

**Herausgeber**  
Deutscher Notarverein

**Herausgeberbeirat**  
Prof. Dr. Walter Bayer  
Notar Dr. Thomas Diehn, LL. M.  
Prof. Dr. Nicola Preuß  
Notar Dr. Christian Rupp  
Richterin am BGH a. D. Prof. Dr. Johanna Schmidt-Räntsche  
Notar Andreas Schmitz-Vornmoor  
Rechtsanwalt und Notar Ulf Schönenberg-Wessel

**Schriftleitung**  
Notar Dr. Michael Bernauer  
Notar Dr. Stefan Schmitz  
Notarassessorin Kristina Stöckl

**monatsschrift für die gesamte notarielle praxis**

**alles wichtige praxisnah**

## editorial

Digitalisierung und KI im Notariat –

Chance und Herausforderung (*Robert Kopf*)

1

## beitrag des monats

Umwandlung mit Darlehensgewährung?

(*Heribert Heckschen, Aia Best*)

3

## jahresrückblick

Personengesellschafts-, Vereins- und Stiftungsrecht –

Aktuelle Entwicklungen (*Christoph Aumann*)

12

## praxisforum

Steuerrecht in der notariellen Praxis: Die Grunderwerbsteuer –

Teil 1: Die grunderwerbsteuerbaren Vorgänge

(*Konrad Grünwald, Peter Becker*)

18

## rechtsprechung

BGH: Zur Grundbuchfähigkeit von noch nicht gezeugten

Personen (nondum concepti) (*Samad Zarifkar*)

23

**Jetzt bestellen!  
Einbanddecken 2025  
Tel. 0228/9191185**



DeutscherNotarVerlag



## Digitalisierung und KI im Notariat – Chance und Herausforderung

Liebe Kolleginnen und Kollegen,

uns allen steht ein ereignisreiches Jahr 2026 bevor. Mit dem bereits eingeleiteten Aufbruch in das sog. KI-Zeitalter wird vielerorts der größte gesellschaftliche Umbruch seit der Industrialisierung prognostiziert.

Ein gesellschaftlicher Wandel dieser Größenordnung wird auch uns Notare betreffen. Aufgrund der exponentiellen Geschwindigkeit, mit der sich die Entwicklung künstlicher Intelligenz vollzieht, müssen viele Arbeitsweisen und Arbeitsschritte frühzeitig neu überdacht und überarbeitet werden, um nicht den Anschluss an die technischen Entwicklungen zu verpassen. Hierbei dürfen wir uns nicht nur darauf beschränken, die Arbeitsschritte der Papierwelt 1:1 in die digitale Welt zu übertragen, sondern sollten die Digitalisierung zum Anlass nehmen, sie jeweils kritisch zu hinterfragen und ggf. anzupassen. Nur so führt die Digitalisierung zum Effizienzgewinn und verkommt nicht zum reinen Selbstzweck.

Die technischen Entwicklungen bieten uns große Chancen, bergen aber zugleich auch große Herausforderungen.

Das Potenzial zur Erleichterung bzw. kompletten Übernahme repetitiver Arbeitsschritte – insbesondere bei Datenerfassung, Datenübernahme, Aktenanlage und Vollzug – ist gigantisch und kann ein wichtiger Baustein zur Lösung der mit dem zunehmenden Fachkräfte mangel – insbesondere im ländlichen Raum – einhergehenden Schwierigkeiten sein.

Dies ist für uns freilich kein Freifahrtschein, weniger Aufwand in die Ausbildung unserer zukünftigen Fachangestellten zu stecken. Diese werden nach wie vor das Rückgrat unserer Büros bilden. Jedoch wird auch deren Tätigkeit immer spezialisierter werden, da der Bedarf an menschlicher Arbeitsleistung zur Erfüllung „vermeintlich“ einfacher Tätigkeiten zunehmend schrumpfen wird.

Zugleich gehen mit der KI-gestützten Erleichterung beim Verfassen von Texten und Schriftsätzen auch große Herausforderungen sowohl für uns als insbesondere auch für Justiz und Verwaltung einher.

So ist immer wieder der Eingang von mit „ChatGPT“ erstellten Kostenbeschwerden zu verzeichnen. Die Herausforderung hierbei besteht für die Gerichte darin, dass KI-generierte, seitenlange Schriftsätze binnen weniger Minuten erstellt sind, wobei die KI auch umfassend, wenn auch oft fiktive oder unzutreffende Rechtsprechung und Normen zitiert. Diese Schriftsätze müssen allerdings mühsam geprüft und die Rechtsfehler herausgearbeitet werden. Aus dem gleichen Grund befürchten Experten auch eine zunehmende Überlastung der Behörden, speziell der Finanzämter durch KI-generierte Einsprüche. Das Missbrauchspotenzial ist somit bei den Verfahren, die im Falle des Unterliegens nicht zu einer Kostentragungspflicht führen, besonders groß.

Ob es zu einer solchen, die Justiz und Verwaltung überschwemmenden, Welle kommt und wie mit dieser umzugehen sein wird, sind herausfordernde Fragen der Zukunft.

Wichtig wird für unseren Berufsstand sein, sich, wie auch in der Vergangenheit stets praktiziert, den technischen Möglichkeiten nicht zu verschließen, sondern unsere bereits in der Vergangenheit immer ausgeübte Vorreiterrolle weiterhin zu leben.

Auf dem Weg zur zunehmenden Digitalisierung unserer Arbeitsschritte wurden bundesweit bereits frühzeitig wichtige Projekte, wie etwa Urkundenverzeichnis, notarielle Onlineverfahren und die elektronische Präsenzbeurkundung, auf den Weg gebracht. Auch im Bereich der Ländernotarkasse A.d.ö.R. wird mit der erfolgten Einführung der elektronischen Abgabenmeldung ein weiterer Schritt in diese Richtung unternommen. All diese Projekte setzen auf eine effiziente und saubere Datenerfassung, die in der Papierwelt ohnehin schon immer eines der Aushängeschilder der Notare war.

Ich wünsche Ihnen allen ein erfolgreiches und gesundes Jahr 2026!

Ihr

Notar Robert Kopf, Präsident der Ländernotarkasse A.d.ö.R.

## inhaltsverzeichnis

<b>editorial</b>	Digitalisierung und KI im Notariat – Chance und Herausforderung ( <i>Robert Kopf</i> )	1
<b>inhalt</b>		2
<b>impressum</b>		17
<b>beitrag des monats</b>	Umwandlung mit Darlehensgewährung? ( <i>Prof. Dr. Heribert Heckschen, Aia Best</i> )	3
<b>jahresrückblick</b>	Personengesellschafts-, Vereins- und Stiftungsrecht – Aktuelle Entwicklungen ( <i>Christoph Aurnann</i> )	12
<b>praxisforum</b>	Steuerrecht in der notariellen Praxis: Die Grunderwerbsteuer – Teil 1: Die grunderwerbsteuerbaren Vorgänge ( <i>Dr. Konrad Grünwald, Dr. Peter Becker</i> )	18
<b>rechtsprechung</b>	BGH: Zur Grundbuchfähigkeit von noch nicht gezeugten Personen (nondum concepti) (mit Anmerkung von <i>Dr. Samad Zarifkar</i> )	23
<b>nachrichten</b>		27
<b>literatur</b>	Breyer/Najdecki (Hrsg.), Beck'sches Formularbuch GmbH-Recht (besprochen von <i>Dr. Matthias Miller</i> )	28

Heribert Heckschen, Aia Best

## Umwandlung mit Darlehensgewährung?

Seit knapp drei Jahren ist das neue Umwandlungsrecht in Kraft.<sup>1</sup> In dieser Zeit sind viele der Neuerungen für nationale wie auch grenzüberschreitende Umwandlungen in der Literatur eingehend erörtert worden; erste gerichtliche Entscheidungen liegen vor und auch die Praxis hat inzwischen Erfahrungen bei der Umsetzung der Reform gesammelt.

Auffällig ist jedoch, dass eine Änderung bislang nur wenig Beachtung gefunden hat – nämlich die des § 125 UmwG. Durch das UmRUG wurde der § 125 UmwG redaktionell weitgehend neu gefasst, numerisch untergliedert, aber auch inhaltlich angepasst. Diese Neufassung der Verweisungsnorm hat insbesondere auch Auswirkungen auf die Praxis der – steuerlich optimierten – Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH. In der bisherigen Praxis wurde in solchen Fällen regelmäßig für die Verwendung des Eigenkapitals des Einzelunternehmens auf die sog. Darlehenslösung zurückgegriffen. Im Folgenden sollen die rechtlichen und praktischen Auswirkungen der Änderungen dargestellt, zu der sog. Darlehenslösung Stellung genommen sowie mögliche Gestaltungsalternativen aufgezeigt werden.

### A. Grundsätze der Anteilsgewähr

Die Gewährung von Anteilen am Zielrechtsträger an die Gesellschafter des Ausgangsrechtsträgers ist bei Verschmelzung und Spaltung der gesetzlichen Regelfall, §§ 20 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 Hs. 1, 131 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 Hs. 1 UmwG (Dogma der Anteilsgewährpflicht).<sup>2</sup>

Diese Regelung orientiert sich an der europäischen Richtlinie, die festlegt, dass bei Verschmelzungen der bzw. die Ausgangsrechts-

träger ohne Liquidation erloschen und die Gesellschafter für den Verlust ihrer Beteiligung durch Anteile und ggf. eine Barabfindung von höchstens 10 % kompensiert werden.<sup>3</sup>

Die Gesellschaftsrechtsrichtlinie (GesRRL)<sup>4</sup> geht ebenso wie schon ihre Vorgänger – die Verschmelzungsrichtlinie,<sup>5</sup> die Spaltungsrichtlinie<sup>6</sup> und die Richtlinie zur grenzüberschreitenden Verschmelzung<sup>7</sup> – grundsätzlich (soweit keine Ausnahmen zugelassen wurden) davon aus, dass bei diesen Umwandlungsarten die Anteilsinhaber der Ausgangsrechtsträger am Zielrechtsträger im Verhältnis ihrer bisherigen Beteiligung und entsprechend dem Wert dieser Beteiligung im Vergleich zum Wert des Zielrechtsträgers beteiligt werden.

