die **Abschreibungen** sind in Abs. 2 geregelt, diese aber in dem Sinne, daß tatsächlich die Wertangleichung stattfindet. Die Abschreibungen sollen vom gemeinen Wert stattfinden. Da auch für die Einkommensteuer nach obigem Abschnitt II der gemeine Wert anzusetzen ist, so stimmen zum mindesten für die Abschreibungen die Werte tatsächlich überein, so daß insoweit eine Verkoppelung angeordnet ist.

Dies muß aber auch für die Weiterveräußerung gelten. Die Auflösung der Gesellschaft wird, wie mehrfach dargelegt, wie eine Veräußerung der Gesellschaftsanteile angesehen. Die Übertragung der Gegenstände auf den Übernehmer ist also das Entgelt für die Vernichtung seiner Anteile, und damit die Anschaffung. So gut wie für die Abschreibungen an die Stelle des nach § 7 EinkStG. 1934 maßgebenden „Anschaffungspreises“ gemäß § 8 der gemeine Wert tritt, so gut muß dies auch für eine Einkommensteuer gelten, die durch künftige Weiterveräußerung etwa entsteht. Vor allem ist hierbei wohl nur an die Spekulationssteuer nach § 23 EinkStG. 1934 zu denken; aber auch an die Einlage der Gegenstände in ein Betriebsvermögen gemäß § 6 Ziffer 5 desselben Gesetzes.

§ 9 Zweite DD.

Übertragung auf den alleinigen Gesellschafter oder den Hauptgesellschafter.

(1) Die Vorschriften über Steuererleichterungen bei der Umwandlung von Aktiengesellschaften in Personengesellschaften gelten sinngemäß, wenn eine Aktiengesellschaft auf Grund des Umwandlungsgesetzes und der Durchführungsverordnung zum Umwandlungsgesetz in der Weise umgewandelt wird, daß ihr Vermögen unter Ausschluß der Liquidation auf den alleinigen Gesellschafter oder den Hauptgesellschafter übertragen wird.

(2) Die Vorschriften über Steuererleichterungen bei der Auflösung von

Aktiengesellschaften gelten sinngemäß, wenn das Vermögen der Aktiengesellschaft im Wege der Liquidation auf den alleinigen Gesellschafter übertragen wird.

Inhaltsübersicht:

- | | |
|----------------------------------|--|
| 1. Anwendungsfälle. | 4. Liquidation. |
| A: Grunderwerbsteuer. | 5. B: Wertzuwachssteuer. |
| 2. Bei Umwandlung nach § 8 UmwG. | 6. C: Einkommen- und Körperschaftsteuer. |
| 3. Fusion. | |

1. Anwendungsfälle. Die Steuererleichterungen nach § 9 erfassen folgende Tatbestände:

a) die Umwandlung nach § 8 UmwG., also Übertragung des gesamten Vermögens einer AG. oder Kapitalgesellschaft gemäß § 11 Abs. 1 dieser WD. auf den alleinigen Gesellschafter oder Hauptgesellschafter (§ 6 Abs. 2 DurchfWD.) unter Ausschluß der Liquidation.

b) Auflösung einer AG. oder Kapitalgesellschaft gemäß § 11 Abs. 2 dieser WD. mit Liquidation und Übertragung aller oder einzelner Gegenstände im Wege der Singularukzession auf den alleinigen Gesellschafter. In den Fällen zu a und b ist, wenn der Übernehmer eine juristische Person ist, die Beschränkung in § 10 Abs. 2, 3 dieser WD. zu berücksichtigen.

A. Grunderwerbsteuer.

2. Bei Umwandlung nach § 8 UmwG. Dieser Umwandlungsfall steht nach dem UmwG. demjenigen des § 2 des genannten Gesetzes gleich, also der Umwandlung in eine schon bestehende Personengesellschaft. Dieser letztere Fall ist in § 4 Abs. 2 der vorliegenden WD. geregelt, aber diese Regelung paßt für den Einmann gerade nicht, weil es danach auf den Wechsel im Personenstande der Personengesellschaft ankommt, der hier nicht gegeben sein kann. Die sinngemäße Anwendung des § 4, die in unserem § 9 vorgeschrieben ist, kann nur an **Abs. 1** des § 4 anknüpfen, weil es sehr wohl sein kann, daß der Einmann die Anteile ganz oder teilweise erst nach dem Stichtage, dem 1. Juli 1934, erworben hat. Es sind also für den Einmann die Ausführungen in den Anm. 1, 2—8 zu § 4 dieser WD. anzuwenden, und zwar passen sie hier in allen Teilen. Auch hier liegt Gesamtrechtsnachfolge vor. Maßgebend ist der Anteilsbesitz des Einmannes am Stichtage, für später erworbene Grundstücke der Kapitalgesellschaft aber an deren Erwerbstage, Anm. 8 zu § 4. An Stelle der „Kapitalbeteiligung“ an der Personengesellschaft tritt das Alleineigentum, das der Einmann erhält. Alle übrigen Ausführungen passen unmittelbar.

Dies gilt insbesondere auch dann, wenn der Einmann selbst eine Kapitalgesellschaft ist; Abs. 2 des § 4 ist für diesen Fall nicht anwendbar; es

kommt also nicht auf einen Wechsel im Besitzstande dieser Obergesellschaft an; sie ist selbst der „Einmann“ und bleibt auch bei Wechsel ihrer Gesellschafter unverändert; die wirtschaftliche Betrachtungsweise geht nicht so weit, etwa auch darin einen wirtschaftlichen bruchteilsmäßigen Eigentumswechsel anzunehmen.

Alles, was vorstehend für den Einmann gesagt ist, gilt auch für den **Hauptgesellschafter**, § 6 Abs. 2 DurchfWD. Bei ihm wird aber meist eine Besteuerung für die Anteile der ausscheidenden Gesellschafter erfolgen müssen; die „Abfindung“ nach § 5 DurchfWD. ist dann ein Teil des Erwerbsspreises des Hauptgesellschafters.

3. Fusion mit Liquidation (vgl. Anm. 2 zu § 2 dieser WD.). Für diese enthält § 19 a Nr. 1 GrEwStG. eine Erleichterung; danach wird die GrEwSt. bei Einbringung von Grundstücken in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nur in Höhe von 2% erhoben; Zuschläge dazu und Wertzuwachssteuer dürfen nach § 18 a Abs. 1, § 38 Abs. 3 Nr. 1 FinAusglG. nicht erhoben werden. Vgl. hierzu Lion, GrEwSt. im Ergänzungsbande S. 139 ff., 170 f., 172 ff. Soweit die erwähnten Bestimmungen des GrEwStG. und FinAusglG. hinter dem vorliegenden § 9 zurückbleiben, geht § 9 vor; **insbesondere findet danach auch bei Fusion, wenn die übernehmende Gesellschaft alle Aktien der aufzulösenden Gesellschaft besitzt, völlige Grunderwerbsteuerfreiheit** statt, genau wie bei sonstigen Liquidationen, siehe Anm. 4.

4. Liquidation. Auf diesen Fall ist Abs. 3 des § 4 dieser WD. unmittelbar anzuwenden. Der Wert der Grundstücke oder Bruchteile, die der Einmann übernimmt, ist mit dem Wert zu vergleichen, der ihm nach seinem Besitz an Gesellschaftsanteilen der aufzulösenden Gesellschaft am Stichtage, eventuell an dem Tage späteren Grundstückserwerbs durch die Kapitalgesellschaft, zustand. Die Anmerkungen zu § 4 Abs. 3 passen durchgehend auch hier.

5. B. Wertzuwachssteuer, Zuschläge, Zubehörsteuer. Die vorstehenden Ausführungen sind bei Anwendung des § 5 dieser WD. auf den Einmann durchgehend zu berücksichtigen.

6. C. Einkommen- und Körperschaftsteuer. In dieser Beziehung ist auf die Ausführungen zu §§ 7, 8 dieser WD. zu verweisen.

§ 10 Zweite WD.

Beteiligung juristischer Personen.

(1) Die Steuererleichterungen für die Umwandlung von Aktiengesellschaften in Personalgesellschaften gelten nur für solche Personalgesell-

schaften, die aus natürlichen Personen bestehen. Die Steuerschuld entsteht nachträglich, wenn innerhalb zweier Jahre seit der Umwandlung die Gesellschaftsrechte eines Gesellschafters auf eine juristische Person übertragen werden oder wenn innerhalb dieser Frist eine juristische Person als Gesellschafter beitrifft. In diesen Fällen wird die Steuer mit der Entstehung der Steuerschuld fällig.

(2) Die Steuererleichterungen, die für die Umwandlung einer Aktiengesellschaft durch Übertragung des Vermögens auf den alleinigen Gesellschafter oder den Hauptgesellschafter gelten, werden auch gewährt, wenn der alleinige Gesellschafter oder der Hauptgesellschafter eine juristische Person ist, die bereits am 1. Juli 1934 (Stichtag) als Gesellschafter an der umzuwandelnden Aktiengesellschaft beteiligt war.

(3) Die Steuererleichterungen, die für die Auflösung einer Aktiengesellschaft gelten, werden auch gewährt, wenn der alleinige Gesellschafter oder die Gesellschafter, die das Vermögen der Aktiengesellschaft bei der Liquidation übernehmen, juristische Personen sind, die bereits am Stichtag als Gesellschafter an der Gesellschaft beteiligt waren,

Inhaltsverzeichnis:

A. Zu Abs. 1.

1. Grund der Vorschrift.
2. Jur. Personen bei der Umwandlung.
3. Nachträglicher Beitritt.
4. Personengemeinschaft.

B. Abs. 2, 3: Beschränkung der Steuererleichterungen bei juristischen Personen.

5. Bei der Umwandlung.
6. Bei der Auflösung.

A. Zu Absatz 1.

1. Grund der Vorschrift. Über den Grund der Vorschrift siehe die Anmerkungen zu § 10 DurchfB.D. z. UmwG. Der vorliegende Abs. 1 war bereits in § 8 der I. D.B.D. enthalten und gab den Anstoß zu § 10 DurchfB.D. zum UmwG. **Die Bestimmung des Abs. 1 bezieht sich nur auf die Umwandlung, nicht auf die Auflösung,** Soweit bei letzterer eine Personalgesellschaft als Gesellschafterin der Kapitalgesellschaft Vermögen übernimmt, gilt also die Beschränkung des Abs. 1 **nicht.**

2. Juristische Personen bei der Umwandlung. In § 8 ist zunächst der Fall geregelt, daß eine Umwandlung nach dem UmwG. erfolgt, und zwar wenn der Vermögensübernehmer eine schon bestehende D.H.G. (§ 2 UmwG.) ist, oder eine KommG. (§ 12), oder eine erst zu errichtende D.H.G. (§ 9 UmwG., § 3 DurchfB.D.), eine erst zu errichtende KommG. (§ 12), eine bestehende oder erst zu errichtende Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (§ 1 DurchfB.D.). Alle diese Umwandlungsfälle betreffen eine Kapitalgesellschaft mit mehreren Gesellschaftern, also mehreren Aktionären, Kommanditisten einer KommG. a. A. (§ 13 UmwG.), Gesellschaftern einer GmbH. (§ 14 UmwG.). Es ist schon in den Anm. zu § 10 DurchfB.D. z. UmwG. ausgeführt, daß in solchen Fällen eine Umwandlung nach dem

UmwG. nicht stattfinden kann, wenn einer dieser Gesellschafter eine juristische Person ist. Dasselbe gilt auch nach vorl. § 10 Abs. 1 für die Steuerprivilegien; sie werden in einem solchen Falle von vornherein nicht gewährt, sondern alle Steuern sind, wie sie nach den allgemeinen Vorschriften entstehen, zu entrichten.

3. Nachträglicher Beitritt. Satz 2 und 3 des Absatz 1 treffen Vor- sorge gegen Umgehung oder gegen alsbaldige unerwünschte Neubildung einer GmbH. u. Co. oder ähnlicher Formen. Wenn bei der Umwandlung die übernehmende (bestehende oder neu zu errichtende) Personalge- sellschaft nur aus natürlichen Personen bestand, aber innerhalb zweier Jahre seit der Umwandlung (d. h. der Eintragung des Umwandlungs- beschlusses, § 4 UmwG.) entweder

a) ein Gesellschafter der Personalgesellschaft seine Rechte auf eine juri- stische Person überträgt, was mit Zustimmung der anderen Gesellschafter zulässig ist, oder

b) eine juristische Person als neuer Gesellschafter beitrifft, gleichgültig ob als persönlich haftender oder als Kommanditist,

so werden die Steuerprivilegien nachträglich aufgehoben. Alle Steuern entstehen so, wie sie nach allgemeinen Vorschriften zu erheben sind. Dies erfolgt „nachträglich“, d. h. in dem Zeitpunkt, in welchem die Über- tragung der Mitgliedschaftsrechte (vorstehend zu a) oder der Beitritt des neuen Gesellschafters (vorstehend zu b) wirksam wird. Fraglich kann es sein, ob die entstehenden Steuern nach der Gesetzeslage zur Zeit der Umwand- lung oder zur Zeit des ebenerwähnten späteren Zeitpunktes zu beurteilen sind. Der Zeitpunkt der Umwandlung könnte maßgebend sein, weil ja die in diesem Augenblick sonst entstehenden Steuern erlassen bzw. ermäßigt werden und diese Steuerpflicht „nachträglich“ entstehen soll. Diesen Standpunkt vertreten Böttcher-Meilicke S. 210. Kaemmel S. 231 nimmt an, daß der für den Steuerpflichtigen günstigere Zeitpunkt maßgebend ist. Dieser Auffassung wird der Vorzug zu geben sein. Sollten daher Steuern, die auf diese Weise entstehen, bei Beurteilung nach der Gesetzeslage im Zeitpunkt ihrer Entstehung geringer oder weggefallen sein (z. B. die KapSt. für OHG., siehe § 3 dieser W.D.), so wird die niedrigere oder keine Steuer erhoben.

Die Fälligkeit der Steuern fällt mit ihrer Entstehung zusammen, es sind also nicht Zinsen für den inzwischen verfloffenen Zeitraum zu entrichten.

4. Personengemeinschaft. Die Steuerprivilegien sollen nur wegfallen, wenn die Personalgesellschaften nicht ausschließlich aus „natürlichen Personen“ bestehen. Den Gegensatz bilden „juristische Personen“. Wenn also zu den Gesellschaftern einer Personalgesellschaft eine Erben- gemeinschaft oder ein eheliches Gesamtgut gehört (vgl. Anm. 3 zu § 8 UmwG.), so werden hierdurch die Steuervorteile nicht beseitigt.