Es existieren jedoch Ausnahmen von diesem Grundsatz, die in den §§ 20 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 Hs. 2 und 131 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 Hs. 2 UmwG definiert sind. Seit der Implementierung der Verzichtsmöglichkeiten durch das Zweite Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes<sup>8</sup> wird in der Literatur erörtert, ob die Anteilsgewährung ein obligatorisches Merkmal von Verschmelzungen

<sup>3</sup> Art. 89 (EU) 2017/1132.

<sup>4</sup> Hier Art. 89 Abs. 1, 90 Abs. 1, 105 Abs. 1, 119 Nr. 2, 136 Abs. 1, 155 Abs. 1 GesRRL, RL (EU) 2017/1132 über bestimmte Aspekte des Gesellschaftsrechts (kodifizierter Text), ABl 2017 L 169 46; zuletzt geändert durch RL (EU) 2025/25 des EP und des Rates v. 19.12.2024 zur Änderung RL 2009/102/EG und (EU) 2017/1132 zur Ausweitung und Optimierung des Einsatzes digitaler Werkzeuge und Verfahren im Gesellschaftsrecht, ABIEG Nr. L, 2025/25, 10.1.2025.

<sup>5</sup> Hier Art. 3 Abs. 1; Dritte RL 78/855/EWG des Rates v. 9.10.1978 gemäß Art. 54 III Buchst. g des Vertrags betreffend die Verschmelzung von Aktiengesellschaften, ABl 1978 L 295, 36.

<sup>6</sup> Hier Art. 2 Abs. 1, 21 Abs. 1, Sechste RL 82/891/EWG des Rates v. 17.12.1982 gemäß Art. 54 III Buchst. g des Vertrags betreffend die Spaltung von Aktiengesellschaften, ABl 1982 L 378, 47.

<sup>7</sup> RL 2005/56/EG des EP und des Rates v. 26.10.2005 über die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften aus verschiedenen Mitgliedsstaaten, ABl 2005 L 310, 1.

<sup>8</sup> Zweites Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes vom 19.4.2007, BGBl I/2007, 542.

<sup>1</sup> Inkrafttreten zum 1.3.2023 – Gesetz zur Umsetzung der Umwandlungsrichtlinie und zur Änderung weiterer Gesetze v. 22.2.2023, BGBl I 2023 Nr. 51.

<sup>2</sup> Vgl. Lutter/Grunewald, UmwG, 7. Aufl. 2024, § 20 Rn 60 ff.; siehe auch Heckschen/Kreußlein, notar 2024, 367; sehr ausf. und mit einer rechtssachlichen Auswertung Zeugner, Die Ausgestaltung der Anteilsgewährung in der umwandlungsrechtlichen Praxis, Diss. 2023; Häfele, Die Vermischung von Umwandlungsarten, Diss. 2019, 110 ff.

und Spaltungen ist.<sup>9</sup> Obwohl die Verzichtsmöglichkeiten nur im Recht der Umwandlung von Kapitalgesellschaften ausdrücklich vorgesehen sind, geht eine starke Meinung davon aus, dass diese auch bei der Verschmelzung und Spaltung auf eine Personengesellschaft Anwendung finden.<sup>10</sup>

In der Praxis wird häufig die Frage aufgeworfen, unter welchen Voraussetzungen auf die Anteilsgewährung verzichtet werden kann (siehe unter B.).<sup>11</sup> Teilweise wird auch die Ansicht vertreten, man könne auf die Anteilsgewähr vollständig verzichten und nur gegen Geldzahlung umwandeln (siehe unter C.).<sup>12</sup>

## B. Gesetzliche Ausnahmen vom Grundsatz der Anteilsgewähr

Der Grundsatz der Anteilsgewähr bei Verschmelzung und Spaltung hat zahlreiche ausdrücklich gesetzlich normierte Ausnahmen.<sup>13</sup>

### I. Sog. Upstream-Merger

Bei besonders praxisrelevanten Aufwärtsverschmelzungsfällen, den sog. Upstream-Mergern, ist eine Gewährung von Anteilen unzulässig. Dies betrifft vor allem die Verschmelzung einer hundertprozentigen Tochtergesellschaft auf ihre alleinige Muttergesellschaft. Der übernehmende Rechtsträger darf in diesem Fall sein Stamm- bzw. Grundkapital nicht erhöhen (§§ 54 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 68 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UmwG). Dadurch wird verhindert, dass der übernehmende Rechtsträger Anteile an sich selbst erwirbt, die er nur zu dem Zweck emittiert hat, dass sie als eigene Gesellschaftsanteile oder Aktien in ihrem Vermögen enden. Hintergrund ist, dass die Aufbringung und Erhaltung des Grund-/Stammkapitals gefährdet ist, wenn sich die Gesellschaften – jedenfalls teilweise – selbst gehören.<sup>14</sup> Bei Aktiengesellschaften gilt allerdings § 71 Abs. 1 Nr. 5 AktG insoweit analog, als eigene Anteile beim Übergang einer Put-Option im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge grundsätzlich entstehen können.<sup>15</sup>

Eine weitere Ausnahme besteht, wenn der übertragende Rechtsträger über eigene Anteile verfügt. Nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 UmwG gilt hier ein korrespondierendes Verbot der Kapitalerhöhung für die übernehmende GmbH oder AG. Dies legen auch §§ 54 Abs. 1 und 68 Abs. 1 UmwG fest.<sup>16</sup> Hinzu kommt eine weitere Ausnahme gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 Hs. 2 UmwG, wenn der übertragende Rechtsträger eigene Anteile besitzt und ein Dritter, der im eigenen Namen, jedoch für Rechnung dieses Rechtsträgers handelt, Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers ist oder ein Dritter für Rechnung des übertragenden

Rechtsträgers Anteile an diesem innehat.<sup>17</sup> Bei der Aufspaltung und Abspaltung finden die Regelungen der Verschmelzung Anwendung, wie in § 131 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 Hs. 2 UmwG dargelegt. Diese Bestimmungen finden in den Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 Hs. 2 UmwG Anwendung.

### II. Sog. Downstream-Merger

Auch beim sog. Downstream-Merger gibt es eine Ausnahme von der Anteilsgewährpflicht. Nach §§ 54 Abs. 1 S. 2 Nr. 2, 68 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 UmwG besteht für übernehmende GmbHs oder AGs, deren übertragende Rechtsträger Geschäftsanteile der übernehmenden GmbH oder AG halten, bei denen die Einlagen bereits in voller Höhe bewirkt sind, die Möglichkeit, eine Kapitalerhöhung durchzuführen. Bei der Abwärtsverschmelzung einer Muttergesellschaft auf ihre Tochtergesellschaft, dem sog. Downstream-Merger, erhalten die Anteilsinhaber der übertragenden Muttergesellschaft somit direkt Anteile an der Tochtergesellschaft, ohne dass ein Durchgangserwerb notwendig wäre.<sup>18</sup>

Der übernehmende Rechtsträger ist nicht verpflichtet, neue Anteile auszugeben, es sei denn, eine Kapitalerhöhung ist erforderlich. Dies kann insbesondere der Fall sein, wenn weitere Gesellschafter an der Tochtergesellschaft beteiligt sind oder die von der übertragenden Gesellschaft gehaltenen, vollständig eingezahlten Geschäftsanteile am übernehmenden Unternehmen nicht ausreichen, um alle Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft gemäß dem festgelegten Umtauschverhältnis zu beteiligen.

Die vom übertragenden Rechtsträger gehaltenen Anteile am übernehmenden Rechtsträger sind für die Anteilsgewährung an die Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers ungeeignet, wenn sie mit Rechten Dritter belastet sind, da diese Rechte gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 UmwG fortbestehen würden. Eine Ausnahme besteht, wenn die Anteile am übertragenden Rechtsträger in gleicher Weise belastet waren und die Anteilseigner zustimmen oder eine Freigabe durch den Dritten erfolgt.

### III. Sog. Side-Step-Merger

Im Umwandungsrecht kann nicht (mehr) von einem unumstößlichen „*Dogma der Anteilsgewährungspflicht*“<sup>19</sup> gesprochen werden. Dies zeigen insbesondere die im Jahr 2007 eingeführten Vorschriften der §§ 54 Abs. 1 S. 3, 68 Abs. 1 S. 3 UmwG. Eine übernehmende GmbH oder AG darf demnach von der Gewährung von Geschäftsanteilen abssehen, wenn alle Anteilsinhaber eines übertragenden Rechtsträgers darauf verzichten. Praktische Bedeutung hat der Verzicht auf die Gewährung von Anteilen daher vor allem bei der konzerninternen Verschmelzung von Schwestergesellschaften.<sup>20</sup>

Unklar war bislang, ob eine solche Ausnahme auch bei der Ausgliederung zulässig ist. Während § 131 Abs. 1 Nr. 3 S. 3 UmwG für Auf- und Abspaltungen explizite Regelungen enthält, fehlte eine vergleichbare Bestimmung für die Ausgliederung. Der frühere § 125 S. 1 a. F. UmwG nahm die §§ 54, 68 UmwG pauschal von der Anwendung auf die Ausgliederung aus, sodass eine Verzichtsmöglichkeit nicht normiert war.