B. Zu Absatz 2 und 3. Beschränkung der Steuererleichterungen für juristische Personen.

5. Bei der Umwandlung. Absatz 2 schließt sich an § 9 Abs. 1 dieser WD. an. Die Bestimmung des Abs. 2 bestätigt zunächst, entsprechend § 11 DurchfWD. zum UmwG., daß alleiniger Gesellschafter (§ 8 UmwG.) und Hauptgesellschafter (§ 6 Abs. 2 DurchfWD. dazu) auch eine juristische Person sein kann. Die steuerlichen Erleichterungen treten aber in solchen Fälle nur ein, wenn die juristische Person am „Stichtag“ des 1. Juli 1934 (vgl. hierzu Anm. 3 zu § 1 dieser WD.) „als Gesellschafter an der Kapitalgesellschaft beteiligt war“. **Es wird also nicht verlangt, daß die juristische Person am Stichtag bereits alleiniger oder Hauptgesellschafter gewesen sein müsse.** Es genügt, daß überhaupt eine Beteiligung bestand, gleichviel, in welchem Umfange. Für die **Grunderwerbsteuer** und die anderen Grundstückssteuern geht aber naturgemäß die Regelung in den §§ 4, 5 dieser WD. vor.

6. Bei der Auflösung. Absatz 3 beschränkt sich nicht auf den Fall des § 9 Abs. 2 dieser WD. (Alleingesellschafter). Er betrifft auch alle weiteren Liquidationsfälle, wenn zu den übernehmenden Gesellschaftern eine juristische Person gehört. Eine solche muß bei der Auflösung immer am Stichtag, dem 1. Juli 1934 (vgl. Anm. 7 zu § 2 dieser WD.) an der Kapitalgesellschaft beteiligt gewesen sein. Auch hier ist es ohne Bedeutung, ob sich die Größe dieser Beteiligung seitdem verändert hat, unter Vorbehalt der besonderen Regelung in §§ 4, 5 dieser WD.

§ 11 Zweite WD.

Andere Gesellschaften.

(1) Die Vorschriften über Steuererleichterungen bei der Umwandlung von Aktiengesellschaften gelten auch bei der Umwandlung von Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

(2) Die Vorschriften über Steuererleichterungen bei der Auflösung von Aktiengesellschaften gelten auch bei der Auflösung von Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und bergrechtlichen Gewerkschaften.

Über die Bedeutung dieser Bestimmung ist bereits in der Vorbemerkung vor § 1 dieser WD. (Anm. 2) gesprochen, ferner in Anm. 2 zu § 1, 4 zu § 2 und den Anmerkungen zu den weiteren Paragraphen der WD.

§ 12 Zweite DVV.

Geltungsdauer.

Die Vorschriften über Steuererleichterungen bei der Umwandlung oder Auflösung der Gesellschaften gelten nicht für Gesellschaften, die nach dem 1. Juli 1934 entstanden sind. Sie gelten nur für solche Gesellschaften, die ihre Umwandlung oder Auflösung bis zum 31. Dezember 1936 beschließen.

1. Bei der Umwandlung. Die zeitliche Begrenzung für die Fälle der Umwandlung stimmt mit § 1 Abs. 2 UmwG. überein. (Siehe auch § 3 UmwStG. und Anm. 9, 10 zu § 1 UmwG.)

2. Für die Auflösung ist die gleiche Begrenzung gewählt worden. Soweit die Auflösung **durch Beschluß** erfolgt, kommt es also auf dessen Fassung an. Da er, im Gegensatz zum Umwandlungsbeschluß (vgl. Anm. 7 zu § 8 UmwG.), bedingt oder betagt sein kann, so fragt es sich, ob es auch genügt, wenn eine Gesellschaft am 20. Dezember 1936 die Auflösung zum 1. April 1937 beschließt. Nach dem Wortlaut des Gesetzes muß das genügen; dies umsomehr, als ja die Dauer des Abwicklungszeitraums für die Steuererleichterungen ohne Bedeutung ist (so auch Kaemmel, Anm. zu § 12). Soweit eine Gesellschaft **ohne Beschluß**, z. B. durch Ablauf der satzungsmäßigen Dauer, in Liquidation tritt, müssen die Steuererleichterungen in derselben Weise Anwendung finden, wie wenn ein Beschluß gefaßt wird. In vielen dieser Fälle, z. B. bei Zeitablauf, könnte ja durch Beschluß die Dauer der Gesellschaft verlängert werden; die Unterlassung eines solchen Beschlusses verdient die gleiche Behandlung wie die positive Fassung eines Auflösungsbeschlusses. Auch in den noch übrigbleibenden Fällen wird kein Unterschied zu machen sein.

§ 13 Zweite DVV.

Inkrafttreten.

(1) Diese Verordnung tritt mit Wirkung vom 7. Juli 1934 in Kraft.

(2) Die Erste Durchführungsverordnung zum Gesetz über Steuererleichterungen bei der Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften vom 7. Juli 1934 (Reichsgesetzbl. I S. 595) wird aufgehoben.

Über die Ersetzung der I. DVV. durch die gegenwärtige mit rückwirkender Kraft vgl. oben die Vorbemerkung vor § 1 der Zweiten DVV. Die neuen Bestimmungen sind zu einem erheblichen Teil übereinstimmend mit denjenigen der I. DVV. (Grundstückssteuern,

Gesellschaftsteuer, Umsatzsteuer). Bei den anderen Steuern sind sie teils günstiger, teils ungünstiger. Auch die neue Beschränkung der Abs. 2, 3 des § 10 kann ungünstiger sein. Es dürfte Ermäßigung oder Erlaß im Billigkeitswege angezeigt sein, wenn eine Gesellschaft vor dem 9. März 1935 sich umgewandelt oder aufgelöst und mit der Besteuerung nach der damaligen I. D. D. gerechnet hat, wenn ihr oder ihren Gesellschaftern aber jetzt im Gesamtergebnis größere Steuerlasten als nach den aufgehobenen Bestimmungen erwachsen.

III. Anhang.

A. Amtliche Erläuterung zum Gesetz über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften vom 5. Juli 1934 (RGBl. I S. 569).

(1) Das Gesetz bezweckt, in geeigneten Fällen die Abkehr von anonymen Gesellschaftsformen zu erleichtern und ihre Ersetzung durch Unternehmungen mit Eigenverantwortung des Inhabers zu fördern. Damit soll einer wirtschaftlichen Entwicklung, für die bereits Anzeichen vorliegen, der weitere Weg geebnet werden.

(2) Bei der anonymen Gesellschaft, insbesondere der Aktiengesellschaft und der Kommanditgesellschaft auf Aktien, fallen die Funktionen des Leiters und des Eigentümers des Unternehmens auseinander. Die Gefahr eines Vermögensverlustes infolge unsachgemäßer Betriebsführung trifft die Gesellschaft als die Eigentümerin, nicht die Verwaltungsmitglieder. Bei der Personalgesellschaft dagegen und dem Einzelunternehmen sind Leiter und Inhaber des Unternehmens meist personengleich. Jeder geschäftliche Ausfall, jeder Verlust trifft auch den, der das Unternehmen leitet. Diese Verbundenheit des Leiters des Unternehmens mit dem Geschick des Unternehmens bietet in besonderem Maße die Gewähr für eine gewissenhafte und verantwortungsbewußte Leitung, aber auch für Tatkraft und Unternehmungsgeist des Leiters und ist daher geeignet, das Vertrauen in das Unternehmen und seine Leitung zu stärken. Hinzu kommt der Mangel an Offenkundigkeit, der mit der anonymen Kapitalform notwendigerweise verbunden ist und der nicht nur der Überfremdung jeder Art Vorschub leistet, sondern es auch den an dem Unternehmen Beteiligten ermöglicht, ihr Geschäftsgebahren zu einem unpersönlichen und undurchsichtigen zu machen.

(3) Gewiß ist die Rechtsform der anonymen Kapitalgesellschaft unentbehrlich. In der Aktiengesellschaft sind große Teile des Volksvermögens zusammengefaßt; sie bilden die größten Gemeinschaften, bei denen Millionen von Volksgenossen Arbeit und Brot finden; von ihrem Schicksal hängen ungezählte Existenzen ab. Ihre Beseitigung kann nicht in Frage kommen. Auch bleibt für Neugründungen die Rechtsform der anonymen Gesellschaft, insbesondere der Aktiengesellschaft, nach wie vor in den Fällen die zweckmäßigste, wo es sich darum handelt, ein Unternehmen auf breiter

geldlicher Grundlage zu schaffen und zu diesem Zweck weite Kreise des Volkes zur Aufbringung der erforderlichen Mittel heranzuziehen.

(4) Aber überall da, wo das Kapitalbedürfnis nicht so groß ist, daß es nicht von einem Einzelnen oder einer kleinen Anzahl von Teilhabern befriedigt werden kann, wie bei Familiengesellschaften und bei Grundstücks-gesellschaften, ist dem Einzelunternehmen oder der Rechtsform der Personalgesellschaft der Vorzug zu geben. Die Überleitung in diese Unternehmensarten soll das Gesetz erleichtern, zugleich in Verbindung mit steuerlichen vom Reichsfinanzministerium vorgeschlagenen Maßnahmen.

(5) Das Gesetz dient noch einem weiteren Zweck, der mit dem Gesagten in Zusammenhang steht. Der Aktiengesellschaft als der Rechtsform der Großunternehmung sind namentlich durch die Aktienrechtsverordnung vom 19. September 1931 weitgehende Offenlegungspflichten auferlegt, sie sind der obligatorischen Bilanzprüfung unterworfen. Dieser Zwang zur Offenlegung bildet ein Gegengewicht und einen Ausgleich gegenüber den Auswirkungen der Anonymität des Kapitals, indem er die Überwachung der Verwaltung erleichtert und einen gewissen Einblick in die Verhältnisse des Unternehmens ermöglicht. Die damit verbundenen Lasten werden aber von den kleinen Aktiengesellschaften als drückend empfunden. Ihnen wird nunmehr die Möglichkeit geboten, eine Rechtsform zu wählen, für die solche Offenlegungspflichten mit bestehen und die überdies ihren Verhältnissen besser entspricht.

(6) Schließlich will das Gesetz eine Handhabe bieten, übermäßige Verschachtelungen wieder rückgängig zu machen. Zu diesem Zweck ist die vereinfachte Auflösung solcher Kapitalgesellschaften vorgesehen, deren Anteile sich in einer Hand befinden oder einer Offenen Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft zustehen

(7) Die Umwandlung, die das Gesetz zur Erreichung des verfolgten Zwecks zuläßt, ist nicht in dem Sinne zu verstehen, daß die betreffende Kapitalgesellschaft — Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien, Gesellschaft mit beschränkter Haftung — sich durch Beschluß ihres zuständigen Organs eine andere Rechtsform gibt. Ein solches Verfahren wäre nicht möglich, weil nicht nur die Rechtsform, sondern auch die Rechtspersönlichkeit wechselt: an die Stelle der Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien oder Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die juristische Personen sind, tritt, wie bei der Umwandlung in eine Offene Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft, eine Personengesamtheit oder, wie bei der Umwandlung in ein Einzelunternehmen, eine Einzelperson. Die Umwandlung soll sich vielmehr in der Weise vollziehen, daß die Kapitalgesellschaft sich auflöst und ihr Vermögen entweder auf eine gleichzeitig zu errichtende neue Gesellschaft oder auf eine schon bestehende

Gesellschaft oder auf einen einzelnen Gesellschafter übertragen wird. Die Vereinfachung gegenüber dem geltenden Recht besteht darin, daß sich der Übergang des Vermögens ohne Liquidation, also nicht im Wege von Einzelübertragungen, sondern durch Gesamtrechtsnachfolge vollzieht und daß es zur Umwandlung weder eines Veräußerungsvertrags noch eines Gesellschaftsvertrags über die Errichtung einer neuen Gesellschaft bedarf, vielmehr ein Beschluß der Generalversammlung oder Gesellschaftsversammlung über die Vermögensübertragung und über die Errichtung einer neuen Gesellschaft genügt.

(8) Diese Vereinfachung des Verfahrens, insbesondere der Ausschluß der Liquidation, erfordert besondere Sicherungen zugunsten der Gesellschafter sowie zugunsten der Gläubiger der Gesellschaft.

(9) Die Gesellschafter, also die Aktionäre einer Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien und die Gesellschafter einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung tauschen ihre beschränkte Haftung gegen unbeschränkte Haftung und persönliche Verantwortung ein, mögen sie Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft, persönlich haftende Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft werden oder mag es sich bei der umzuwandelnden Gesellschaft um eine Einmanngesellschaft handeln, deren einziger Gesellschafter das Vermögen der Gesellschaft übernimmt. Das Gesetz geht davon aus, daß keinem Gesellschafter die unbeschränkte Haftung aufgezwungen werden kann. Es läßt daher eine Umwandlung unter Errichtung einer neuen Gesellschaft durch Mehrheitsbeschluß nicht zu, sondern verlangt, daß sämtliche Gesellschafter der Umwandlung zustimmen.

(10) Die Gläubiger der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft müssen sich an Stelle ihres bisherigen Schuldners, also der Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien und der Gesellschaft mit beschränkter Haftung, einen neuen Schuldner in Gestalt einer Offenen Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft oder einer Einzelperson gefallen lassen. Sie treten mit den Gläubigern dieser Gesellschaft bzw. dieser Einzelperson in Konkurrenz. Ihre Lage könnte dadurch eine Verschlechterung erfahren. Um die für die Gläubiger sich hieraus ergebenden Gefahren zu vermindern und nach Möglichkeit auszuschließen, sind zu ihren Gunsten ähnliche Sicherungen getroffen, wie sie das Handelsrecht für die Liquidation vorsieht. Die Gläubiger der aufgelösten Gesellschaft können, soweit sie nicht Befriedigung verlangen können, die Sicherstellung ihrer Forderungen verlangen; das Vermögen der aufgelösten Gesellschaft ist während einer auf sechs Monate bemessenen Sperrfrist getrennt von dem übrigen Vermögen der übernehmenden Gesellschaft bzw. Einzelperson zu verwalten, und es gilt das Vermögen der aufgelösten Gesellschaft im Verhältnis der Gläubiger der aufgelösten Gesellschaft zu der übernehmenden Gesellschaft

bzw. Einzelperson und deren Gläubigern als Vermögen der aufgelösten Geſellſchaft. Ein beſonderes Gläubigeraufgebot iſt für entbehrlich erachtet worden. Die Gläubiger erfahren die Auflöſung der Kapitalgeſellſchaft durch die Bekanntmachung der Eintragung der Auflöſung; ſie ſind in dieſer Bekanntmachung auf ihr Recht, Sicherſtellung zu verlangen, noch beſonders hinzuweiſen.

B. Begründung zum Geſetz über Steuererleichterungen bei der Umwandlung und Auflöſung von Kapitalgeſellſchaften vom 5. Juli 1934 (RGBl. I S. 572).

(1) Nach nationalſozialiſtiſcher Wirtschaftsauffaſſung ſoll auch in der Wirtschaft die Perſönlichkeit wieder mehr zur Geltung kommen. Die Inhaber eines gewerblichen Unternehmens ſollen der Geſellſchaft des Betriebs und der Öffentlichkeit möglicht beſonders bekannt ſein, und es ſoll möglicht mindedeſtens eine natürliche Perſon vorhanden ſein, die uneingeſchränkt — das heißt mit ihrem ganzen Vermögen, mit ihrer ganzen Perſon, perſönlich — als für das Unternehmen verantwortlich in Erſcheinung tritt und für die Verbindlichkeiten des Unternehmens haftet. Dem Zug dieſer neuen Auffaſſung folgend, erwägen die Beteiligten mancher Geſellſchaft, die ſich in anonymen Form befindet (Kapitalgeſellſchaft), die Umwandlung der Kapitalgeſellſchaft in eine Offene Handelsgelſellſchaft oder Kommanditgeſellſchaft oder in das Unternehmen eines Einzelkaufmanns. Der Zweck des vorliegenden Geſetzentwurfs iſt, jede ſolche Umwandlung ſteuerlich zu erleichtern. Dem gleichen Zweck dient der durch den Reichsminiſter der Juſtiz vorgelegte Entwurf eines „Geſetzes über die Umwandlung von Kapitalgeſellſchaften“, der eine Erleichterung der Umwandlung durch Änderung handelsrechtlicher Vorſchriften vorſieht.

(2) Die Rechtsform der Aktiengeſellſchaft iſt inſbeſondere bei ſolchen Unternehmen volkswirtschaftlich gerechtfertigt, die zur Löſung ihrer Aufgabe eine ſo breite geldliche Grundlage brauchen, daß dazu die Kapitalkraft eines Einzelunternehmers oder einer kleinen Zahl von Mitunternehmern nicht ausreicht, wie z. B. bei Schifffahrtsgelſellſchaften, Verſicherungsgelſellſchaften, Bergbaugelſellſchaften.

(3) Für Familienunternehmen iſt die Rechtsform der Aktiengeſellſchaft im allgemeinen nicht erforderlich. Die perſönlichen Bindungen, die zwiſchen den Familienangehörigen beſtehen, bilden die natürliche Grundlage für das Unternehmen. Dieſe Betriebe bauen ſich tatſächlich, ohne Rückſicht auf die Rechtsform, in der ſie betrieben werden, auf die Tatkraft und das Verantwortungsbewußtſein der Inhaber auf. Ihren Lieferanten und Abnehmern iſt der gute Name der Familie mehr wert

als das in Ziffern ausgedrückte und vielfach unzureichende Gesellschaftskapital, das ihnen formell haftet. Die am Betrieb Beteiligten fühlen sich als Mitinhaber und handeln danach, gleichgültig, welche Stellung ihnen nach der Rechtsform des Unternehmens zusteht.

(4) Auch die Rechtsform der Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist in vielen Fällen nicht angebracht. Sie ist insbesondere für zahlreiche Grundstücksgesellschaften, die gegenwärtig überwiegend als Gesellschaften mit beschränkter Haftung geführt werden, weder geeignet noch erwünscht. Diese Grundstücksgesellschaften haben in Wirklichkeit regelmäßig keinen gewerblichen Betrieb, sondern verwalten nur das Grundstück oder die mehreren Grundstücke, die zum Gesellschaftsvermögen gehören. Hinter der Gesellschaftsform verbirgt sich meistens eine einzige Person oder eine kleine Zahl von Personen. Die Verwaltung des Grundbesitzes können diese Personen selbst übernehmen. Dazu brauchen sie keine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Solche Gesellschaften sind in großer Anzahl insbesondere in der Geldentwertungszeit errichtet worden. Die Folge ist eine unnatürliche Bergesellschaftung eines beträchtlichen Teils des deutschen Grundbesitzes.

(5) Die Reichsregierung will Kapitalgesellschaften die Umwandlung in Personalgesellschaften und Einzelunternehmen dadurch ermöglichen, daß sie die Überleitung in die neuen Unternehmungsformen handelsrechtlich und steuerlich erleichtert.

(6) Der vom Reichsminister der Justiz vorgelegte Entwurf eines Gesetzes über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften schafft handelsrechtlich die Grundlage für die Umwandlung. Die Umwandlung soll, abweichend vom geltenden Handelsrecht, zulässig sein, ohne daß die Gesellschaft gezwungen ist, die Liquidation zu erklären. Die handelsrechtlichen Erleichterungen sollen für die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personalgesellschaft und für die Umwandlung im Wege der Übertragung des Vermögens auf den alleinigen Gesellschafter gelten, sei es, daß der alleinige Gesellschafter als Einzelkaufmann oder als Privatperson an die Stelle der Gesellschaft tritt. Dagegen konnten in dem Entwurf die Fälle nicht berücksichtigt werden, in denen die Gesellschaft aufgelöst und das Vermögen auf mehrere Gesellschafter übertragen werden soll. In diesen Fällen kann handelsrechtlich von einer Liquidation nicht abgesehen werden, weil die Auflösung der Gesellschaft nicht möglich ist, ohne daß sich die Gesellschafter auseinandersetzen.

(7) Ein weiteres Hemmnis für die Abkehr von der anonymen Gesellschaftsform sind die Steuern, die bei der Umwandlung oder Auflösung über Gesellschaft anfallen. Der vorliegende Entwurf eines Gesetzes über Steuererleichterungen bei der Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften sieht durchgreifende Steuer-

vergünstigungen vor. Die Steuererleichterungen ſollen zunächſt den Geſellſchaften zugute kommen, die ſich auf Grund der vom Reichsminiſter der Juſtiz vorgeſehenen Vorſchriften umwandeln. Darüber hinaus ſollen ſie aber auch auf die Fälle ausgedehnt werden, in denen ſich Geſellſchaften auflöſen und ihr Vermögen im Weg der Liquidation auf die Geſellſchafter übertragen.

(8) Für ein gewerbliches Unternehmen wird im allgemeinen die Umwandlung in Betracht kommen, weil es nur auf dieſe Weiſe die Firma und den Geſchäftsbetrieb aufrechterhalten kann.

(9) Es gibt aber auch Geſellſchaften, deren Zweck kein gewerblicher Betrieb iſt. Das gilt inſondere von den Grundſtückgeſellſchaften. Iſt in dieſen Fällen nur ein Geſellſchafter vorhanden, ſo wird er bei der Umwandlung das Grundvermögen als Privatmann übernehmen. Hier finden die Vorſchriften im Entwurf des Reichsjuſtizminiſters über die Umwandlung Anwendung. Sind aber mehrere Geſellſchafter vorhanden und iſt die Auseinanderſetzung über das Vermögen nur im Weg der Liquidation möglich, ſollen auch hier Steuererleichterungen in dem gleichen Ausmaß wie bei der Umwandlung gewährt werden.

(10) Der Geſezentwurf ſieht vor, daß Erleichterungen bei allen den Steuern gewährt werden, die für die Umwandlung oder Auflöſung von Kapitalgeſellſchaften in nennenswerter Weiſe ins Gewicht fallen können. Das ſind auf dem Gebiet der Verkehrsſteuern die Geſellſchaftſteuer, die Grunderwerbſteuer, die Wertzuwachſſteuer, die Gewerbeanſchaffungsſteuer und die Umſatzſteuer und bei den Beſitzſteuern die Körperschaftſteuer, die Einkommenſteuer und die Gewerbeſteuer.

(11) Von der Erhebung der Verkehrsſteuern ſoll ganz abgeſehen werden. Es werden alſo nicht erhoben werden: $\frac{1}{2}$ vom Hundert Geſellſchaftſteuer, 5 vom Hundert Grunderwerbſteuer, die Wertzuwachſſteuer, die Gewerbeanſchaffungsſteuer und 2 vom Hundert Umſatzſteuer. Für die Grunderwerbſteuer werden Einſchränkungen dahin zu machen ſein, daß die Steuerbefreiung nicht zu Steuerumgehungen in Fällen mißbraucht wird, die für die Steuerbefreiungen nicht gedacht ſind.

(12) Bei den Beſitzſteuern (Körperschaftſteuer, Einkommenſteuer und Gewerbeſteuer) ſoll die Steuer auf ein Drittel der Beträge, die nach den geſetzlichen Vorſchriften geſchuldet werden, begrenzt werden. Eine vollſtändige Freiftellung würde im Hinblick auf etwa vorhandene ſtille Rücklagen, die bei der Umwandlung oder Auflöſung zur Auflöſung kommen, vom Standpunkt der gleichmäßigen Behandlung eines Steuerpflichtigen geſehen, ein zu großes Entgegenkommen ſein.

(13) Im einzelnen wird der Umfang der Erleichterungen in den Durchführungsbeſtimmungen geregelt werden, die unmittelbar im Anſchluß

an dieses Gesetz erlassen werden. Die Aufnahme der einzelnen Vorschriften in das Gesetz selbst würde dieses unübersichtlich machen und ihm vielleicht die Wirkung nehmen, die beabsichtigt ist.

(14) Die Erleichterungen sollen nur solchen Kapitalgesellschaften zugute kommen, die beim Inkrafttreten dieses Gesetzes bereits bestanden haben, und die sich bis zum 31. Dezember 1936 umwandeln oder auflösen. Diese zeitliche Beschränkung entspricht der Geltungsdauer, die der vom Reichsminister der Justiz vorgelegte Entwurf des Gesetzes über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personalgesellschaften für handelsrechtliche Bestimmungen vorsieht.

(15) Mit dem Inkrafttreten dieser Vorschriften über steuerliche Erleichterungen bei der Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften werden die Vorschriften des Artikels 2 des Vierten Teil Kapitel 1 der Verordnung des Reichspräsidenten vom 8. Dezember 1931 über steuerliche Erleichterungen für die Aufteilung von Gesellschaften (Aufteilungsverordnung RGBl. I S. 699, 714) und die Verordnung zur Ergänzung der Aufteilungsverordnung vom 22. Dezember 1933 (RGBl. I S. 1113) bedeutungslos, weil die neuen Erleichterungen viel weiter gehen als die bisherigen. Sie sollen deshalb außer Kraft treten. Gleichzeitig sollen die Vorschriften des Artikels 1 der bisherigen Aufteilungsverordnung, durch die bei Aktiengesellschaften die Trennung von Betrieben steuerlich begünstigt wurde, außer Kraft gesetzt werden, weil sie praktisch nur in wenigen Fällen wirksam geworden sind und weil sie geeignet sind, die durchaus unerwünschte Verschachtelung von Kapitalgesellschaften zu fördern.

**C. Kundenerlaß des Reichsfinanzministers
vom 9. März 1935, S 5003 A—30 III (RGBl. 449)**

I. Allgemeines.

1. Die Zweite Durchführungsverordnung zum Umwandlungs-Steuer-gesetz vom 8. März 1935 (Reichsgesetzbl. I S. 354).

Der Reichsminister der Justiz hat das Gesetz über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften (Umwandlungsgesetz) vom 5. Juli 1934 (Reichsgesetzbl. I S. 569) durch eine Durchführungsverordnung vom 14. Dezember 1934 (Reichsgesetzbl. I S. 1262) ergänzt. Die Ergänzungen beziehen sich in der Hauptsache auf

- a) die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft unter gleichzeitiger Errichtung einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts,
- b) die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft durch Mehrheitsbeschluß, und zwar auch durch Übertragung des Vermögens auf den Hauptgesellschaftler,

e) die Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Liquidation.

Die Durchführungsverordnung des Reichsministers der Justiz macht eine Änderung der Ersten Durchführungsverordnung zum Gesetz über Steuererleichterungen bei der Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften (Umwandlungs-Steuergesetz) vom 7. Juli 1934 (Reichsgesetzbl. I S. 595) erforderlich. Die Zweite Durchführungsverordnung zum Umwandlungs-Steuergesetz, vom 8. März 1935 — abgekürzt Zweite DV. — die an die Stelle der Ersten Durchführungsverordnung tritt, enthält nicht nur diese Änderungen und Ergänzungen, sondern erweitert auch auf dem Gebiete der Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer die steuerlichen Erleichterungen und vereinfacht die Berechnung der bei der Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften anfallenden Körperschaftsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer in erheblichem Maße.

Abdrucke der Durchführungsverordnung zum Umwandlungsgesetz und der Zweiten Durchführungsverordnung zum Umwandlungs-Steuergesetz liegen bei. (NB. Im ersten Teil dieses Buches abgedruckt.)

2. Auskunftspflicht.

Durch das Umwandlungssteuergesetz und die Zweite DV. soll die Umwandlung von Kapitalgesellschaften und die Auflösung solcher Unternehmen, deren Fortbestand in Form einer Kapitalgesellschaft wirtschaftlich nicht mehr gerechtfertigt ist, steuerlich begünstigt und damit die Herstellung wirtschaftlich einfacherer und übersichtlicherer Verhältnisse erleichtert werden. Diesem Zweck entspricht es, auch die Handhabung der steuerlichen Bestimmungen den Steuerpflichtigen so weit wie möglich zu erleichtern. Bei der Vielgestaltigkeit der wirtschaftlichen und gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse, die bei der Umwandlung oder der Auflösung berücksichtigt werden müssen, lassen sich die steuerlichen Auswirkungen der Umwandlung oder der Auflösung von den Beteiligten nicht immer mit der für sie wünschenswerten und erforderlichen Sicherheit übersehen. Der Steuerpflichtige muß sich aber bereits vor der Umwandlung oder der Auflösung über die Auswirkung der Steuererleichterungen klarwerden. Die Finanzämter haben daher darüber Auskunft zu geben, welche Steuern durch die in Aussicht genommenen Maßnahmen voraussichtlich entstehen werden und welche Steuerbeträge voraussichtlich zu entrichten sein werden.