<sup>9</sup> BeckOGK/Drinhausen/Keinath, 1.4.2024, UmwG § 2 Rn 16; BeckOGK/Wicke, 1.4.2024, UmwG § 5 Rn 13; Lutter/Drygala, UmwG, 7. Aufl. 2024, § 5 Rn 17; FS Säcker/Bachmann, 2021, S. 191, 197 f.; Heckschen, GWR 2010, 101 f.; Heckschen, GmbHHR 2021, 8; a. A. Weiler, GmbHHR 2021, 473.

<sup>10</sup> BeckOGK/Wicke, 1.10.2025, UmwG § 5 Rn 13; Lutter/Grunewald, UmwG, 7. Aufl. 2024, § 20 Rn 70; Unternehmensumwandlung-HdB/Limmer Teil 2 Rn 107; krit. Weiler, NZG 2008, 527; Widmann/Mayer/Mayer Rn 24.5; Henssler/Strohn/Heidinger/Knaier, 6. Aufl. 2024, § 5 Rn 9.

<sup>11</sup> Widmann/Mayer/Mayer, UmwR, EL. Februar 2019, § 5 Rn 15.

<sup>12</sup> FS Säcker/Bachmann, 2021, S. 191 m. w. N.

<sup>13</sup> Heckschen/Weitbrecht, ZIP 2019, 1189.

<sup>14</sup> Lutter/Grunewald, UmwG, 7. Aufl. 2024, § 20 Rn 65.

<sup>15</sup> Schmitt/Hörtnagl/Winter, 10. Aufl. 2024, UmwG § 20 Rn 97; Weiss, AG 2004, 127, 129.

<sup>16</sup> BeckOGK/Wicke, 1.4.2024, UmwG § 5 Rn 14 f.; BR-Drucks 75/94, 91; Heckschen/Weitbrecht, ZIP 2019, 1189, 1193.

<sup>17</sup> Semler/Stengel/Leonard/Leonard, 6. Aufl. 2025, UmwG § 20 Rn 77.

<sup>18</sup> Semler/Stengel/Leonard/Reichert, 6. Aufl. 2025, UmwG § 54 Rn 12 ff.

<sup>19</sup> Priester, ZIP 2013, 2033.

<sup>20</sup> BeckOGK/Wicke, 1.10.2024, UmwG § 5 Rn 13; Widmann/Mayer/Mayer, § 5 UmwG 176. EL. Februar 2019 Rn 43; Semler/Stengel/Leonard/Greitemann, 6. Aufl. 2025, UmwG § 5 Rn 137 ff.

Mit Inkrafttreten des UmRUG<sup>21</sup> am 1.3.2023 hat der Gesetzgeber die Streitfrage zugunsten der Zulässigkeit eines Verzichts entschieden. § 125 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UmwG schließt nur noch die Anwendung der §§ 54 Abs. 1 S. 1, 68 Abs. 1 S. 1 UmwG aus, lässt jedoch ausdrücklich Raum für die Geltung der §§ 54 Abs. 1 S. 3, 68 Abs. 1 S. 3 UmwG.<sup>22</sup>

Für grenzüberschreitende Side-Step-Merger enthält § 307 Abs. 3 Nr. 2 UmwG eine Sonderregelung. Durch diese Regelung wird Art. 132 Abs. 1 Sps. 1 GesRRL (zweite Alternative des Einleitungssatzes) umgesetzt. Diese Fälle, in denen ein einzelner Gesellschafter direkt oder indirekt die alleinige Kontrolle innehat, entsprechen Art. 119 Nr. 2 lit. d Alt. 1 GesRRL, der sie ausdrücklich als von der GesRRL erfasste grenzüberschreitende Verschmelzungen einordnet.<sup>23</sup>

Erfasst sind sowohl Side-Step-Merger mit unmittelbarer als auch mit mittelbarer alleiniger Anteilsinhaberschaft.<sup>24</sup> Die Anzahl der zwischengeschalteten Gesellschaften spielt hierbei keine Rolle. Neben einer gemeinsamen Muttergesellschaft werden somit auch Konstruktionen über Großmutter-, Urgroßmutter- oder weitere übergeordnete Gesellschaften einbezogen. Entscheidend ist allein, dass sich die Beteiligungsverhältnisse letztlich wieder in einer gemeinsamen Obergesellschaft bündeln.<sup>25</sup>

Allerdings gilt § 307 Abs. 3 Nr. 2 UmwG nur unter der Voraussetzung, dass den Gesellschaftern der übertragenden Gesellschaft keine neuen Anteile zugeteilt werden. Diese Bedingung ist zwar nicht explizit in Art. 132 Abs. 1 GesRRL formuliert, folgt aber aus der Legaldefinition in Art. 119 Nr. 2 lit. d Alt. 1 GesRRL, auf den Art. 132 Abs. 1 GesRRL stillschweigend verweist.<sup>26</sup>

Die Auslegung von Art. 119 Nr. 2 lit. d Alt. 1 GesRRL ist umstritten.<sup>27</sup> Eine Ansicht hält es für zwingend, dass keine Anteile gewährt werden dürfen. Art. 132 Abs. 1 Sps. 1 GesRRL lege ausdrücklich fest, dass Art. 131 Abs. 1 lit. b GesRRL – wonach die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft Anteile an der übernehmenden Gesellschaft erhalten müssen – hier keine Anwendung findet. Zudem würde eine rein fakultative Regelung das Ziel der Norm konterkarieren, grenzüberschreitende Side-Step-Merger zu erleichtern, da ein solcher Zusammenschluss nur möglich wäre, wenn sämtliche beteiligten Rechtsordnungen einen Verzicht auf die Anteilsgewährung erlauben (Art. 121 Abs. 1 lit. b S. 1 GesRRL).<sup>28</sup>

Der deutsche Gesetzgeber interpretiert die Vorschrift – ebenso wie Teile der Literatur<sup>29</sup> – als Mitgliedstaatenoption, die es erlaubt, aber nicht zwingend vorschreibt, auf die Anteilsgewährung zu verzichten. Folglich ist die Anteilsgewährung bei Side-Step-Mergern mit alleiniger Anteilsinhaberschaft nicht grundsätzlich ausgeschlossen. Vielmehr kann ein Verzicht nur erfolgen, wenn sämtliche Gesell-

schafter der übertragenden Gesellschaft in notariell beurkundeter Form darauf verzichten (§ 305 Abs. 2 i. V. m. § 54 Abs. 1 S. 3 Hs. 1 UmwG bzw. § 305 Abs. 2 i. V. m. § 68 Abs. 1 S. 3 Hs. 1 UmwG).<sup>30</sup>

Ob diese Regelung mit der GesRRL vereinbar ist, bleibt einer abschließenden Entscheidung des EuGH vorbehalten.<sup>31</sup>

## C. Grenzen des Verzichts auf Anteilsgewähr – Umwandlungen gegen Geldleistung?

Da das „Dogma der Anteilsgewähr“ seit einiger Zeit wankt, wird teilweise argumentiert, dass auch eine ausschließliche Geldleistung als Gegenleistung zulässig sei, da die bare Abfindung lediglich ein „Minus“ gegenüber dem vollständigen Anteilsverzicht darstelle.<sup>32</sup> Dies wird jedoch zu Recht – abgesehen von der baren Zuzahlung nach §§ 54 Abs. 4, 68 Abs. 3 UmwG (siehe dazu unter D.) – überwiegend abgelehnt.<sup>33</sup>

Größtenteils wird die Begrenzung der Barzahlung mit dem Kapitalschutz begründet und dem Verbot des Erwerbs eigener Aktien gleichgestellt, da in beiden Fällen Anteilsinhaber ihre Anteile preisgeben und dafür ausgezahlt würden.<sup>34</sup> Dafür spricht auch, dass sich die 10 %-Marke als Erwerbsgrenze sowohl in § 71 Abs. 2 S. 1 AktG als auch in § 54 Abs. 4 UmwG, § 68 Abs. 3 UmwG findet.<sup>35</sup> Jedoch wird argumentiert, es finde sich die Begrenzung auch bei der GmbH, obwohl dort keine 10 %-Schranke geregelt sei. Außerdem überlassen die Gesellschafter der Übernehmerin Werte in Gestalt des Vermögens der übertragenden Gesellschaft.<sup>36</sup>

Lediglich eine Kompensation für den Liquidationsausfall könne mit dem Kapitalschutz begründet werden, da die Gesellschaft „ohne Abwicklung“ (§ 2 UmwG) erlöste und daher keine Schutzvorkehrungen zugunsten ihrer Gläubiger eingriffen.<sup>37</sup> Hier fände lediglich eine Kombination aus dem Anspruch auf Sicherheitsleistung (§ 22 UmwG) und der Organhaftung für Schäden, welche die Gläubiger des übertragenden Rechtsträgers durch die Verschmelzung erleiden (§ 25 UmwG), Anwendung.

Nach einer anderen Ansicht findet sich der Zweck der begrenzten Barzahlung in der Gesetzesbegründung, welche die Aktionäre davor schützen wollte, gegen ihren Willen aus dem Unternehmen herausgedrängt („ausgekauft“) zu werden.<sup>38</sup> Dies findet sich schon in den erläuternden Bemerkungen zum AktG-Entwurf 1931. Die Mehrheit sollte das Recht haben, bare Zuzahlungen beschließen zu können, nicht aber den Anspruch auf Anteile am übernehmenden Rechtsträger ausschließen zu können.<sup>39</sup>

<sup>21</sup> Gesetz zur Umsetzung der Umwandlungsrichtlinie und zur Änderung weiterer Gesetze v. 22.2.2023, BGBl I 2023 Nr. 51.