Wünscht ein Steuerpflichtiger eine solche Auskunft, so muß er dem Finanzamt zum mindestens den Entwurf der beabsichtigten Beschlüsse mit den notwendigen zahlenmäßigen Angaben sowie die sonst noch erforderlichen Unterlagen einreichen. Auf Grund dieser Unterlagen hat dann das Finanzamt für die in Frage kommenden Reichssteuern zu berechnen, welche einzelnen Steuerbeträge bei Durchführung der in Aussicht genommenen

Beschlüsse sich ergeben werden. Das Ergebnis teilt es dem Steuerpflichtigen mit dem Bemerken mit, daß voraussichtlich Steuern etwa in dieser Höhe in Frage kommen würden. In gleicher Weise ist zu verfahren, wenn ein Steuerpflichtiger Auskunft wünscht, welche Beträge bei der Körperschaftsteuer voraussichtlich als gemeine Werte von Wirtschaftsgütern, insbesondere Grundstücken, die nicht in ein Betriebsvermögen übernommen werden, anzusetzen sein würden (§ 8 der Zweiten W.D.).

3. Bergrechtliche Gewerkschaften.

Bei Anwendung der Zweiten W.D. ist zwischen Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften zu unterscheiden. Die Vorschriften über Steuererleichterungen bei der Umwandlung gelten nur für Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Die Beschränkung auf diese Gesellschaften ergibt sich daraus, daß auch im Umwandlungsgesetz und in der Durchführungsverordnung vom 14. Dezember 1934 nur die Umwandlung von Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung geregelt ist. In der Zweiten W.D. zum Umwandlungsgesetz sind für die Fälle der Auflösung von Kapitalgesellschaften die Steuererleichterungen nicht auf diese Kapitalgesellschaften beschränkt, sie gelten vielmehr auch bei der Auflösung von bergrechtlichen Gewerkschaften (§ 11 Abs. 2).

II. Grunderwerbsteuer.

1. Beispiele: Die Vorschriften der Ersten W.D. zum Umwandlungsgesetz über Steuererleichterungen auf dem Gebiet der Grunderwerbsteuer sind in die Zweite W.D. (§ 4) ohne inhaltliche Änderung übernommen worden. Zur Erläuterung dienen folgende Beispiele:

Zu § 4 Absatz 1:

A. An einer Aktiengesellschaft sind am 1. Juli 1934 (Stichtag) zwei Gesellschafter je zur Hälfte beteiligt. Am 1. Oktober 1935 beschließen sie, eine offene Handelsgesellschaft zu errichten, an deren Vermögen jeder von ihnen zur Hälfte beteiligt sein soll, und das Vermögen der Aktiengesellschaft auf die offene Handelsgesellschaft zu übertragen (Umwandlung). Am 1. Dezember 1935 wird der Umwandlungsbefehl eingetragen. Mit der Eintragung ins Handelsregister geht das Vermögen der Aktiengesellschaft, zu dem auch ein Grundstück gehört, auf die offene Handelsgesellschaft über. Für den Grundstücksübergang von der Aktiengesellschaft auf die offene Handelsgesellschaft wird Grunderwerbsteuer nicht erhoben.

B. An einer Aktiengesellschaft mit 1 Million Reichsmark Grundkapital sind am 1. Juli 1934 (Stichtag) A und B mit je 500 000 RM. Aktien

beteiligt. Am 1. Oktober 1935 verkauft A dem B Aktien im Nennbetrag von 400 000 RM. Am 1. November 1935 beschließen A und B, eine offene Handelsgesellschaft zu errichten, an deren Vermögen A mit 10 vom Hundert, B mit 90 vom Hundert beteiligt sein soll. Gleichzeitig beschließen sie, das Vermögen der Aktiengesellschaft, zu dem auch ein Grundstück gehört, auf die offene Handelsgesellschaft zu übertragen (Umwandlung). Am 1. Dezember 1935 wird der Umwandlungsbeschluß eingetragen. Mit der Eintragung ins Handelsregister geht das Eigentum am Grundstück von der Aktiengesellschaft auf die offene Handelsgesellschaft über. Für den Grundstücksübergang sind $\frac{4}{10}$ der Grunderwerbsteuer zu erheben, da B an der Aktiengesellschaft am Stichtag mit 50 vom Hundert beteiligt war, während er an der offenen Handelsgesellschaft mit 90 vom Hundert beteiligt ist.

Zu § 4 Absatz 2:

C. Alleinige Inhaberin sämtlicher Anteile an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist eine offene Handelsgesellschaft. Am Vermögen der offenen Handelsgesellschaft sind am 1. Juli 1934 (Stichtag) zwei Gesellschafter je zur Hälfte beteiligt. Am 1. Oktober 1935 wird die Übertragung des Vermögens der Gesellschaft mit beschränkter Haftung, zu dem ein Grundstück gehört, auf die offene Handelsgesellschaft beschlossen (Umwandlung). Die Umwandlung wird am 1. November 1935 eingetragen. Mit der Eintragung in das Handelsregister geht das Eigentum am Grundstück von der Gesellschaft mit beschränkter Haftung auf die offene Handelsgesellschaft über. Für den Grundstücksübergang wird Grunderwerbsteuer nicht erhoben.

D. Alleinige Inhaberin sämtlicher Anteile an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist eine offene Handelsgesellschaft. Am Vermögen der offenen Handelsgesellschaft sind am 1. Juli 1934 (Stichtag) A und B je zur Hälfte beteiligt. Am 1. Oktober 1935 vereinbaren sie, daß A am Vermögen der offenen Handelsgesellschaft nur noch mit 10 v. H., B dagegen mit 90 v. H. beteiligt sein soll. Am 1. November 1935 wird die Übertragung des Vermögens der Gesellschaft mit beschränkter Haftung auf die offene Handelsgesellschaft beschlossen (Umwandlung). Der Umwandlungsbeschluß wird am 1. Dezember 1935 eingetragen. Mit der Eintragung ins Handelsregister geht das Vermögen der Gesellschaft mit beschränkter Haftung, zu dem ein Grundstück gehört, auf die offene Handelsgesellschaft über. Für den Grundstücksübergang werden $\frac{4}{10}$ der Grunderwerbsteuer erhoben, weil am Stichtag B mit 50 v. H. an der offenen Handelsgesellschaft beteiligt war, während er zur Zeit der Umwandlung mit 90 v. H. an ihr beteiligt ist.

E. Alleinige Inhaberin sämtlicher Anteile an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist eine offene Handelsgesellschaft. Am Vermögen

der offenen Handelsgesellschaft waren am 1. Juli 1934 (Stichtag) A und B je zur Hälfte beteiligt. Am 1. Oktober 1935 vereinbaren A und B und C, daß A aus der offenen Handelsgesellschaft ausscheidet und daß an seiner Stelle C in die offene Handelsgesellschaft eintritt. Am 1. November 1935 wird die Übertragung des Vermögens der Gesellschaft mit beschränkter Haftung auf die offene Handelsgesellschaft beschlossen (Umwandlung). Die Umwandlung wird am 1. Dezember 1935 ins Handelsregister eingetragen. Mit der Eintragung geht das Vermögen der Gesellschaft mit beschränkter Haftung, zu dem ein Grundstück gehört, auf die offene Handelsgesellschaft über. Für den Grundstücksübergang von der Gesellschaft mit beschränkter Haftung auf die offene Handelsgesellschaft werden $\frac{5}{10}$ der Grunderwerbsteuer erhoben, weil zur Zeit der Umwandlung C mit 50 v. H. an der offenen Handelsgesellschaft beteiligt ist, während er am Stichtag noch nicht beteiligt war.

Zu § 4 Absatz 3:

F. An einer Grundstücksgesellschaft mit beschränkter Haftung sind am 1. Juli 1934 (Stichtag) zwei Gesellschafter je zur Hälfte beteiligt. Bei der Liquidation übernehmen die Gesellschafter das Gesellschaftsgrundstück als Miteigentümer je zur Hälfte. Grunderwerbsteuer wird nicht erhoben. G. A ist am 1. Juli 1934 alleiniger Inhaber der Anteile an einer Grundstücksgesellschaft mit beschränkter Haftung, zu deren Vermögen zwei gleichwertige Grundstücke gehören. Am 1. Oktober 1935 tritt er die Hälfte seiner Anteile an B ab. Bei der Auflösung der Gesellschaft im Jahr 1936 übernimmt jeder Gesellschafter ein Grundstück. Der Erwerb des Grundstücks durch A ist steuerfrei, für den Erwerb des Grundstücks durch B wird Grunderwerbsteuer erhoben.

Zu § 4 Absätze 1 und 2 in Verbindung mit § 9 Absatz 1: H. A ist am 1. Juli 1934 an einer Grundstücksgesellschaft mit beschränkter Haftung zur Hälfte beteiligt. Am 1. April 1935 erwirbt er 40 v. H. der Gesellschaftsanteile hinzu, so daß er nunmehr zu 90 v. H. beteiligt ist. Am 1. Juli 1935 wird die Gesellschaft mit beschränkter Haftung in der Weise umgewandelt, daß ihr Vermögen unter Ausschluß der Liquidation auf A als den Hauptgesellschafter übertragen wird. Für den Grundstücksübergang sind in sinngemäßer Anwendung des § 4 Absätze 1 und 2 $\frac{5}{10}$ der Grunderwerbsteuer zu erheben, da A den ganzen Grundbesitz erhält, also 50 v. H. mehr, als seinem Beteiligungsverhältnis an der Gesellschaft am Stichtag entspricht.

Die Steuererleichterungen auf dem Gebiet der Grunderwerbsteuer sind nicht davon abhängig, daß die Grundstücke bereits am Stichtag in Eigentum der umgewandelten oder aufgelösten Gesellschaft gestanden haben. Sie gelten auch, wenn die Grundstücke erst nach dem Stichtag von der

Gesellschaft erworben worden sind. Auf dem Gebiet der Körperschaftsteuer und der Einkommensteuer kommt es jedoch für den Umfang der zu gewährenden steuerlichen Erleichterungen u. a. auch darauf an, daß die in Frage kommenden Wirtschaftsgüter mindestens seit dem Ende des Wirtschaftsjahrs 1934 (1933/34) zum Betriebsvermögen der Gesellschaft gehört haben (§ 7 Abs. 1 und Absatz 2, § 8 der Zweiten D.V.).

2. Treuhandverhältnisse.

Soll eine Aktiengesellschaft, eine Kommanditgesellschaft auf Aktien, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder eine bergrechtliche Gewerkschaft aufgelöst werden, deren sämtliche Anteile in der Hand eines Treuhänders vereinigt sind, so gelten auf dem Gebiet der Grunderwerbsteuer die Steuererleichterungen nur, wenn die Grundstücke, die zum Vermögen der Gesellschaft gehören, auf den Treuhänder übertragen werden. Der Treugeber wird aber in manchen Fällen den Wunsch haben, nicht nur die Gesellschaft, sondern gleichzeitig auch das Treuhandverhältnis aufzulösen. Er wird also die Grundstücke von der Gesellschaft nicht auf den Treuhänder, sondern auf sich selbst als den Treugeber übertragen wollen. Die Beseitigung solcher wirtschaftlich unnötigen und unerwünschten Treuhandverhältnisse liegt im Sinn des mit dem Gesetz verfolgten Zwecks. Ich ermächtige daher die Finanzämter, die Steuererleichterungen bei der Grunderwerbsteuer im Billigkeitswege auch dann zu gewähren, wenn bei der Auflösung einer Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien, Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder bergrechtlichen Gewerkschaft die Grundstücke der Gesellschaft nicht auf den Treuhänder, sondern unmittelbar auf den Treugeber übertragen werden, wenn im übrigen die Voraussetzungen für die Gewährung der Steuererleichterungen vorliegen. Voraussetzung ist aber, daß das Bestehen des Treuhandverhältnisses einwandfrei nachgewiesen wird. Für die Steuererleichterungen auf dem Gebiet der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer spielt das Vorhandensein von Treuhandverhältnissen keine Rolle, da nach § 11 StAnpG., §§ 2, 11 EStG. 1934, § 6 RStG. 1934 Einkünfte, die der Treuhänder für den Treugeber erwirbt, dem letzteren zugerechnet werden.

3. Auflösung von Mutter- und Tochtergesellschaften.

Es kommt vor, daß Grundstücke einer Gesellschaft (Tochtergesellschaft) gehören, deren Anteile in der Hand einer anderen Gesellschaft (Muttergesellschaft) vereinigt sind. Beide Gesellschaften sollen aufgelöst werden. Wenn die Grundstücke der aufgelösten Tochtergesellschaft zuerst auf die Muttergesellschaft übergehen und dann nach Auflösung der Muttergesellschaft auf deren Gesellschafter (oder den alleinigen Gesellschafter der Muttergesellschaft) übertragen werden, so gelten die für die Grunderwerbsteuer vorgesehenen Vorschriften über Steuererleichterungen für beide Übertragungsfälle. Zur Vereinfachung des Verfahrens ermächtige

ich die Finanzämter, in solchen Fällen die Steuererleichterungen bei der Grunderwerbsteuer im Billigkeitswege auch dann zu gewähren, wenn die Grundstücke der aufgelösten Tochtergesellschaft unmittelbar auf die Gesellschafter der aufgelösten Muttergesellschaft übertragen werden.

III. Körperschaftsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer.

1. Allgemeines.

Die steuerliche Begünstigung der Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften bei der Körperschaftsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer wird durch Entgegenkommen bei der Bewertung und durch Gewährung ermäßigter Steuersätze erreicht. Die Erste DWD. zum Umwandlungs-Steuergesetz vom 7. Juli 1934 hatte im § 6 vorgesehen, daß bei der Übernahme von Wirtschaftsgütern der Kapitalgesellschaft die Körperschaftsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer nur in Höhe eines Drittels der nach den gesetzlichen Vorschriften geschuldeten Beträge erhoben werden sollten. Diese Regelung hat dem Steuerpflichtigen einen genügenden Anreiz zur Umwandlung oder Auflösung von Kapitalgesellschaften nicht immer geboten. Die §§ 7 und 8 der Zweiten DWD. haben daher sowohl das Ausmaß der steuerlichen Erleichterungen erweitert als auch ihre Berechnung vereinfacht.

In den Fällen, in denen Wirtschaftsgüter der Kapitalgesellschaft in das Betriebsvermögen der Personalgesellschaft oder der übernehmenden Gesellschafter übernommen werden, gilt für die Umwandlungs- oder Auflösungsbilanz der Kapitalgesellschaft eine weitreichende Bewertungsfreiheit, die nur dadurch eingeeengt ist, daß kein höherer Wert als der Teilwert angesetzt werden darf. Die zu übernehmenden Gegenstände müssen jedoch mit den Werten, mit denen sie in der Umwandlungs- oder Auflösungsbilanz der Gesellschaft ausgewiesen werden, in das Betriebsvermögen der Personalgesellschaft oder der übernehmenden Gesellschafter aufgenommen werden. Diese Werte sind dann auch für die Zwecke der Einkommensteuer und der Gewerbesteuer maßgebend. Damit steht es im Ermessen der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft, die Werte zu bestimmen, die sie für steuerliche Zwecke, besonders für die Zwecke der Einkommensteuer, angesetzt wissen wollen und damit die stillen Reserven in dem für sie zweckmäßigen Umfang sichtbar werden zu lassen. Das Ausmaß der Tarifermäßigung bei der Einkommensteuer ist dadurch erweitert, daß statt des Normaltarifs stets der Sondertarif des § 34 Absatz 1 EStG. 1934 angewendet wird und die so ermäßigte Steuer nochmals um zwei Drittel ermäßigt wird. Durch diese Neuregelung ist die bisherige Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zur Bewertung bei Umformung von Beteiligungen gegenstandslos geworden.

Hinsichtlich des Übergangs von Grundstücken in das Privatvermögen des übernehmenden Gesellschafters ist über die bisherige Regelung hinaus ein Entgegenkommen insofern gewährt, als nach § 8 der Zweiten DVO. eine Einkommensteuer überhaupt nicht erhoben wird.

Außerdem ermächtige ich die Finanzämter, bei Grundstücksgeellschaften, die nach ihrer Satzung und ihrer tatsächlichen Geschäftsführung überwiegend der Verwaltung und Nutzung von bebauten Grundstücken dienen, die Körperschaftsteuer von dem Gewinn, der durch die Übertragung der Grundstücke entsteht, auf die Hälfte zu ermäßigen.

2. Dauer der Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen der Gesellschaft.

Nach §§ 7 und 8 der Zweiten DVO. ist die Dauer der Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen der aufzulösenden oder umzuwandelnden Gesellschaft von Bedeutung für den Umfang der Steuervergünstigung. Schnittpunkt ist das Ende des Wirtschaftsjahrs 1934 (1933/34). Für Wirtschaftsgüter, die mindestens seit diesem Zeitpunkt zum Betriebsvermögen der aufzulösenden oder umzuwandelnden Kapitalgesellschaft gehört haben, ist beim Übergang in ein Betriebsvermögen Bewertungsfreiheit nach § 7 gegeben. Dagegen sind die Wirtschaftsgüter, die erst nach dem Ende des Wirtschaftsjahrs 1934 (1933/34) in das Betriebsvermögen der aufzulösenden oder umzuwandelnden Kapitalgesellschaft aufgenommen worden sind, beim Übergang in das Betriebsvermögen der neuen Personalgesellschaft oder in das Betriebsvermögen der Gesellschafter mit den Werten anzusetzen, die durch die Vorschriften der §§ 4 bis 7 EStG. 1934, § 6 KStG. 1934 vorgegeben sind.

Trotz dieser verschiedenartigen Bewertung können sich Schwierigkeiten bei der Berechnung der Einkommensteuer nicht ergeben, da die Einkommensteuer in jedem Fall nach den Sätzen des § 34 Absatz 1 EStG. 1934 berechnet und nur in Höhe eines Drittels erhoben wird. Eine Zerlegung nach Wirtschaftsgütern, für die Bewertungsfreiheit besteht, und nach anderen Wirtschaftsgütern ist für die Steuerberechnung auf dem Gebiete der Einkommensteuer nicht erforderlich. Für die Berechnung der Körperschaftsteuer hingegen konnte zur Vermeidung von Gewinnbeeinflussungen auf diesen Unterschied nicht verzichtet werden. Die Werte der Wirtschaftsgüter, die erst seit dem Beginn des Wirtschaftsjahrs 1935 (1934/35) zum Betriebsvermögen gehören, müssen nach den Gewinnermittlungsvorschriften des EStG. 1934 und des KStG. 1934 ermittelt und der etwaige Gewinn muß in vollem Umfang zur Körperschaftsteuer herangezogen werden.

Bei der Bewertung muß im einzelnen festgestellt werden, ob die Wirtschaftsgüter schon am Ende des Steuerabschnitts 1934 (1933/34) zum

Betriebsvermögen gehört haben. Bei der Anwendung der Zweiten DWD. ist aus Vereinfachungsgründen zunächst bei Auflösung oder Umwandlung zum 31. Dezember 1935 oder später für Waren und Außenstände davon auszugehen, daß sie erst nach dem 31. Dezember 1934 beschafft sind und daher für sie die Bewertungsfreiheit nach § 7 Absatz 1 Ziffer 1 der Zweiten DWD. nicht gegeben ist. Der Steuerpflichtige kann aber den Nachweis führen, daß er die Wirtschaftsgüter vor dem 1. Januar 1935 beschafft hat. Er erhält dann naturgemäß Bewertungsfreiheit und entsprechende Steuervergünstigung. Für die Berechnung der Körperschaftsteuer ist der Umwandlungsgewinn (Auflösungsgewinn) in der Weise aufzuteilen, daß die in ihm enthaltenen Bestandteile, die auf steuerbegünstigte Wirtschaftsgüter entfallen, ausgeschieden und mit den ermäßigten Steuerätzen erfaßt werden. Der verbleibende Teil des Gewinns ist mit dem vollen Steueratz von 20 v. H. zur Körperschaftsteuer heranzuziehen.

3. Beschränkt Steuerpflichtige.

Die Frage, ob und in welchem Umfang die Steuerbegünstigung auch auf beschränkt Steuerpflichtige Anwendung findet, hat zu Zweifeln Anlaß gegeben. § 7 Absatz 1 und Absatz 2 der Zweiten DWD. bestimmen daher, daß die Bewertungsbegünstigung und die Tarifbegünstigungen nur Anwendung finden, wenn die Wirtschaftsgüter in das im Inland belegene Betriebsvermögen der aufnehmenden Personalgesellschaft oder eines Gesellschafters übernommen werden. Damit ist klargestellt, daß die Steuerbegünstigungen auch beschränkt Steuerpflichtigen zugute kommen, aber nur unter der Voraussetzung, daß die Wirtschaftsgüter in das im Inland belegene Betriebsvermögen (im Regelfall also in die inländische Betriebsstätte des beschränkt Steuerpflichtigen) übernommen werden. Dieser Vorschrift entspricht für die Übernahme der Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen die ausdrückliche Beschränkung der Steuerbegünstigung im § 8 der Zweiten DWD. auf unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschafter.

4. Beispiele:

A. Umwandlung einer Aktiengesellschaft durch Übertragung des Vermögens auf eine bestehende offene Handelsgesellschaft.

Tatbestand: Sämtliche Aktien der AG. befinden sich im Besitz einer DKG. an der die Kaufleute A, B und C zu gleichen Teilen beteiligt sind. Die Generalversammlung der AG. beschließt die Übertragung des Vermögens und Umwandlung in die DKG. nach § 2 des Umwandlungsgesetzes vom 5. Juli 1934. Die Umwandlung wird nach den Vorschriften der §§ 3 bis 7

des Umwandlungsgesetzes auf den 31. Dezember 1935 vollzogen. Das Wirtschaftsjahr der UG. und der DKG. ist das Kalenderjahr.

Zunächst ist der laufende Betriebsgewinn der UG. für das Wirtschaftsjahr 1935 gemäß § 6 RStG. 1934, §§ 4 bis 7 EStG. 1934 zu ermitteln und in vollem Umfang zur Körperschaftsteuer heranzuziehen (§ 7 Absatz 3 der Zweiten DStD.). Die Abschlußbilanz der UG. zum 31. Dezember 1935 lautet:

Aktiva		Passiva	
Grundstücke	100 000 RM.	Aktienkapital	100 000 RM.
Maschinen u. Einrichtung.	50 000 "	Gesetzliche Rücklage ...	10 000 "
Außenstände	20 000 "	Verbindlichkeiten	65 000 "
Kasse.....	30 000 "	Gewinn	25 000 "
	<u>200 000 RM.</u>		<u>200 000 RM.</u>

Die Körperschaftsteuer beträgt 5 000 RM. Der Gewinn nach Abzug der 5 000 RM. Körperschaftsteuer wird ausgeschüttet. Der Kassenbestand wird dadurch um 20 000 RM. vermindert.

Für die Umwandlungszwecke wird von der UG. eine Auflösungsbilanz für den Zeitpunkt der Umwandlung aufgestellt. Die UG. ist hierbei nicht an die Werte der oben wiedergegebenen Abschlußbilanz gebunden, sie ist auch nicht zur Einsetzung der gemeinen Werte gezwungen, sie hat vielmehr im Rahmen der ordnungsmäßigen Buchführung Bewertungsspielraum mit der Maßgabe, daß höhere Werte als die Teilwerte im Zeitpunkt der Übertragung nicht angesetzt werden dürfen. Wenn § 7 der Zweiten DStD. gemäß die Werte der Abschlußbilanz für die Auflösungsbilanz übernommen werden, so ergibt sich folgende Auflösungsbilanz der UG. zum 31. Dezember 1935:

Aktiva		Passiva	
Grundstücke	100 000 RM.	Kapital d. Gesellschafter	110 000 RM.
Maschinen	50 000 "	Verbindlichkeiten	65 000 "
Außenstände	20 000 "	Rückständige Körperschaftsteuer	5 000 "
Kasse.....	10 000 "		
	<u>180 000 RM.</u>		<u>180 000 RM.</u>

Ein körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn entsteht bei der Umwandlung nicht, da die UG. im vorliegenden Fall die Buchwerte der Abschlußbilanz in die Umwandlungsbilanz übernimmt. Es brauchte im vorliegenden Fall auch nicht geprüft zu werden, ob und welche Wirtschaftsgüter erst im Jahr 1935 in das Betriebsvermögen der UG. aufgenommen worden sind.

Da infolge der Umwandlung das Vermögen der UG. auf die bestehende DKG. übergeht, muß die durch die Übertragung entstehende Einkommensteuer der Gesellschafter ermittelt und festgesetzt werden.

Die zum 31. Dezember 1935 errichtete Abschlußbilanz der D.G., der sämtliche Anteile der U.G. mit einem Buchwert von 80 000 RM. gehören, weist folgende Werte aus:

A k t i v a		P a s s i v a	
Grundstücke u. Gebäude	200 000 RM.	Kapital der drei Gesell-	
Maschinen	80 000 "	schafter einschl. Ge-	
Beteiligungen	80 000 "	winn je 100 000 RM.	300 000 RM.
Außenstände	50 000 "	Verbindlichkeiten	150 000 "
Kasse	40 000 "		
	<u>450 000 RM.</u>		<u>450 000 RM.</u>

Diese Bilanz ist die Abschlußbilanz vor Aufnahme des Vermögens der U.G. Sie weist auf dem Kapitalkonto in dem Betrag von 300 000 RM. gleichzeitig den im Geschäftsjahr 1935 erzielten Gewinn von 50 000 RM. aus. Infolge der Umwandlung geht das Vermögen der Aktiengesellschaft auf die D.G. über. Es ergibt sich dann folgende Bilanz der D.G. zum 31. Dezember 1935:

A k t i v a		P a s s i v a	
Grundstücke u. Gebäude	200 000 RM.	Kapital	330 000 RM.
Maschinen	80 000 "	Verbindlichkeiten	150 000 "
Aufnahmefonto für das			
Vermögen der U.G.	110 000 "		
Außenstände	50 000 "		
Kasse	40 000 "		
	<u>480 000 RM.</u>		<u>480 000 RM.</u>

Die in dem Kapital von 330 000 RM. enthaltenen 30 000 RM. sind der infolge der Übertragung entstandene Veräußerungsgewinn, der den obenerwähnten Betriebsgewinn der U.G. nicht enthält. Die einzelnen Gesellschafter haben den Veräußerungsgewinn in Höhe von je 10 000 RM. nach den ermäßigten Steuersätzen des § 34 Absatz 1 EStG. 1934 zu versteuern, und zwar in Höhe eines Drittels der sich danach ergebenden Steuerschuld. Wenn das Finanzamt den Steuersatz auf 10 v. H. festsetzt, so beträgt die Einkommensteuer für den Veräußerungsgewinn von 10 000 RM. 333 RM. Jeder Gesellschafter hat seinen Anteil am Geschäftsgewinn des Wirtschaftsjahrs 1935 in Höhe von 16 666 RM. nach der Einkommensteuertabelle zu versteuern.

B. Umwandlung einer GmbH. unter gleichzeitiger Errichtung einer offenen Handelsgesellschaft.

Tatbestand: Sämtliche Anteile an der GmbH. befinden sich zu gleichen Teilen im Besitz der Gesellschafter A, B und C. A und B sind buchführende Kaufleute. Die Beteiligung an der GmbH. gehört zu ihrem Betriebs-

vermögen. C ist Gehaltsempfänger (bisher Geschäftsführer der GmbH.). An der neu errichteten DSG. sind A, B und C je zu einem Drittel beteiligt. Die Umwandlung wird auf den 31. Dezember 1935 vollzogen. Das Wirtschaftsjahr der GmbH. und der DSG. ist das Kalenderjahr. Die Abschlußbilanz der GmbH. zum 31. Dezember 1935, durch die der Gewinn des Jahres 1935 festgestellt wird, lautet:

Aktiva		Passiva	
Grundstücke u. Gebäude	150 000 RM.	Stammkapital	210 000 RM.
Maschinen	70 000 "	Rücklagestock	10 000 "
Einrichtung	20 000 "	Verbindlichkeiten	122 500 "
Waren	60 000 "	Gewinn	37 500 "
Außenstände	40 000 "		
Wertpapiere	25 000 "		
Kasse	15 000 "		
	<u>330 000 RM.</u>		<u>330 000 RM.</u>

Der Gewinn wird nicht ausgeschüttet, auf ihn entfällt eine Körperschaftsteuer von 7 500 RM.