<sup>22</sup> BeckOGK/Wicke, 1.10.2024, UmwG § 5 Rn 13 f.

<sup>23</sup> Lutter/Bayer/Schmidt, UmwG, 7. Aufl. 2024, § 307 Rn 74 ff.; Widmann/Mayer/Mayer, 211. EL. März 2024, § 307 Rn 142.3.

<sup>24</sup> BeckOGK/Wicke, 1.10.2025, UmwG § 5 Rn 13.

<sup>25</sup> Lutter/Bayer/Schmidt, UmwG, 7. Aufl. 2024, § 307 Rn 76; Widmann/Mayer/Mayer, 211. EL. März 2024, § 307 Rn 142.3.

<sup>26</sup> Lutter/Bayer/Schmidt, UmwG, 7. Aufl. 2024, § 307 Rn 76 ff.

<sup>27</sup> E.A. Stelmaszczyk, GmbHR 2020, 61, 63 f.; FS Grunewald/Schmidt, 2021, S. 1005, 1014 f.

<sup>28</sup> Lutter/Bayer/Schmidt, UmwG, 7. Aufl. 2024, § 307 Rn 82; Habersack/Wicke/Klett, 3. Aufl. 2023, § 307 UmwG Rn 92 f.; a. a. Widmann/Mayer/Mayer, 211. EL. März 2024, § 307 Rn 142.2; Limmer/Knaier, 7. Aufl. 2024, Kap. 18 Rn 59.

<sup>29</sup> Stelmaszczyk, GmbHR 2020, 61, 63 f.

<sup>30</sup> Widmann/Mayer/Mayer, 211. EL., März 2024, § 307 Rn 142.1.

<sup>31</sup> Lutter/Bayer/Schmidt, UmwG, 7. Aufl. 2024, § 307 Rn 83.

<sup>32</sup> Priester, ZIP 2013, 2033; Mössinger, GWR 2017, 463; FS Säcker/Bachmann, 2021, S. 191, 200 f.; Bachmann, ZHR 185 (2021), 52.

<sup>33</sup> Schmitt/Hörtnagl/Winter, UmwG/UmwStG, 10. Aufl. 2024, § 2 Rn 16; Semler/Stengel/Leonard/Stengel, UmwG, 5. Aufl. 2021, § 2 Rn 41; Henssler/Strohn/Junker, UmwG, 6. Aufl. 2024, § 68 Rn 15; Heckschen, DB 2008, 1363.

<sup>34</sup> Vgl. BayOBlG, Beschl. v. 24.5.1989 – BReg. 3 Z 20/89; Mössinger, GWR 2017, 463 (465).

<sup>35</sup> FS Säcker/Bachmann, 2021, S. 191.

<sup>36</sup> FS Säcker/Bachmann, 2021, S. 191, 199.

<sup>37</sup> Widmann/Mayer/Rieger, UmwG, 176 EL., Februar 2019, § 68 Rn 2, 39, 56.

<sup>38</sup> Widmann/Mayer/Rieger, UmwG, 176 EL., Februar 2019, § 68 Rn 2, 39, 56.

<sup>39</sup> AktG-Entwurf abgedruckt in Schubert, Quellen zur Aktienrechtsreform der Weimarer Republik (1921–1931), 1999, 971; siehe FS Säcker/Bachmann, 2021, S. 191, 200.

Die h. M. hält an der Barzahlungsbegrenzung in §§ 54 Abs. 4, 68 Abs. 3 UmwG als unüberwindbare Schranke fest, um den Gläubigerschutz durch das Verbot des Abflusses liquider Mittel zu wahren.<sup>40</sup> Da das geltende Recht den Verzicht auf die Gewährung von Anteilen erlaubt,<sup>41</sup> wird teilweise jedoch eine Zahlung im Zusammenhang mit der Verschmelzung ebenfalls als zulässig angesehen und mit komparativen und europarechtlichen Erwägungen gestützt.<sup>42</sup>

Der Schutz von Gesellschaftern vor einem Auskaufen könne durch das Erfordernis der notariellen Beurkundung des Anteilsverzichts (§§ 54 Abs. 1 S. 3 Hs. 2, 68 Abs. 1 S. 3 Hs. 2 UmwG) und der damit einhergehenden Belehrung (§ 17 BeurkG) erreicht werden. Die Angemessenheit der Höhe der Barabfindung werde dabei durch den Verschmelzungsbericht und die Verschmelzungsprüfung sichergestellt. Dass hier auch ein notarieller (§ 8 Abs. 3 S. 2 UmwG) Verzicht möglich sei, unterstreiche den allein auf die Anteilseigner ausgerichteten Schutzzweck.<sup>43</sup>

Das Gesetz kenne weiterhin auch Konstellationen, in denen Geldleistungen die 10 %-Grenze überschreiten können, beispielsweise bei baren Zuzahlungen im Spruchverfahren nach § 15 Abs. 1 S. 1 UmwG.<sup>44</sup> Auch Abfindungszahlungen nach § 29 UmwG seien nicht auf 10 % des an die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers gewährten Anteilsbetrags begrenzt.<sup>45</sup> Die Option der Gesellschafter, bewusst ein zu niedriges Umtauschverhältnis festzulegen, um eine höhere Barabfindung nach § 15 UmwG einzufordern, stelle hierbei eine Bestätigung der Gegenleistungsfreiheit und keine Normumgehung dar.<sup>46</sup> Die Angemessenheit des Umtauschverhältnisses diene lediglich dem Gesellschafterschutz und sei damit ein weiteres Argument für die Möglichkeit der Aufhebung der Barzahlungsbegrenzung durch die Gesellschafter.<sup>47</sup>

Teilweise wird im vorliegenden Fall auch von einer strukturellen Ähnlichkeit mit einer Einlagenrückgewähr ausgegangen, wobei jedoch eine Kompensationsleistung an die Anteilsinhaber eines übertragenden Rechtsträgers ebenfalls nur bis zu den in §§ 54 Abs. 4, 68 Abs. 3 UmwG genannten Grenzen zulässig sei.<sup>48</sup> Ebenso solle die Beschränkung jedoch nicht für Zahlungen gelten, die die Anteilsinhaber der beteiligten Rechtsträger oder Dritte leisten, solange sie nicht auf Rechnung der beteiligten Rechtsträger handelten.<sup>49</sup>

Um bei einer Abfindung gegen Geld einen angemessenen (Gläubiger-)Schutz sicherzustellen, müssten neben den allgemeinen Schranken des Rechtsmissbrauchs (§§ 138, 826 BGB) und der Normumgehung ebenfalls die allgemeinen Kapitalschutzregeln eingehalten werden. Zahlungen dürften daher nur innerhalb der für die jeweilige Rechtsform geltenden Grenzen (§§ 30 ff. GmbHG, §§ 57 ff., 70 ff. AktG) erbracht werden. Außerdem könne in atypischen Situationen wie hier über eine analoge Anwendung der liquidationsartigen Sicherungen nach §§ 22 ff. UmwG nachgedacht werden, wenn ein zusätzlicher Schutz der Gläubiger geboten erscheine.<sup>50</sup> Beispielsweise könne die Darleungslast in § 22 UmwG dahingehend verkehrt werden, dass der

<sup>40</sup> Mösinger, GWR 2017, 463, 465.

<sup>41</sup> Vgl. Heckschen, DB 2008, 1363.

<sup>42</sup> FS Säcker/Bachmann, 2021, S. 191, 201.

<sup>43</sup> FS Säcker/Bachmann, 2021, S. 191, 200.

<sup>44</sup> Mösinger, GWR 2017, 463, 464.

<sup>45</sup> Priester, ZIP 2013, 2033, 2034; Mösinger, GWR 2017, 463, 464.

<sup>46</sup> Lutter/Vetter, UmwG, 7. Aufl. 2024, § 54 Rn 132 ff.

<sup>47</sup> FS Säcker/Bachmann, 2021, S. 191, 202.

<sup>48</sup> Mösinger, GWR 2017, 463, 465.

<sup>49</sup> Mösinger, GWR 2017, 463, 466.

<sup>50</sup> FS Säcker/Bachmann, 2021, S. 191, 203.

Gesellschaft die Darlegung obliegt, dass die Erfüllung ihrer Verbindlichkeiten durch die Fusion nicht gefährdet wird.<sup>51</sup>

Im Ergebnis ist eine Umwandlung gegen (reine) Geldleistung abzulehnen.<sup>52</sup>

## D. Bare Zuzahlungen nach § 54 Abs. 4 UmwG

### I. Bare Zuzahlung

Nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 UmwG können allerdings im Verschmelzungsvertrag bare Zuzahlungen an die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers vorgesehen werden. Diese dienen insbesondere dazu, bei rechnerischen Spitzenbeträgen eine proportionale Anteilsgewährung sicherzustellen. Dieser Zweck hat seit Inkrafttreten des MoMiG an Relevanz verloren, da nun auch 1-€-Anteile ausgegeben werden dürfen.<sup>53</sup> Darüber hinaus sind bare Zuzahlungen auch aus anderen Gründen möglich, jedoch nur unter Wahrung des Gleichbehandlungsgrundsatzes und des Minderheitenschutzes. Eine vollständige Ersetzung der Anteilsgewährung durch Barleistungen ist im Regelfall unzulässig.<sup>54</sup> Verzichten kann der Anteilsinhaber nur nach § 54 Abs. 1 S. 3 UmwG (siehe oben).

Zuzahlungen dürfen dabei keine verdeckte Unterpari-Emission bewirken. Eine solche läge vor, wenn neben pari ausgegebenen Anteilen überhöhte bare Zuzahlungen geleistet würden oder der Wert des übergehenden Vermögens den Nennbetrag der gewährten Anteile nicht deckt.<sup>55</sup> Bare Zuzahlungen sind auch bei der Prüfung einer möglichen Differenzhaftung zu berücksichtigen.<sup>56</sup>

Gemäß § 54 Abs. 4 UmwG sind bare Zuzahlungen, sofern der übernehmende Rechtsträger eine GmbH ist, auf 10 % des Gesamtnennbetrags der gewährten Geschäftsanteile beschränkt. Diese Grenze bezieht sich auf die Summe sämtlicher gewährter Anteile, unabhängig davon, ob es sich um neue oder bereits bestehende Geschäftsanteile handelt.<sup>57</sup>

Die Beschränkung greift nicht bei gerichtlichen Zuzahlungen nach § 15 UmwG<sup>58</sup> oder bei Barabfindungsangeboten gemäß § 29 UmwG.<sup>59</sup>

Obwohl §§ 54 Abs. 4 und 68 Abs. 3 UmwG systematisch bei Verschmelzungen ohne Kapitalerhöhungen eingeordnet sind, finden die Normen auch Anwendung auf Verschmelzungen mit Kapitalerhöhung nach §§ 55 und 69 UmwG.<sup>60</sup>

Nach h. M. sind die §§ 54 Abs. 4 und 68 Abs. 3 UmwG zwingend.<sup>61</sup>

<sup>51</sup> FS Säcker/Bachmann, 2021, S. 204.

<sup>52</sup> Heckschen/Kreußlein, MünchHdB-GesR, 6. Aufl. 2021, § 16 Rn 234 m. w. N.; BeckOGK/v. Hinden/Scheller, 1.1.2024, UmwG § 54 Rn 85; KölnerKomm-UmwG/Simon/Nießen, 2. Aufl. 2024, Rn 74; Schmitt/Hörtnagl/Missio, UmwG/UmStG, 10. Aufl. 2024, § 54 UmwG Rn 21.

<sup>53</sup> Semler/Stengel/Leonard/Reichert, 6. Aufl. 2025, § 54 UmwG Rn 40; Lutter/Vetter, UmwG, 7. Aufl. 2024, § 54 Rn 133.

<sup>54</sup> Siehe zu dem Fall, dass der Anteilsinhaber keinen Geschäftsanteil erhalten kann, Kallmeyer/Kocher, UmwG, 8. Aufl. 2024, § 46 Rn 8; a. A. FS Säcker/Bachmann, 2021, S. 191.

<sup>55</sup> Widmann/Mayer/Mayer, 172. EL., Juni 2018, § 54 UmwG Rn 66; Lutter/Vetter, UmwG, 7. Aufl. 2024, § 54 Rn 131.

<sup>56</sup> Widmann/Mayer/Mayer, 172. EL., Juni 2018, § 54 UmwG Rn 59.

<sup>57</sup> Kallmeyer/Kocher, UmwG, 8. Aufl. 2024, § 54 Rn 29.

<sup>58</sup> Lutter/Vetter, UmwG, 7. Aufl. 2024, § 54 Rn 129.

<sup>59</sup> Semler/Stengel/Leonard/Reichert, 6. Aufl. 2025, § 54 UmwG Rn 42.

<sup>60</sup> Kallmeyer/Kocher, UmwG, 8. Aufl. 2024, § 54 Rn 28.

<sup>61</sup> Widmann/Mayer/Mayer, 172. EL., Juni 2018, § 54 UmwG Rn 65; s. hierzu Bachmann, ZHR 185 (2021), 51, 65 ff.

## II. Sachleistungen und Darlehen

Als verschmelzungsspezifische Gegenleistung lassen §§ 54 und 68 Abs. 3 UmwG ausschließlich Anteile und bare Zuzahlungen zu. In der Literatur ist allerdings umstritten, ob es – mit Zustimmung der Gesellschafter – auch die Möglichkeit gibt, Sachleistungen zu vereinbaren. Eine nicht unerhebliche Meinung in der Literatur geht davon aus.<sup>62</sup>

Der Verschmelzungsvertrag kann mangels gesetzlicher Grundlage jedoch keine Sachleistungen gewähren. § 1 Abs. 3 S. 1 UmwG steht einer solchen Gestaltung entgegen. Ein automatischer Eigentumsübergang analog § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 3 UmwG scheidet ebenso aus wie eine Heilung nach § 20 Abs. 2 UmwG. Selbst mit einer qualifizierten Mehrheit kann Minderheitsgesellschaftern keine Sachleistung angedient werden.<sup>63</sup>

In der Literatur wird die Zulässigkeit einer Verbindung eines Verschmelzungsvertrags, der eine bare Zuzahlung vorsieht, mit einem gesonderten Kaufvertrag, durch den eine Sache gegen Anrechnung dieser baren Zuzahlung übertragen wird, diskutiert.<sup>64</sup> Beide Rechtsgeschäfte müssten jedoch klar getrennt dokumentiert und von sämtlichen betroffenen Gesellschaftern genehmigt werden. Der Nutzen einer solchen Vertragsgestaltung ist allerdings nicht sichtbar.<sup>65</sup>

Eine entscheidende Frage ist aber, ob auch die Gewährung von Darlehen eine (unzulässige) Sachleistung darstellt. Es wird in der Literatur diskutiert, ob Darlehen, die wirtschaftlich einer verzinslichen Stundung der baren Zuzahlung entsprechen, als zulässig betrachtet werden können.<sup>66</sup> In der Praxis der Sachkapitalerhöhung wird häufig vereinbart, dass der den Nennbetrag übersteigende Einbringungswert dem Einleger als Darlehen gutgeschrieben wird. Es wird argumentiert, dass diese Struktur auf den Verschmelzungs- oder Spaltungsvorgang übertragen werden kann, sofern der betreffende Gesellschafter einem Aufschub der Fälligkeit zustimmt. Ohne Einverständnis könne einem Minderheitsgesellschafter jedoch kein Zahlungsaufschub auferlegt werden. Eine Ungleichbehandlung durch verzinsliche Darlehen sei nur mit Zustimmung der übrigen Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers zulässig.<sup>67</sup> Eine Zustimmung der Gesellschafter des übernehmenden Rechtsträgers sei demgegenüber entbehrlich, sofern keine nachteiligen Konditionen bestehen. Bei evident unangemessenen Zinsen oder verdeckter Begünstigung eines Mehrheitsgesellschafters könne jedoch eine Anfechtung des Verschmelzungsbeschlusses in Betracht kommen.<sup>68</sup>

Sofern sämtliche erforderlichen Zustimmungen eingeholt worden seien, bestünden gegen die Einräumung eines verzinslichen Darlehens keine Bedenken.<sup>69</sup>

<sup>62</sup> Bachmann, ZHR 185 (2021), 51, 87 f.; zur Fusion gegen Geld ausf. FS Säcker/Bachmann, 2021, S. 191; Priester, ZIP 2013, 2033, 2035 f.; Kallmeyer/Kocher, UmwG, 8. Aufl. 2024, § 54 Rn 30 für Darlehen; Ihrig, ZHR 160 (1996), 317, 319.

<sup>63</sup> Heckschen/Kreuflein, MünchHdB-GesR, 6. Aufl. 2021, § 16 Rn 234 m. w. N.; BeckOGK/v. Hinden/Scheller, 1.1.2024, UmwG § 54 Rn 85; KölnerKomm-UmwG/Simon/Nießen, 2. Aufl. 2024, Rn 74; Schmitt/Hörtnagl/Missio, UmwG/UmStG, 10. Aufl. 2024, § 54 UmwG Rn 21; a. A. Priester, ZIP 2013, 2033; 2036; Schmitt/Hörtnagl/Stratz/Winter, UmwG/UmStG, § 5 UmwG Rn 66; Kallmeyer/Kocher, UmwG, 8. Aufl. 2024, § 54 Rn 30.

<sup>64</sup> Lutter/Vetter, UmwG, 7. Aufl. 2024, § 54 Rn 143.

<sup>65</sup> So Lutter/Vetter, UmwG, 7. Aufl. 2024, § 54 Rn 143.

<sup>66</sup> BeckOGK/v. Hinden/Scheller, 1.1.2024, UmwG § 54 Rn 85.

<sup>67</sup> Lutter/Vetter, UmwG, 7. Aufl. 2024, § 54 Rn 146.

<sup>68</sup> Lutter/Vetter, UmwG, 7. Aufl. 2024, § 54 Rn 147.

<sup>69</sup> Kallmeyer/Kocher, UmwG, 8. Aufl. 2024, § 54 Rn 30; Lutter/Vetter, UmwG, 7. Aufl. 2024, § 54 Rn 148.