Die GmbH. übernimmt für ihre Auflösungsbilanz zum 31. Dezember 1935 nicht die Werte der Abschlußbilanz, sondern setzt entsprechend der Ermächtigung im § 7 Absatz 1 Ziffer 1 der Zweiten DSD. folgende Werte an: Die Grundstücke und Gebäude mit dem Teilwert, die Maschinen mit einem Wert, der zwischen den Anschaffungskosten und dem Teilwert liegt (Zwischenwert) und die Einrichtungsgegenstände mit 3 000 RM. Die Bewertung der Waren, der Wertpapiere und der Außenstände entspricht den Vorschriften des § 7 Absatz 2 Ziffer 1 der Zweiten DSD. Die Umwandlungsbilanz der GmbH. zum 31. Dezember 1935 lautet nunmehr:

Aktiva		Passiva	
Grundstücke u. Gebäude	200 000 RM.	Kapital der drei Gesell-	
		schafter (einschl. Rück-	
		lagen u. Gewinn 1935)	273 000 RM.
Maschinen (Zwischenwert)	60 000 "	Verbindlichkeiten	122 500 "
Einrichtung	3 000 "		
Waren	60 000 "	Rückständige Körper-	
Außenstände	40 000 "	schaftsteuer	7 500 "
Wertpapiere	25 000 "		
Kasse	15 000 "		
	<u>403 000 RM.</u>		<u>403 000 RM.</u>

Es ergibt sich anlässlich der Übertragung (Umwandlung) durch Vergleich der Vermögen, die in der Abschlußbilanz und in der Umwandlungsbilanz der GmbH. ausgewiesen sind (273 000—250 000 RM.), ein Körperschaft-

steuerpflichtiger Umwandlungs-(Liquidations-)Gewinn von 23 000 RM. Die hierauf entfallende Steuer ist, da der Gewinn ausschließlich auf Gegenstände entfällt, die am 31. Dezember 1934 bereits zum Betriebsvermögen der GmbH. gehört haben, nur in Höhe eines Drittels zu erheben, also statt in Höhe von 4 600 RM. nur in Höhe von 1 533 RM.

Die neu errichtete OHG. ist nach § 7 Absatz 1 Ziffer 2 und Absatz 2 Ziffer 2 der Zweiten DWD. verpflichtet, für ihre Eröffnungsbilanz die gleichen Werte zugrunde zu legen, die die GmbH. für ihre Auflösungsbilanz angesetzt hat. Die Eröffnungsbilanz der OHG. lautet:

Aktiva		Passiva	
Grundstücke u. Gebäude	200 000 RM.	Kapitalkonto der drei	
		Gesellschafter	273 000 RM.
Maschinen (Zwischenwert)	60 000 "	Verbindlichkeiten	122 500 "
Einrichtung	3 000 "		
Waren	60 000 "	Rückständige Körper-	
Außenstände	40 000 "	schaftsteuer	7 500 "
Wertpapiere	25 000 "		
Kasse	15 000 "		
	<u>403 000 RM.</u>		<u>403 000 RM.</u>

Es entsteht die Frage, wie der einzelne Gesellschafter zur Einkommensteuer wegen des durch die Übertragung entstandenen Veräußerungsgewinns heranzuziehen ist. Wenn der Gesellschafter A in seinem Betriebsvermögen die Beteiligung an der GmbH. im Nennwert von 70 000 RM. mit den Anschaffungskosten von 50 000 RM. bewertet hat (§ 6 Ziffer 2 Satz 1 EStG. 1934), so ist er nach § 7 Absatz 1 Ziffer 2 der Zweiten DWD. verpflichtet, bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns von den Werten der Auflösungsbilanz der GmbH. auszugehen. Er muß zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns einander gegenüberstellen den Ansaß von 50 000 RM. und den auf ihn entfallenden Anteil am Reinvermögen der GmbH., errechnet nach den Wertansätzen ihrer Auflösungsbilanz. Der Unterschied ist der Veräußerungsgewinn, der nach den Steuersätzen des § 34 Absatz 1 EStG. 1934 zur Steuer herangezogen wird. Aus diesem Veräußerungsgewinn ist aber der auf ihn entfallende, nicht ausgeschüttete Betriebsgewinn von 10 000 RM. auszuschneiden, denn dieser Gewinn ist voll zu versteuern (§ 7 Absatz 3 Satz 2). Die danach festzusetzende ermäßigte Steuer wird nur in Höhe eines Drittels erhoben:

Buchwert der Beteiligung beim Gesellschafter	50 000 RM.
ein Drittel des Reinvermögens der GmbH. nach der Auf-	
lösungsbilanz abzüglich des auf den Gesellschafter entfal-	
lenden Gewinns (91 000—10 000)	81 000 "
Veräußerungsgewinn	<u>31 000 RM.</u>

Für diesen Veräußerungsgewinn wird die Steuervergünstigung gewährt. Der Steuerfuß wird vom Finanzamt z. B. auf 12 v. H. festgesetzt und die Steuer in Höhe eines Drittels, also in Höhe von 1 240 RM. erhoben. Der Gesellschafter B ist nach den gleichen Grundsätzen zu behandeln. Bei dem Gesellschafter C muß von den tatsächlichen Anschaffungskosten ausgegangen werden. Hat er für den Erwerb der Anteile 40 000 RM. aufgewendet, so muß er als Veräußerungsgewinn einen Unterschiedsbetrag von (51 000—10 000 nicht ausgeschütteter Gewinn =) 41 000 RM. versteuern, der in der gleichen Weise nach § 7 Absatz 1 und Absatz 2 der Zweiten DStD. steuerbegünstigt zu behandeln ist. Den Gewinnanteil von 10 000 RM. muß er nach der Einkommensteuertabelle versteuern.

C. Auflösung einer GmbH. und Übertragung ihrer Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen der Gesellschafter.

Tatbestand: A und B besitzen die sämtlichen Anteile einer GmbH. (Grundstücksgesellschaft) je zur Hälfte. Die GmbH., deren Wirtschaftsjahr das Kalenderjahr ist, wird auf den 31. Dezember 1935 aufgelöst und die Vermögenswerte der Gesellschaft in das Privatvermögen der Gesellschafter übernommen. Sämtliche Wirtschaftsgüter, die zum Betriebsvermögen der GmbH. gehören, sind mit Ausnahme des Kassenbestandes vor dem 31. 12. 1934 beschafft.

Die Abschlußbilanz der GmbH. auf den 31. Dezember 1935 lautet:

Aktiva		Passiva	
Grundstück A	60 000 RM.	Gesellschaftskapital....	110 000 RM.
Grundstück B	40 000 "	Verbindlichkeiten	10 000 "
Außenstände	10 000 "	Gewinn	10 000 "
Wertpapiere	10 000 "		
Kasse.....	10 000 "		
	<hr/>		<hr/>
	130 000 RM.		130 000 RM.

Die Ansätze dieser Abschlußbilanz entsprechen den Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 bis 7 EStG. 1934, § 6 KStG. 1934. Der Gewinn von 10 000 RM. ist der Körperschaftsteuer in Höhe von 20 v. H., also mit 2 000 RM. zu unterwerfen. Die Steuer hierfür wird nicht ermäßigt. Der nach Entrichtung der Körperschaftsteuer ausgeschüttete Gewinn ist mit je 4 000 RM. bei den Gesellschaftern A und B zur vollen Einkommensteuer heranzuziehen.

Die Auflösungsbilanz der GmbH. zum 31. Dezember 1935 lautet:

A k t i v a		P a s s i v a	
Grundstück A	70 000 RM.	Kapital der beiden Ge-	
Grundstück B	60 000 "	sellschafter je 75 000	
Außenstände	10 000 "	RM. (ausschließlich d.	
Wertpapiere	20 000 "	im Wirtschaftsjahr	
		1935 erzielten Be-	
		triebsgewinns)	150 000 RM.
		Verbindlichkeiten	10 000 "
	160 000 RM.		160 000 RM.

Für die Grundstücke A und B und für die Wertpapiere sind den Vorschriften des § 8 der Zweiten D.V. entsprechend die gemeinen Werte angesetzt worden. Um den körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn zu ermitteln, ist der Auflösungsgewinn in der Weise aufzuteilen, daß die in ihm enthaltenen Beträge, die auf die beiden Grundstücke entfallen, im Hinblick auf die Anweisung unter III 1 und III 2 dieses Erlasses ausgeschieden (30 000 RM.) und mit dem ermäßigten Steuerfuß von 10 v. H. in Höhe von 3 000 RM. erfaßt werden. Der verbleibende Teil des Gewinns (10 000 RM.) ist mit 20 v. H. = 2 000 RM. zu versteuern.

Bei den Gesellschaftern entsteht eine Einkommensteuer nicht, da nach § 8 Absatz 2 Satz 1 der Zweiten D.V. eine infolge der Übertragung entstehende Einkommensteuer nicht erhoben wird.

Sachverzeichnis.

Die Ziffern bedeuten die Seiten.

- Abfindungen 121.
Abfindungsanspruch, Berechnung 148, 159, 160.
— Entstehung 149.
— Höhe des Anspruchs 149.
— Rechtliche Natur 148.
— Schuldner 149, 152.
— Umwandlungsbilanz 148.
Abschlußbilanz 295, 299.
Abschreibungen für Abnutzung 246, 265, 272.
Abstimmung (siehe Generalversammlungsbeschluß, Stimmberechtigung, uneinheitliche Abstimmung, Zustimmung).
Abwickelungsanfangsvermögen (siehe auch Liquidation, Auflösung) 245.
Abwicklungszeitraum 278.
Aktien, Aktienbesitz bei KommGes. auf Aktien 124.
— eigene 107, 152, 158, 160, 195.
— mehrerer nach Bruchteilen 80.
— Miteigentümer 80.
— Vereinigung aller 156.
— voll bezahlte 107.
— Zeitpunkt des Besitzes bei Gr-GrwSt. 201.
Aktiengesellschaft (siehe auch Kapitalgesellschaften, umwandlungsfähige Gesellschaften, Umwandlungsfälle).
— Auflösung 67, 87, 173, 182, 202, 216.
— Betriebsvermögen 217 ff.
— Firma 67, 165 f.
— Generalversammlungsbeschluß 50 ff.
— Liquidation 183, 202, 241, 256.
— Steuererleichterungen 172 ff., 180 ff. 190 ff., 213 ff., 216 ff., 272 ff.
Aktiengesellschaft, Umwandlungen 41 ff., 48 ff., 55 ff., 64 ff., 79 ff., 101 ff., 121 ff., 134 ff., 139 ff., 152 ff.
— Untergang 66.
Aktionäre, mehrere 136.
— Zahl 102, 105.
Alleiniger Gesellschafter (siehe Einmann).
Altbestand (siehe auch Wirtschaftsgüter).
— „Ändere Werte“ 239.
— Begriff 227 ff., 293 f.
— Bewertungsfreiheit 238, 266.
— Gewinnermittlungsvorschriften 238.
— Veränderungen 229.
Amtliche Erläuterung zum UmwG. 280 ff.
Anfangstermin für Umwandlung und Auflösung der Gesellschaft 45, 278.
Anfechtbarkeit (siehe Generalversammlungsbeschluß, Umwandlung).
Anfechtungsklage (siehe Generalversammlungsbeschluß).
Anlagevermögen 238.
Anleihestock 65.
Anmeldung (siehe auch Handelsregister).
— bedingte 119.
— befristete 119.
— Inhalt 56, 64, 117, 126.
Anonyme Gesellschaft 280.
Anrufungsauskunft 179.
Anschaffungspreis 60, 99, 240, 253, 256, 259.
Anstalt 225.
Anteile (siehe Gesellschaftsanteile).
— an Grundstücksgesellschaften 198.
Anteilsverhältnis der Gesellschafter 187.
Auflösung (siehe auch Liquidation).

- Auflösung, Aktiengesellschaft 67, 87, 173, 202, 216.
 — Anteilsverhältnis der Gesellschafter 187.
 — Begriff 223, 269.
 — Generalversammlungsbeschluß 154.
 — Gläubiger 184.
 — GmbH. 157, 173, 202, 241, 277, 299.
 — Kommanditgesellschaft auf Aktien 157, 173.
 — Konkurs 154.
 — Liquidationsgesellschaften 154, 156, 202.
 — mit Liquidation 154, 156, 188, 216, 222 f., 268, 273.
 — Steuererleichterungen 182, 275 ff., 277.
 — Zeitablauf 154.
 — Zwangsvergleich 155.
 Auflösungsbilanz 247, 295, 300.
 Aufteilungsverordnung (siehe Steuer-
 gesetzgebung).
 Ausbringung 210.
 Auseinandersetzungsvertrag 209.
 Ausgangswerte 217, 249, 264, 266.
 Auskunftsspflicht der Finanzämter 9, 179 ff., 287.
 Ausländische Gesellschaften 47, 181, 188, 230.
 Ausländische Gesellschafter 47, 181, 188, 230.
 Außenstände (siehe Wirtschaftsgüter).
 Auszahlungen 65.

 Barentnahmen 226.
 Bekanntmachung nach den Gläubiger-
 schutzvorschriften 69.
 Bergrechtliche Gewerkschaften (siehe
 Gewerkschaften).
 Bergwerkseigentum 210.
 Beschränkt Steuerpflichtige 294.
 — (siehe auch ausländische Gesell-
 schafter).
 Besitzsteuern 285.
 — (siehe auch Einkommensteuer, Kör-
 perschaftsteuer, Gewerbesteuer).
 Beteiligungsbilanz 56.