Gleichwohl bliebe die verschmelzungsspezifische Gegenleistung dem Grundsatz nach auf Anteile und bare Zuzahlungen i. S. d. §§ 5 Abs. 1, 54 Abs. 4 i. V. m. § 1 Abs. 3 S. 1 UmwG beschränkt.<sup>70</sup>

Im Ergebnis betrachtet diese Auffassung die Darlehensgewährung als verzinsliche Überlassung einer baren Zuzahlung im Wege einer abgekürzten Leistung.<sup>71</sup> Dennoch wird auch von Vertretern dieser Auffassung empfohlen, aufgrund der Gegenstimmen in der Literatur mit dem Handelsregister in Kontakt zu treten, damit die Umwandlung nicht an der Darlehensgewährung scheitert.<sup>72</sup>

Die – zutreffende – Gegenauffassung lehnt eine Gewährung von Darlehen (auch innerhalb der 10%-Grenze) ab.<sup>73</sup> Die Vereinbarung einer ausschließlich baren Gegenleistung widerspricht dem Tauschcharakter des Umwandlungsvorgangs. Auf eine Gegenleistung in Form wenigstens einer geringen Anteilsgewähr kann bei Vermögensübertragungen i. S. d. §§ 174 ff. UmwG verzichtet werden.<sup>74</sup> Die Vereinbarung eines ausschließlichen Barausgleichs stellt damit einen Verstoß gegen das umwandlungsrechtliche Analogieverbot dar. Nicht sicher ist auch, ob Sachwerte jedenfalls als Leistung an Erfüllung statt angeboten werden können.<sup>75</sup> Nach Auffassung der Rechtsprechung ist es ebenso unzulässig, eine Umwandlung in Form der Ausgliederung mit einer Barkapitalerhöhung mit Sachagio zu kombinieren.<sup>76</sup>

## E. § 125 UmwG a. F. und die Unanwendbarkeit des (gesamten) § 54 UmwG

Bis zum Inkrafttreten des UmRUG<sup>77</sup> am 1.3.2023 wurde in § 125 S. 1 UmwG a. F. für die Ausgliederung der gesamte § 54 UmwG und § 68 UmwG für unanwendbar erklärt und somit auch der Ausschluss der Anwendung der §§ 54 Abs. 4, 68 Abs. 3 UmwG angeordnet. Es war in der Literatur in der Folge umstritten, ob dieser Ausschluss bedeutete, dass bare Zuzahlungen als Vergütungsinstrument zum entgeltlichen Erwerb eines Anteilsverzichts generell eingesetzt werden könnten, ob bare Zuzahlungen trotzdem nur zum Zweck des Spitzenausgleichs innerhalb der 10%-Grenze genutzt werden könnten, oder ob eine generelle Zulässigkeit von baren Zuzahlungen gegeben sei.<sup>78</sup>

<sup>70</sup> Lutter/Vetter, UmwG, 7. Aufl. 2024, § 54 Rn 145 ff.; so auch Kallmeyer/Kocher, UmwG, 8. Aufl. 2024, § 54 Rn 30.

<sup>71</sup> BeckOGK/v. Hinden/Scheller, 1.1.2024, UmwG § 54 Rn 85.

<sup>72</sup> BeckOGK/v. Hinden/Scheller, 1.1.2024, UmwG § 54 Rn 85.1.

<sup>73</sup> Semler/Stengel/Leonard/Greitemann, 6. Aufl. 2025, UmwG § 5 Rn 11

<sup>74</sup> BeckOGK/Wicke, 1.10.2025, UmwG § 5 Rn 13; Semler/Stengel/Leonard/Greitemann, 6. Aufl. 2025, UmwG § 5 Rn 11.

<sup>75</sup> Siehe hierzu schon Heckschen/Kreuflein, MünchHdB-GesR, 6. Aufl. 2021, § 16 Rn 234 m. w. N.; Heckschen/Weitbrecht, ZPG 2023, 244, 246; Widmann/Mayer/Mayer, UmwR, 172. EL., Juni 2018, § 54 Rn 64; Häfele, Die Vermischung von Umwandlungsarten, Diss. 2019, S. 198 ff.

<sup>76</sup> Siehe hierzu jüngst KG v. 16.6.2025 – 22 W 11/25, NZG 2025, 1239 = Heckschen/Best, ZIP 2025, 3057, und auch OLG Celle v. 13.6.2024 – 9 W 37/24, NZG 2024, 1041 = GWR 2025, 12 (Heckschen); Woinar, NotBZ 2025, 369; Neuhöfer, NZG 2025, 1417; Dura, jurisPR-HaGesR 10/2025 Anm. 3.

<sup>77</sup> Gesetz zur Umsetzung der Umwandlungsrichtlinie und zur Änderung weiterer Gesetze v. 22.2.2023, BGBI I 2023 Nr. 51.

<sup>78</sup> Siehe hierzu Heckschen/Kreuflein, MünchHdB-GesR, 6. Aufl. 2021, § 16 Rn 234 m. w. N.; BeckOGK/v. Hinden/Scheller, 1.1.2024, UmwG § 54 Rn 85; KölnerKomm-UmwG/Simon/Nießen, 2. Aufl. 2024, Rn 74; Schmitt/Hörtnagl/Missio, UmwG/UmStG, 10. Aufl. 2024, § 54 UmwG Rn 21; a. A. Priester, ZIP 2013, 2033; 2036; Schmitt/Hörtnagl/Stratz/Winter, UmwG/UmStG, § 5 UmwG Rn 66; Kallmeyer/Kocher, UmwG, 8. Aufl. 2024, § 54 Rn 30.

Die h. M. in der Literatur ging von einer generellen Zulässigkeit von baren Zuzahlungen auch jenseits der 10%-Grenze aus.<sup>79</sup> Die Vertreter dieser Auffassung wurden durch einen Beschluss des OLG München vom 15.11.2011 gestützt. Das OLG war der Auffassung, der übertragende Rechtsträger einer Ausgliederung könne auch ein Darlehen gewähren.<sup>80</sup>

Dem Beschluss lag der in der Praxis häufiger vorkommende Sachverhalt einer Ausgliederung des gesamten Vermögens eines Einzelkaufmanns auf eine GmbH zur Aufnahme zugrunde.<sup>81</sup> Der Ausgliederungsvertrag sah vor, dass das Stammkapital der GmbH erhöht werden und der Einzelkaufmann einen Geschäftsanteil in einem Nennbetrag in der Höhe der Erhöhung des Stammkapitals erhalten solle. Darüber hinaus stellte der Einzelkaufmann der übernehmenden GmbH ein Darlehen zur Verfügung, „soweit der Wert des übertragenen Vermögens den Nennbetrag des Geschäftsanteils übersteigt“. Bare Zuzahlungen sollte der Einzelkaufmann ausdrücklich nicht erhalten.

Das OLG München führte in seiner Entscheidung unter Berufung auf die nach seiner Ansicht überzeugende allgemeine Meinung in der Literatur aus, dass im Rahmen einer Ausgliederung der übertragende Rechtsträger der aufnehmenden Gesellschaft ein Darlehen gewähren könne, soweit der Wert des übergegenden Vermögens den Nennbetrag der als Gegenleistung gewährten Geschäftsanteile übersteige. Es ergebe sich weder aus dem Wortlaut von § 123 UmwG noch aus anderen Regelungen des Umwandlungsgesetzes, dass bei der Ausgliederung ausschließlich Anteile oder Mitgliedschaften als Gegenleistung zu gewähren seien. Entscheidend sei vielmehr, dass § 125 UmwG (a. F.) für die Ausgliederung nicht auf § 54 UmwG verweise und damit die Beschränkung barer Zuzahlungen auf 10 % des Gesamtnennbetrags der gewährten Geschäftsanteile des übernehmenden Rechtsträgers gemäß § 54 Abs. 4 UmwG für die Ausgliederung nicht anwendbar sei.

Aus dieser Annahme folgert das OLG München, dass bei der Ausgliederung – im Gegensatz zu Verschmelzung und Abspaltung – zur Kompensation einer Wertdifferenz zwischen dem eingebrachten Vermögen und dem Nennbetrag der gewährten Geschäftsanteile eine Darlehensgewährung in beliebiger Höhe zulässig sei.<sup>82</sup> Der „grundlegende Unterschied“ zwischen Abspaltung und Ausgliederung bestehe darin, dass „die Anteilsinhaber des übertragenen Rechtsträgers bei der Ausgliederung nicht unmittelbar betroffen“ würden, „da die Anteilsgewährung an den übertragenen Rechtsträger selbst erfolgt“. Daher könne man „Erwägungen zu zulässigen Gestaltungsmöglichkeiten bei der Abspaltung oder auch bei der Verschmelzung, die ebenfalls die Ebene der Anteilseigner betrifft, nicht ohne Weiteres auf die Ausgliederung übertragen“.<sup>83</sup>

Das OLG führte aus, es ergebe sich auch nicht aus § 126 Abs. 1 Nr. 3 UmwG, der für die Ausgliederung keine Angabe über die Höhe der baren Zuzahlung verlangt, dass bei der Ausgliederung bare Zuzahlungen nicht zulässig seien. Für die Auf- und Abspaltung verlange § 126 Abs. 1 Nr. 3 UmwG die Angabe der Höhe der baren Zuzahlung lediglich deswegen, damit überprüft werden könne, ob die baren Zuzahlungen die Höchstgrenze des § 54 Abs. 4 UmwG einhalten. Diese Höchstgrenze finde aber gerade auf Ausgliederungen keine Anwendung, sodass eine entsprechende Überprüfung insoweit entbehrlich und daher auch keine Angabe der Höhe der baren Zuzahlung im Ausgliederungsvertrag erforderlich sei.

Der Beschluss des OLG München wurde, bis auf eine Ausnahme,<sup>84</sup> in der Literatur umfassend begrüßt.