 Betriebsgebarung 218 ff., 243.
 — Abschreibungen 246.
 — Gewinn 243 f., 263.
 — Verlust 246.
 Betriebsvermögen der Aktiengesell-
 schaft 217 ff.
 — Begriff 223 f., 269.
 — der Einzelperson 223.
 — freie Berufe 224.
 — der Gesellschafter 217 ff., 263, 267 f.
 — Gesellschaftsanteile 250, 270.
 — Handwerker 224.
 — inländisches 230, 294.
 — der juristischen Personen 225 f.
 — Kommanditgesellschaft 224 f.
 — Land- und Forstwirte 224.
 — Minderkaufleute 224.
 — der Personalgesellschaft 217 ff., 224.
 Bewertung bei Einkommen-, Körper-
 schaft-, Gewerbesteuer 217 ff., 254.
 — des übernommenen Vermögens 99.
 — in Umwandlungs- und Eröffnungsbilanz 60, 121.
 — Verkoppelung 236, 249, 254.
 — Zeitpunkt der — bei Körperschaft-
 steuer 237.
 — Zwischenwerte 239.
 Bewertungsfreiheit beim Altbestand 238, 266.
 Bilanz (siehe auch Auflösungsbilanz, Eröffnungsbilanz, Liquidations-
 eröffnungsbilanz, Umwandlungs-
 bilanz, Vermögensbilanz).
 — Kontinuität 60, 99, 119.
 — DStG. 53.
 — Übernehmer 99, 264.
 Bilanzidentität 230.
 Bilanzkontinuität (siehe Bilanz).
 Börjenumsatzsteuer 191.
 Brennerei 224.
 Bruchteilseigentum 193.
 — (siehe auch Aktien).
 Buchwerte, steuerliche 253, 254, 257.

 Definitionen 180 f., 223 ff., 226 f.
 Debitredenkonto 229.
 Devisenrechtliche Genehmigung 65.

- Dreiviertelmehrheit 144, 147.
 Drittelung der Steuer 217 ff., 248.
 Drohung (siehe Anfechtbarkeit).
 Durchführungsbefimmungen 132, 176.
 — (siehe auch Erste D.B.D., Zweite D.B.D.).
- Chefrau** (siehe Generalversammlung).
Chefmann (siehe Generalversammlung).
 Einfluß auf künftige Besteuerung 272.
 Einheitswert 206.
 Einkommensteuer, Allgemeine Begriffe 219 f.
 — Allgemeines 217 ff., 219, 292.
 — Aufbau 221.
 — Einmann 274.
 — Gewinnanteil 261.
 — Hauptgesellschafter 274.
 — Kapitalgesellschaften 222, 256, 257.
 — Sonderfälle 267 ff.
 — Spekulationsgewinne 260.
 — übernehmender Gesellschafter 248 f., 257, 270 f.
 — Umwandlung 222.
 — Verkoppelung 239, 246, 254.
 Einmann, Allgemeines 79 ff.
 — Behandlung eigener Aktien 159.
 — Einkommensteuer 222, 274.
 — Entnahmen 100.
 — Firma 99.
 — Gewerbeanschaffungssteuer 216.
 — Gläubigerschutz 100.
 — Grunderwerbsteuer 194, 273 ff., 277.
 — juristische Personen 80, 162.
 — Körperschaftsteuer 222, 274.
 — natürliche Personen 80.
 — Steuererleichterungen 272 ff.
 — Straftäter — 131 ff.
 — Vermögensübernehmer 98, 150.
 — Wertzuwachssteuer 216.
 — Zahlungen 100.
 Endtermin für Umwandlung und Auflösung 46, 278.
 Entnahmen 75, 100.
 — (siehe auch Einmann, Sondervermögen).
- Entschachtelung 81, 212.
 Entziehung obrigkeitlicher Genehmigung 156, 158.
 Erbgemeinschaften 80, 276.
 Erläuterung (siehe Amtliche Erläuterung).
 Eröffnungsbilanz 53, 119, 264.
 Erste D.B.D. zum UmwStG., Aufhebung 177, 278.
 Erwerbgesellschaftern 225.
 Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften 225.
 Eventualdolus 130.
- Familiengesellschaften** 18, 86, 192, 210, 281.
Familienunternehmungen 283.
Fiduziar 92.
Firma, abgeleitete 166.
 — Aktiengesellschaft 67.
 — Allgemeines 67, 164 ff., 285.
 — Anmeldung 168.
 — B.G.B.-Gesellschaft 138.
 — Einmann 164.
 — Gemischte 167.
 — Hauptgesellschafter 164.
 — Nachfolgeberhältnis 67, 164, 167.
 — Neue D.B.G. 111, 141, 164.
 — Personennamen 67, 164, 167.
 — Sachfirma 67, 166.
 — Übernehmender Gesellschafter 67.
Firmenrechtliche Vorschriften 164 ff.
Formänderung der Beteiligung 252.
Fortführung der Steuerwerte 253, 257.
Freie Berufe 224.
Fremde 106, 125.
Fusionen, unter Ausschluß der Liquidation 183.
 — mit nachfolgender Liquidation 183, 186 f., 274.
 — Vermögensstrennung 72.
Fusionssteuer 231 ff.
 — Fortfall 233 f.
 — Gegenleistung 232.
 — Steuerabschnitt 242.
 — Zeitpunkt der Übertragung der Gegenstände 233.

- Gebrauchsmusterrolle 66.
 Gehalt 78.
 Gemeiner Wert 231, 235, 259, 267.
 Generalversammlung (siehe auch Generalversammlungsbeschluß).
 — Aktiengesellschaft 50 ff.
 — Bilanzgenehmigung 61.
 — Ehemann 87.
 — Ehefrau 87.
 — Gesamthandschaft 89.
 — Juristische Personen 89.
 — Legitimationszeption 93.
 — Miterben 89.
 — Nachlaßverwalter 89.
 — Nießbraucher 90.
 — Pfandgläubiger 89.
 — Pfleger 89.
 — Treuhänder 92.
 — Vater 88.
 — Vertretung 87 ff.
 — Vormund 88.
 Generalversammlungsbeschluß, Anfechtbarkeit 94 ff., 97, 109, 114, 116, 127 f., 142, 147.
 — bedingter 86, 87.
 — betagter 86, 87.
 — GmbH. 126.
 — Inhalt 51.
 — Gesellschaft des bürgerl. Rechts 138.
 — Grundlage der Umwandlung 84, 107.
 — Protokollierung 85.
 — Wichtigkeit 94 ff., 109, 114, 116, 127 f., 142.
 — Scheingeschäft 97.
 — Willensmangel 95, 97.
 — Wirksamkeit 52.
 — Wirkung auf D. S. G. 53.
 Genossenschaften 81 (siehe auch Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften).
 Gerichtsstand, Aufrechterhaltung des bisherigen — 72, 79.
 Gesamtgut, eheliches 80, 276.
 Gesamthandschaft 136, 200.
 Gesamtrechtsnachfolge 65, 138, 183, 200, 267 f.
- Geschäftsanteile (siehe auch Gesellschaftsanteile).
 — eigene 158 f., 195.
 Geschäftsführer der GmbH. 126.
 Geschäftsführung, Ausschluß 131.
 Geschäftsführende Gesellschafter 131.
 Gesellschaft des bürgerlichen Rechts 102 f., 131, 135 ff., 139, 150, 285.
 Gesellschaft mit beschränkter Haftung.
 — Abschlußbilanz 299.
 — Anfechtungsklage 127 f.
 — Anmeldung der Umwandlung 126.
 — Auflösung 157, 202, 241, 277, 299.
 — Auflösungsbilanz 300.
 — Generalversammlungsbeschluß 216 f.
 — Geschäftsführer 126.
 — Steuererleichterungen 277 f.
 — Umwandlung 126 f., 139, 150, 257, 277, 296.
 — Umwandlungsbilanz 297.
 — Umwandlungswirkung 128.
 — Zustimmung nichtberechtigener Gesellschafter 128.
 Gesellschaftsanteile, Anschaffungspreis 259.
 — Auflösung 250, 255 f.
 — Austausch 252.
 — Betriebsvermögen 250 f., 270.
 — Kleinbesitz 250.
 — Nichtbetriebsvermögen 250, 255.
 — Spekulationsfrist 250.
 — Umwandlung 250, 255.
 — wesentliche Beteiligung 250, 255.
 Gesellschaftsteuer, Allgemeines 285.
 — BGB.-Gesellschaft 190.
 — erste D. S. G. 279.
 — Kommanditgesellschaft 190.
 — D. S. G. 190.
 — Übertragung des Vermögens der Kapitalgesellschaft auf Gesellschafter 191.
 Gewerbeanwartschaftsteuer 213 f., 274, 285.
 Gewerbeertrag, Ermittlung 217 f.
 Gewerbesteuer, Allgemeines 217 ff., 292 ff.
 — Aufbau 221.
 — Betriebsvermögen 224.

- Gewerbesteuer, Kapitalgesellschaft 266.
 — keine Erleichterung 272.
 — Übernehmer 266.
 Gewerkschaften 81, 90, 178, 202, 210, 225, 241, 277 f., 288; IX, X.
 Gewinn des laufenden Geschäftsjahres 63, 65.
 — letzter — der Kapitalgesellschaft 244, 271.
 — beim Übernehmer 255, 261.
 Gewinnausschüttung 262.
 Gewinnaussonderung 270.
 Gewinnbilanz beim Neubestand 235.
 — letzte 62, 271.
 Gewinnermittlungsbilanz 241.
 — Gewinn aus Betriebsgebarung 244.
 — letzte bei Körperschaftsteuer 243.
 Gewinnrealisierung 251.
 Gewinnverteilungsbilanz 57, 62.
 Gläubiger, Befriedigung 70.
 — Meldefrist 70.
 — Meldung 69.
 — Sicherheitsleistung 71; VIII.
 Gläubigerschutzvorschriften, Allgemeines 68.
 — Bekanntmachung 69.
 — Neue D. H. G. 107.
 — Nichtbeachtung 72.
 — Übertretung 130 f.
 Goodwill 165.
 Gründungsakt 103 f.
 Grundbuchberichtigung 66.
 Grunderwerbsteuer, Anteilsverhältnis am Grundstück 199.
 — Auflösung der Aktiengesellschaft 192 f., 202.
 — Auseinandersetzungsvertrag 209.
 — Ausgleich von Wertdifferenzen 209.
 — Beispiele 178, 196, 288 ff.
 — Berechnung 197, 204 ff.
 — Berechnung der Beteiligungsquote 204.
 — Berücksichtigung des übrigen Vermögens 204.
 — Besteuerungsgrundsatz 202.
 — Beteiligung jurist. Personen 277.
 — Beteiligungsverhältnis an Kapitalgesellschaft 204.
 Grunderwerbsteuer, Bruchteilseigentum 193.
 — Eigentumsübergang 209.
 — Erbschaftbestände der §§ 5 ff. Gr. ErbStG. 209.
 — Fusion mit Liquidation 274.
 — Grundfähliches 192 f.
 — Grundstücksgesellschaften 198, 210 f.
 — Hypothekenschulden 209.
 — Inventar 197.
 — Liquidation 202 f., 274.
 — Maschinen 197.
 — Mutter- und Tochtergesellschaft 198, 212 f.
 — Preis 205, 209.
 — Preisvereinbarung 205.
 — Steuergegenstand 197.
 — Schuldner 196, 210.
 — Stichtag 195, 211.
 — Treuhandverhältnis 211.
 — Umwandlung auf Allein- oder Hauptgesellschafter 194, 273 ff.
 — Umwandlung durch Mehrheitsbeschluß 200, 202.
 — Umwandlung in Personengesellschaft 192, 194 ff., 200 ff.
 — Veräußerungspreis 197.
 — Wert der empfangenen Grundstücke und Anteile 208.
 — Zeitpunkt des Grundstücksbesitzes 199, 201, 211.
 — Zusätzliche Erleichterungen 211.
 — Zuschläge 212, 213.
 Grundstücksgesellschaften 136, 178, 198, 210, 269, 281.
 Grundstückssteuern 178, 278.
 Grundstückszubehör 197, 213.
 Handelsbilanz (siehe auch Bilanzen).
 — bei Umwandlung und Auflösung 247.
 Handelsgewerbe, Betrieb 135.
 — der neuen D. H. G. 105, 141.
 Handelsregister, Anmeldung 55 f., 107, 117, 119, 126, 138.
 — Eintragung 64.
 — Wirkung der Eintragung 118.
 — Zweigniederlassung 56, 118.

Handwerker 224.
 Handwerksbetriebe 135.
 Hauptgesellschafter 49, 80, 106, 132,
 140, 150, 152, 159, 162, 181, 194,
 216, 274, 277, 286; IX.
 Höchstwert der übernommenen Gegen-
 stände 253.
 Holdinggesellschaften (siehe auch Mutter-
 gesellschaft) 80, 99, 136.
 Hypothekenschulden (siehe Grund-
 erwerbsteuer).

 Interessengemeinschaften 80.
 Interessengemeinschaftsverträge 137.
 Inventar 197, 213.
 Irrtum (siehe Anfechtbarkeit).
 Juristische Personen, Beschränkung der
 Steuererleichterungen 277.
 — — Beteiligung an BGB.-Gesell-
 schaft 137, 161.
 — — Beteiligung am Hauptgesell-
 schafter 152, 164.
 — — Beteiligung an Kommanditge-
 sellschaft 123, 161, 181, 275.
 — — Beteiligung an Personalgesell-
 schaft 49 f., 102, 106, 161, 181,
 275.
 — — Beteiligungsausnahmen 161,
 163.
 — — Betriebsvermögen 225.
 — — Einmann 181, 275.
 — — Generalversammlung 89.
 — — Nachträglicher Beitritt 276.
 — — Öffentlichrechtliche 82.
 — — Steuererleichterungen 274 ff.,
 277.
 — — Straftaten 131.
 — — Umwandlung 275 f.

 Kapitalanteile (siehe auch Kapitalkonto),
 Festsetzung 113.
 Kapitalbeteiligung an Aktiengesellschaft
 218 f.
 — an BGB.-Gesellschaft 195.
 — an neuer Personalgesellschaft 195.
 Kapitalgesellschaften 172, 187, 221 f.,
 225, 257, 269, 283 f., 287.

Kapitalherabsetzung 63.
 Kapitalkonto 76, 120, 258.
 Kassebestand 227.
 Kleinbesitz 250, 261, 271.
 Kleingewerbetreibende 135.
 Körperschaftsteuer (siehe auch Fusion-
 steuer, Liquidationsteuer).
 — Allgemeine Begriffe 219 f.
 — Allgemeines 217 f., 292.
 — Anlagevermögen 238.
 — Aufbau 221.
 — Aufgelöste Kapitalgesellschaft 231 ff.
 240, 244, 269.
 — Berechnung 232.
 — Besteuerungszeitraum 233, 235,
 240 f.
 — Bewertung des Endvermögens 235.
 — Ermäßigung 269.
 — Grundsätzliches 231.
 — Kapitalgesellschaften 222.
 — Sonderfälle 267 ff.
 — Sonstiger Gewinn 242.
 — Steuerbilanz 240 f.
 — übernehmender Gesellschafter 248 f.,
 270 f.
 — Umlaufvermögen 238.
 — Umwandlung 222, 240, 242.
 — Umwandlungsbilanz 243.
 — Verfloppelung 236, 249, 254.
 — Zeitpunkt der Bewertung 237.
 Kohlenabbaugerechtigkeiten, sächsisch
 210.
 Kolonialgesellschaften 225.
 Kommanditgesellschaft, Betriebsver-
 mögen 224 f.
 — Errichtung einer neuen 122 f.
 — Firma 123.
 — Umwandlung in bestehende 121 f.,
 150.
 Kommanditgesellschaft auf Aktien 124 f.,
 139, 150, 157, 241, 277.
 Kommanditisten 121, 141.
 — Bezeichnung 123.
 — Einlage 121, 123.
 — Haftsumme 122 f.
 — Straftäter 131.
 — Tod 157.
 Komplementäre 123, 125.

Konkurrenz bei Straftaten 130.
 Konkurs 153 ff., 157, 158.
 Kontinuität (siehe Bilanzkontinuität).
 Konzerne 82.
 Kreditanstalten 225.
 Kurzlebige Wirtschaftsgüter 265.

Land- und Forstwirtschaft 135, 224.
 Legitimationszeffion 93 f., 127.
 Liquidation (siehe auch Auflösung)
 152 ff., 182 f.
 — der Aktiengesellschaft 183, 202, 241,
 256.
 — der Gewerkschaft 185, 241.
 — der GmbH. 185, 241, 256.
 — der Kommanditgesellschaft auf Ak-
 tien 185, 241, 256.
 — Schuldenbedeckung 240.
 Liquidationsansprüche 114, 195, 205.
 Liquidationsdauer 263.
 Liquidationseröffnungsbilanz 241.
 Liquidationserlös 256.
 Liquidationsgesellschaften 152 ff., 155,
 175, 287.
 Liquidationsstadium 240.
 Liquidationssteuer 231, 234 f.
 — Regelung des Steuerabschnitts 241.
 — Steuerfuß 236.
 — Zeitpunkt der Übertragung der Ge-
 genstände 234, 237.
 Liste der Gesellschafter 117.

Maschinen 197.
 Mehrheitsbeschluß 85, 91, 102, 104 f.,
 125, 128, 137, 139 ff., 150, 196,
 286; VIII, IX.
 Mehrheitsprinzip 139, 150.
 Meldefrist (siehe Gläubiger).
 Minderheitenschutz 143.
 Minderkaufleute 224.
 Ministerialerlaß zur II. DSD., All-
 gemeines 178 f.
 — Beispiele 196, 201.
 Mobilien 213.
 Muttergesellschaften 81, 198, 213, 291.

Nachlaßverwalter 89.
 Natürliche Personen als Einmann 80.
 — — in Generalversammlung 87 ff.
 Neubestand (siehe Gewinnbilanz, Wirt-
 schaftsgüter).
 Neunzigprozentige Mehrheit 146, 147.
 Nichtbetriebsvermögen (siehe Betriebs-
 vermögen).
 Nichtgesellschafter 187.
 Wichtigkeit (siehe Generalversammlungs-
 beschluß, Umwandlung).
 Nießbraucher (siehe Generalversamm-
 lung).

**Offene Handelsgesellschaft, Betriebs-
 vermögen** 223.
 — Bilanzierung 53.
 — Errichtung neuer 86 ff., 110 f.
 — Geschäftsführung 114.
 — Gegenstand des Unternehmens 135.
 — Gesellschaftsvertrag 86, 104.
 — Gewinnanteil 114.
 — Kündigung 114.
 — Sitz 111, 141.
 — Vermögensübertragung 48.
 — Vertretung 114.
 — Wirkung des Generalversammlungs-
 beschlusses 53.

Ort der Leitung 181.

Patentgesellschaft 224.
 Patentrolle 66.
 Personalgesellschaft, Allgemeines 284.
 — Begriff 181.
 — Betriebsvermögen 217 ff., 224.
 — Neuerrichtung 163.
 Personengemeinschaft 276.
 Persönlich haftende Gesellschafter 145.
 Pfandgläubiger (siehe Generalver-
 sammlung, Stimmberechtigung).
 Pfleger 89.
 Poolverträge 137.
 Preis (siehe Anschaffungspreis).
 Privatkonto 76.
 Privatvermögen 224, 236, 263.
 Prokuristen 56, 89.
 Protokollausfertigung 56.

Duorum 125, 143, 144.

Mahngesetz 173.

Rechtsform, Beurteilung 3 ff.

— Wechsel 3 ff.

Rechtssagen (siehe Wirtschaftsgüter).

Rechtsschein 97, 115.

Rechtssubjekt, Schaffung des neuen
103, 141.

Rechts- und Verwaltungsvorschriften
175.

Registerrichter, Prüfung 61, 64, 105,
138, 163.

Reserven (siehe Rücklagen).

Rücklagen, stille 99, 220, 228, 229, 235,
285.

Rückständige Einlagen 129.

Rückwirkende Kraft der DurchfW.D. 171.

Rumpfgeschäftsjahr 262.

— Gewinnermittlungsbilanz 243.

— Gewinnverteilung 62.

Sachfirma 67, 166.

Sachwerte, Verbot der Entnahme 79,
101.

Scheingeschäft (siehe Anfechtbarkeit).

Schutzmarken 213.

Sicherheitsleistung (siehe Gläubiger,
Sicherungen).

Sicherungen bei Umwandlung.

— der Gesellschafter 282.

— der Gläubiger 282.

Sitz der Gesellschaft 111, 141 (siehe auch
ausländ. Gesellschaft).

Sondervermögen, Entnahmen 75 ff.

— getrennte Verwaltung 73 f.

— Vereinigung 75.

— Zahlungen 75 ff.

Spekulationsfrist 250.

Spekulationsgewinn 256, 260, 271.

Sperrfrist 74.

Sperrjahr 183, 185.

Spitzen 185.

Statistik der Unternehmungsformen 1 ff

Stempelsteuer 191.

Steuerdrittelung (siehe Drittelung).

Steuererleichterungen, Allgemeines
177 ff.

— Anwendungskreis 178.

— Auflösung 182, 275 ff., 277.

— Begrenzung 181, 189.

— Begründung des UmwStG. 233 ff.

— Beschränkung 277.

— Einkommensteuer 217 ff.

— Entstehungsgeschichte der II. D.V.D.
177 ff.

— Gesellschaftsteuer 190 f.

— Gewerbeanwärtigensteuer 213 f.

— Gewerbesteuer 217 f., 266 f.

— Grunderwerbsteuer 191 ff., 213 f.

— Inhaltsangabe des UmwStG. 20 ff.

— Juristische Personen 274 ff.

— Körperschaftsteuer 217 ff., 231 ff.,
248 ff.

— Liquidation 182, 275 f., 277.

— Umwandlung 180 f., 275, 277.

Steuergesetzgebung, Aufteilungsver-
ordnung 11, 175, 190, 219.

— Betriebszusammenschlüsse 9.

— Einfluß auf Rechtsform 7 ff.

Steuergläubiger 184.

Stichtag 188, 195, 243, 277.

Stiftung 100, 225.

Stille Reserven (siehe Rücklagen).

Stimmberichtigung (siehe auch Gene-
ralversammlung).

— bei Beteiligung an neuer Personal-
gesellschaft 86.

— erhöhte 144.

— Legitimationszession 93.

— mehrerer Vertreter 91.

— Nießbraucher 90.

— Pfandgläubiger 89.

— Treuhänder 92.

Stimmrechtsausschluß 145.

Sprengungsfrage 158.

Strafe 132, 170.

Straftäter 131, 170.

Straftaten, objektive Tatbestandsmerk-
male 129, 169.

— subjektive Tatbestandsmerkmale
130, 170.

— Versuch 130.

Strafvorschriften 129, 169.

- Tagesordnung, Ankündigung 143.
 — Frist 143.
 Tausch 251 f.
 Täuschung (siehe Anfechtbarkeit).
 Teilwert 149, 217 f., 238, 239.
 Testamentvollstrecker (siehe General-
 versammlung).
 Tochtergesellschaften, Auflösung 81,
 291.
 — Grunderwerbsteuer 193, 198, 213,
 292.
 Treu und Glauben 179.
 Treugeber 212.
 Treuhänder 92, 211 ff.
 Treuhandschaft 193.
 Treuhänderverhältnisse 211, 291.
- Umbau eines Gebäudes** 230.
 Umlaufvermögen 229.
 Umwandlung, Anfechtbarkeit 66.
 — Arten 43, 257.
 — Begriff 12 ff., 41 ff., 50, 222, 269,
 281 f.
 — Bewirkung 44.
 — BGB.-Gesellschaft 134 ff., 286.
 — Durchführung 82, 112.
 — Eigenart 45.
 — Einmann 272 ff.
 — Eintragung 64.
 — GmbH. 126 ff., 139, 150, 257, 277,
 296.
 — Liquidationsgesellschaften 152 ff.,
 287.
 — Wichtigkeit 66.
 — DStG. 257, 294 f.
 — Rechtliche Möglichkeiten 41.
 — Voraussetzungen 49, 124.
 — Vorgang 50, 102.
 Umwandlungsbeschluß, Eigenart 45.
 — Eintragung 55 ff.
 — Inhalt 110, 112, 141.
 — Rechtliche Bedeutung 82.
 — Vertragscharakter 84, 86.
 — Wesen 82 f.
 Umwandlungsbilanz, Abfindungs-
 anspruch 148.
 — Allgemeines 65 ff.
- Umwandlungsbilanz, Genehmigung 61.
 — GmbH. 297.
 — Interessen der Aktionäre 58.
 — Interessen der Gläubiger 59.
 — neuer DStG. 114, 119.
 — öffentliche Interessen 59.
 — Zeitpunkt 60.
 Umwandlungseröffnungsbilanz 265.
 Umwandlungsfähige Gesellschaften 13,
 42, 80, 102, 135, 151, 180, 194, 222,
 268, 286, 294 ff.
 Umwandlungsfälle 13 ff., 42, 102, 135,
 141, 151, 180, 194, 200, 222, 257,
 262, 268, 286, 294 ff.
 Umwandlungsgesetz, Amtl. Erläuterung
 280 ff.
 — Inhaltsangabe 18.
 — Verhältnis zum UmwStG. 47.
 Umwandlungsmöglichkeiten, Einschrän-
 kung 162.
 Umwandlungssteuergesetz, Allgemeines
 172 ff.
 — Rahmengesetz 173.
 — Verhältnis zum UmwG. 47, 172.
 — zeitliche Begrenzung 174.
 Umsatzsteuer 216.
 Uneinheitliche Abstimmung 92.
 Unrichtige Auskunft 179.
 Unfittlichkeit (siehe Anfechtbarkeit).
 Untergang der Aktiengesellschaft 66.
- Vater** (siehe Generalversammlung).
 Veräußerungsgeschäft 198.
 Veräußerungspreis (siehe Grund-
 erwerbsteuer).
 Verein 100, 225.
 Verkehrsteuern 285.
 Verkoppelung der Bewertung 236, 249,
 254, 266.
 Verlust aus Betriebsgebarung 246.
 — beim Übernehmer 255, 260.
 Vermögensbilanz 57.
 Vermögenssubstrat bei Liquidations-
 gesellschaften 155.
 Vermögensübergang auf alleinigen Ge-
 sellschafter 85, 98.
 — auf Gesellschafter 187 f.

- Vermögensübergang auf DStG. 64, 110.
 — Zeitpunkt 183.
 Vermögensübertragung auf Einmann
 85, 98.
 — auf Gesellschafter 187 f.
 — auf neue DStG. 110.
 — Zeitpunkt 183.
 Verschachtelung 281.
 Versicherungsgesellschaften 81.
 Versicherungsvereine 225.
 Verstaatlichung 182.
 Versuch bei Straftaten 130.
 Verteilung in natura 184.
 Vertretung in Generalversammlung
 87 ff., 91, 108, 142.
 Vormund (siehe Generalversammlung).
 Vorschriften ergänzenden Inhalts 133,
 175.
 Vorstand 56, 117, 126, 146.
- W**andel der Betriebsform 257.
 Waren 226, 228.
 Wertberichtigungsposten (siehe Wirt-
 schaftsgüter).
 Wertzuwachssteuer, Allgemeines 214 f.,
 285.
 — Anteile an Grundstücks Gesellschaften
 198.
 — Einmann 274.
 — spätere Grundstücksveräußerung
 215.
 Wesentliche Beteiligung an Kapital-
 gesellschaft 271.
 Willensmangel (siehe Generalversamm-
 lungsbefehl).
 Wirtschaftliche Betrachtungsweise 193.
 — Identität 228.
 Wirtschaftliches Eigentum 197.
 Wirtschaftsgüter, Allgemeines 217 ff.
 — Altbestand 227 ff., 293 f.
 — Außenstände 229.
- Wirtschaftsgüter, Befreiungen 270 f.
 — Begriff 226 ff.
 — Deltrederekonto 229.
 — Erfindungen 226.
 — Erzeugnisse 226.
 — Geld 227.
 — Kassebestand 227.
 — Neubestand 227 ff., 293 f.
 — Patente 226.
 — Rechtslagen 227.
 — Schnittpunkt 227 ff.
 — Waren 226, 228.
 — Wertberichtigungsposten 227.
 — Zugehörigkeitsdauer zum Betriebs-
 vermögen 227 ff., 293.
- Z**ahlungen (siehe Entnahmen).
 Zeichenrolle 66.
 Zeitpunkte, maßgebende 45 ff. (siehe
 auch Anfangstermin, Endtermin,
 Umwandlungsbilanz).
 Zubehörsteuer (siehe Gewerbeanschaf-
 fungssteuer).
 Zuschläge (siehe Grunderwerbsteuer).
 Zuständigkeit, Allgemeines 132, 170.
 — Schöffengericht 132.
 — Strafkammer 132.
 Zustimmung abwesender Gesellschafter
 85, 104, 108, 117, 128, 141, 145.
 — aller Gesellschafter 160.
 — anwesender Gesellschafter 104, 108,
 117, 141.
 Zweigniederlassung (siehe Handels-
 register).
 Zweite DStG. zum UmwStG., Aufbau
 178.
 — Entstehungsgeschichte 177 f.
 — Ergänzung 178.
 — Geltungsdauer 278.
 — Inkrafttreten 278.
 Zwischenwerte (siehe Bewertung).