Trotzdem wurde auch schon vor Änderung des § 125 UmwG – unter anderem auch vom Verfasser – eine andere Ansicht vertreten.<sup>85</sup> Die Schlussfolgerungen, die das OLG aus der Verweisung auf den gesamten § 54 UmwG gezogen hat, erwiesen sich bereits im Zeitpunkt der Entscheidung als rechtlich unzutreffend. Die Gegenleistung bei Verschmelzungen und Spaltungen kann grundsätzlich ausschließlich in der Gewährung von Mitgliedschaftsrechten am übernehmenden Rechtsträger bestehen.<sup>86</sup> Andere Formen der Gegenleistung, insbesondere schuldrechtliche Leistungen wie Darlehen, sind gesetzlich nicht vorgesehen und daher unzulässig. Die Vorschriften der §§ 54 Abs. 4, 68 Abs. 3 UmwG sind daher nicht als Begrenzung eines vermeintlich grundsätzlich zulässigen Spektrums sonstiger Gegenleistungen zu verstehen, sondern vielmehr als Ausnahmebestimmungen zu dem im Umwandlungsgesetz geltenden Grundsatz, dass die Gegenleistung bei Verschmelzung und Spaltung ausschließlich in der Einräumung von Mitgliedschaftsrechten bestehen darf.<sup>87</sup>

Der Verfasser ist somit der Ansicht, dass die Darlehenslösung schon vor Änderung des § 125 UmwG a. F. nicht zulässig war, demnach auch nicht erst mit dem Inkrafttreten des UmRUG „gestorben“<sup>88</sup> ist.

## F. Änderung des § 125 UmwG und die Unanwendbarkeit (nur) des § 54 Abs. 1 S. 1 UmwG

Mit Inkrafttreten des UmRUG zum 1.3.2023 werden in § 125 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 nur noch §§ 54 Abs. 1 S. 1, 68 Abs. 1 S. 1 für unanwendbar erklärt. Damit sind die §§ 54 Abs. 4 und 68 Abs. 3 UmwG auch auf die Ausgliederung anwendbar.<sup>89</sup> Hiernach dürfen nun bare Zuzahlungen 10 % der gewährten Anteile nicht übersteigen.<sup>90</sup>

<sup>79</sup> Hier alles alte Auflagen siehe OLG München v. 15.11.2011 – 31 Wx 482/11, NZG 2012, 229, 230; Lutter/Priester, UmwG, 4. Aufl. 2009, § 126 Rn 35 a. E.; Kallmeyer/Sickinger, UmwG, 4. Aufl. 2010, § 125 Rn 60; Widmann/Mayer/Fronhöfer, Umwandlungsrecht, Stand: Juni 2008, § 125 UmwG Rn 75; Kadel, BWNotZ 2010, 46, 48.

<sup>80</sup> OLG München v. 15.11.2011 – 31 Wx 482/11; NZG 2012, 229 = DStR 2012, 142 m. zust. Anm. Wieneke, EWiR 2012, 223 f.

<sup>81</sup> Siehe zur Umwandlung von Einzelunternehmen ausf. Heckschen/Weitbrecht, ZPG 2023, 244.

<sup>82</sup> So das OLG München unter Berufung auf die alten Auflagen: Semler/Stengel/Maier/Reimer, UmwG, 2. Aufl. 2007, § 152 Rn 71; Kallmeyer/Sickinger, 4. Aufl. 2010, § 125 Rn 60; Lutter/Priester, UmwG, 4. Aufl. 2008, § 126 Rn 35 a. E.; Lutter/Karollus, UmwG, 4. Aufl. 2008, § 159 Rn 16; Widmann/Mayer, Stand: 2000, § 135 Rn 38; Widmann/Mayer, Stand: 1999, § 152 Rn 102.

<sup>83</sup> OLG München v. 15.11.2011 – 31 Wx 482/11, NZG 2012, 229, 230.

<sup>84</sup> Hessler/Strohn/Wardenbach, Gesellschaftsrecht, 2014, § 126 UmwG Rn 13.

<sup>85</sup> Häfele, Die Vermischung von Umwandlungsarten, Diss. 2019, S. 194 ff.; AG München, Zwischenverfügung v. 21.9.2011 (aufgehoben durch OLG München, siehe oben); FS Schippel/Limmer, 1996, 415, 434.

<sup>86</sup> Heckschen/Weitbrecht, ZPG 2023, 244, 246; BeckOGK/v. Hinden/Scheller, 1.1.2024, UmwG § 54 Rn 85 ff. m. w. N.

<sup>87</sup> Schmitt/Hörtnagl/Missio, 10. Aufl. 2024, UmwG § 54 Rn 21; MHdb GesR IX/Heckschen/Kreußlein, 6. Aufl. 2021, § 16 Rn 232.

<sup>88</sup> Jansen, NWB 2024, 685.

<sup>89</sup> Kallmeyer/Sickinger, UmwG, 8. Aufl. 2024, § 125 UmwG Rn 60; BeckOGK/Verse, 1.1.2024, UmwG § 125 Rn 60; Widmann/Mayer/Mayer, UmwG, 204. EL, März 2023, § 125 UmwG Rn 77 und Widmann/Mayer/Mayer, UmwG, 217. EL, Dezember 2024, § 126 Rn 143.

<sup>90</sup> BeckOGK/Verse, 1.1.2024, UmwG § 125 Rn 60; Widmann/Mayer/Mayer, UmwG, 172. EL, Juni 2018, § 54 UmwG Rn 55 ff.

Für den praktischen Fall der Ausgliederung eines im Einzelunternehmen geführten Betriebs in eine GmbH bedeutet dies nun, dass der in der Regel kleine Betrag des Kapitals – oft nur 100 € –, der für eine Sachkapitalerhöhung der GmbH verwendet wurde, dazu führt, dass die maximal zulässige Darlehensgewährung nur noch 10 € betragen würde. Somit kann der Großteil des Kapitals nicht mehr als Darlehen vom Einzelunternehmer an die GmbH vergeben werden.

Damit ist die frühere Streitfrage, welche Rechtsfolge der angeordnete Ausschluss der Anwendung der §§ 54 Abs. 4 und 68 Abs. 3 UmwG in § 125 S. 1 UmwG a. F. hatte, überholt. Unbegrenzte Zulässigkeit barer Zuzahlungen oder sonstiger Gegenleistungen ist nach neuer Rechtslage sicher abzulehnen.

## G. Steuerliche Konsequenzen der Umwandlung

Im Steuerrecht sind Umwandlungs- und Einbringungsvorgänge grundsätzlich als Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge sowohl auf Ebene des übertragenden als auch des übernehmenden Rechtsträgers einzuordnen. Diese Qualifikation führt regelmäßig zur Realisation und Offenlegung der in den übertragenen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven.

Die steuerneutrale Gestaltung von Umstrukturierungen, insbesondere zur Vermeidung der Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven, wird durch das Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) gewährleistet. Dieses Gesetz eröffnet dem übertragenden Rechtsträger die Möglichkeit, die übergehenden Wirtschaftsgüter in seiner steuerlichen Schlussbilanz – sofern die gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen – zu Buchwerten anzusetzen. Der übernehmende Rechtsträger kann diese Buchwerte sodann in seiner Steuerbilanz fortführen (§§ 3–19 UmwStG).<sup>91</sup>

Der Gesetzgeber verfolgt mit dieser Regelung das Ziel, unternehmerisch sinnvolle Reorganisationsmaßnahmen – insbesondere Umwandlungen im Sinne des Umwandlungsrechts – nicht durch eine steuerlich erzwungene Realisierung stiller Reserven zu erschweren.<sup>92</sup> Auf diese Weise wird gewährleistet, dass strukturell gebotene Umgestaltungen innerhalb von Unternehmensgruppen oder Gesellschaftsverbünden nicht durch die steuerliche Belastung einer fiktiven Veräußerung behindert werden und der Unternehmer nicht gehindert wird, sein Unternehmen in der Rechtsform oder in der Struktur zu betreiben, die er aus (haftungs)rechtlichen oder betriebswirtschaftlichen Gründen für sinnvoll hält.<sup>93</sup> Dies bedeutet, dass es im Ergebnis das Ziel des Umwandlungssteuergesetzes ist, Umwandlungen steuerneutral zu ermöglichen, sofern die (Nicht-)Besteuerung der stillen Reserven gesichert ist.<sup>94</sup>

Entscheidend ist, dass es für eine steuerneutrale Verschmelzung nach § 11 UmwStG der Gewährung von Anteilen bedarf. Es kommt dabei nicht darauf an, dass es sich um neue Anteile aus einer Kapitalerhöhung handelt, bestehende Anteile reichen.<sup>95</sup>

Gewährt der übernehmende Rechtsträger den Anteilseignern der übertragenden Gesellschaft neben der Gewährung von Gesellschaftsrechten weitere Leistungen, die nicht in der Einräumung von Beteiligungsrechten bestehen, führen derartige sonstige Leistungen – ungeachtet der in §§ 54 Abs. 4, 68 Abs. 3 UmwG normierten 10%-Grenze – zur Durchbrechung der Buchwertfortführung und verpflichten zur Aufdeckung der stillen Reserven gemäß § 3 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 sowie § 11 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 UmwStG.<sup>96</sup> Der Vorgang ist steuerlich als teilentgeltlich zu qualifizieren. Da die Voraussetzungen für einen Buchwertansatz somit nicht vollständig vorliegen, sind die in den übertragenen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven anteilig aufzudecken und zu versteuern.<sup>97</sup>

Für die steuerliche Beurteilung ist demnach eine Abgrenzung zwischen den unschädlichen Gegenleistungen in Form von Gesellschaftsrechten und den schädlichen sonstigen Gegenleistungen (Zuzahlungen) erforderlich. Nach der Verwaltungsauffassung zählen zu den Zuzahlungen insbesondere Barleistungen – etwa in Gestalt eines Spitzenausgleichs – sowie die Übertragung sonstiger Vermögenswerte an die übertragende Körperschaft oder deren Anteilseigner. Nicht darunter zu fassen sind hingegen Barabfindungen, die an widersprechende Gesellschafter geleistet werden.<sup>98</sup>

Bei der Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft muss es aber zur Gewährung von zumindest zum Teil neuen Gesellschaftsanteilen kommen. Ansonsten ist der Anwendungsbereich des § 20 UmwStG nicht eröffnet.<sup>99</sup>

Die Vorschrift des § 20 UmwStG findet in den Fällen keine Anwendung, in denen ein gesetzliches Verbot der Kapitalerhöhung besteht (siehe unter B.), also bei Upstream-Mergern, §§ 54 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 68 UmwG, oder Downstream-Mergern einer Personengesellschaft auf ihre vollständig beherrschte Tochterkapitalgesellschaft. Auch in diesem Fall greifen die gesetzlichen Regelungen der §§ 54 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 68 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 UmwG. Gleches gilt bei der Existenz von eigenen Anteilen oder in Fällen, in denen der übertragende Rechtsträger Anteile an der übernehmenden Gesellschaft besitzt, auf welche die Einlagen nicht vollständig erbracht wurden.

## H. Steuerliche Konsequenzen der Darlehenslösung

Zwar war die Darlehenslösung bis zum 1.3.2023 von der h. M. anerkannt und wurde durch die Registergerichte eingetragen. Trotzdem musste schon vor der Neufassung des § 125 UmwG darauf geachtet werden, dass diese Konstellation nicht der Steuerneutralität der Ausgliederung entgegenstand.

Das Umwandlungssteuergesetz lässt, wie dargestellt, die Gewährung anderer Gegenleistungen als Gesellschaftsanteile lediglich in eng begrenzten Ausnahmefällen zu.

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz sieht das Gesetz nur im Rahmen der Einbringungstatbestände vor. So gestatten § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 UmwStG und § 24 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 UmwStG –

<sup>91</sup> MHdB GesR VIII/Cordes, 6. Aufl. 2025, § 47 Rn 1.

<sup>92</sup> Semler/Stengel/Leonard/Moszka, 6. Aufl. 2025, Anhang UmwStG

Rn 3; Haritz/Menner/Bilitewski/Menner, 6. Aufl. 2024, UmwStG § 20 Rn 9; MHdB GesR VIII/Cordes, 6. Aufl. 2025, § 47 Rn 3; BT-Drucks 12/6885, 14.

<sup>93</sup> MHdB-GesR VIII/Cordes, 6. Aufl. 2025, § 47 Rn 4; BT-Drucks 12/6885, 14.

<sup>94</sup> Ettinger/Mörz, GmbHR 2016, 154; MHdB-GesR VIII/Cordes, 6. Aufl. 2025, § 47 Rn 4.

<sup>95</sup> Schmitt/Hörtnagl/Schmitt, 10. Aufl. 2024, UmwStG § 11 Rn 133.

<sup>96</sup> Semler/Stengel/Leonard/Moszka, 6. Aufl. 2025, Anhang UmwStG Rn 74.

<sup>97</sup> Sagasser/Bula/Schlösser/Rapp, Umwandlungen, 6. Aufl. 2024, § 11 Rn 596.

jeweils auch in Bezug auf Umwandlungsvorgänge – eine Buchwertfortführung trotz Gewährung von Mischentgelten. Dies betrifft insbesondere die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils von einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (§ 20 UmwStG) bzw. in eine andere Personengesellschaft (§ 24 UmwStG). Die steuerrechtliche Anerkennung solcher Zahlungen im Rahmen dieser Vorschriften enthält jedoch keine Aussage über deren gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit nach dem Umwandlungsgesetz.<sup>100</sup>

Schon 2015 wurde die Darlehenslösung aufgrund der Erfahrungen mit dem „Porsche Deal“ steuerlich durch § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 UmwStG beschränkt („Lex Porsche“).<sup>101</sup> Hierdurch wurde eine Regelungslücke bei der Gewährung von sonstigen Gegenleistungen geschlossen. Gemäß dieser Regelung unterliegt die Buchwertfortführung einer relativen und einer absoluten Grenze und ist lediglich insoweit zulässig, als der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistungen, die zusätzlich zu den neuen Gesellschaftsanteilen gewährt werden, 25 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens nicht übersteigt. Die Obergrenze ist hierbei auf 500.000 € festgelegt, wobei der Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens nicht überschritten werden darf. Diese Höchstgrenze von 500.000 € für Darlehen wurde in der Praxis allerdings selten erreicht und stellte daher kaum ein Problem für die Umwandlung dar.

Bis zum Inkrafttreten des UmRUG wurden derartige Gestaltungen jedoch kaum Gegenstand behördlicher Beanstandungen.

Es ist zudem anzunehmen, dass die Registergerichte die Eintragung entsprechender Umwandlungen weiterhin vornehmen, sofern die formale 10 %-Grenze gewahrt scheint. Selbst im Falle einer unzutreffenden Behandlung der Gegenleistung führt dies nicht zur Rückabwicklung der bereits vollzogenen Umwandlung (§§ 20 Abs. 2, 131 Abs. 2 UmwG).

Daraus folgt jedoch keine steuerrechtliche Präjudizierung. Die umwandlungsrechtliche Bestandskraft des Vorgangs bewirkt nicht, dass das Finanzamt diesen nach den steuerlichen Regeln für ein nichtiges Rechtsgeschäft zu behandeln hätte. Die zivilrechtliche Wirksamkeit der Umwandlung steht somit einer abweichenden steuerrechtlichen Beurteilung nicht entgegen.<sup>102</sup> Dies sollte bei der Gestaltung auch aus haftungsrechtlichen Erwägungen nicht außer Acht gelassen werden.

## I. Ausweichgestaltungen

### I. Überblick

Die Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH kann auch ohne Vereinbarung eines Darlehens erfolgen, wenn das Kapital in die Kapitalrücklage der GmbH eingestellt wird (§ 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB). Gleich der Bar- und Sachgründung ist auch für Einbringungsvorgänge nach § 20 UmwStG der das Nennkapital übersteigende Betrag als Zugang beim steuerlichen Einlagekonto zu erfassen.<sup>103</sup> Dies kann steuerliche Vorteile bringen, da der eingezahlte Betrag das Einlagekonto der GmbH erhöht, welches später unter bestimmten Bedingungen steuerfrei ausgeschüttet werden kann. Allerdings birgt eine frühe Aus-

<sup>100</sup> So schon Heckschen/Kreuflein, notar 2024, 367, 373.

<sup>101</sup> StÄndG 2015 v. 2.11.2015, BGBl I 2015, 1834; Ettinger/Mörz, GmbHR 2016, 154; Heinze, NJW 2020, 3768; Engl/Fox/Traßl/Fox, FormB Umwandlungen, 6. Aufl. 2023, D. 7 Rn 98a.

<sup>102</sup> Heckschen/Kreuflein, notar 2024, 367, 374, 373 ff.

<sup>103</sup> Jansen, NWB 2024, 685, 686; Ettinger/Mörz, GmbHR 2016, 154, 159.

schüttung innerhalb der ersten sieben Jahre nach der Umwandlung das Risiko eines Widerrufs der Buchwertfortführung.<sup>104</sup>

Zudem ist bei Ausschüttungen die Verwendungsreihenfolge nach § 27 Abs. 1 S. 3 KStG zu beachten, wonach der gesamte ausschüttbare Gewinn des vorangegangenen Bilanzstichtags verteilt werden muss, bevor Ausschüttungen aus dem Einlagekonto erfolgen dürfen. Dies macht diese Lösung weniger attraktiv. Sie empfiehlt sich insbesondere bei Einbringungsvorgängen im Rahmen einer Neugründung oder bei der Einbringung in eine Vorratsgesellschaft. In solchen Fällen besteht regelmäßig kein nennenswerter ausschüttbarer Gewinn i. S. v. § 27 Abs. 1 S. 5 KStG.<sup>105</sup>

In der Praxis müssen folglich alternative Gestaltungsmöglichkeiten gesucht werden. Dabei bieten sich an die Entnahme des Eigenkapitals während des Rückwirkungszeitraums, die Vereinbarung eines modifizierten Darlehens oder auch die Durchführung der Umwandlung als Einbringung statt als Ausgliederung.

### II. Entnahmen beim Einzelunternehmen

Bei Umwandlungen wird in der Regel ein Umwandlungstichtag auf den 31.12. (24:00 Uhr)/1.1. (0:00 Uhr) festgelegt.<sup>106</sup> Auch bei der Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine GmbH wird diese Rückwirkung auf den letzten Jahreswechsel häufig erwünscht sein. Dies betrifft allerdings nur die Rechtsfolgen der Umwandlung, nicht deren Tatbestandsvoraussetzungen. Das Einzelunternehmen existiert und agiert regelmäßig bis zur formalen Eintragung der Ausgliederung im Handelsregister weiter. Dies hat zur Folge, dass Entnahmen in diesem Zeitraum noch stattfinden und dazu genutzt werden können, das Kapital des Einzelunternehmens auf den Betrag zu reduzieren, der für die Kapitalerhöhung der GmbH benötigt wird.<sup>107</sup> Nicht entnommen werden können die wesentlichen Betriebsgrundlagen des eingebrachten Betriebs. Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens sowie die Entnahme von Liquidität oder auch von Forderungen in das Privatvermögen des Einbringenden sind allerdings möglich. Ist der Einbringungsvorgang abgeschlossen, kann der entnommene Betrag der Gesellschaft über ein Gesellschafterdarlehen wieder zur Verfügung gestellt werden.<sup>108</sup> Sofern im Rahmen der Einbringung Forderungen zurückbehalten werden, besteht die Möglichkeit, der übernehmenden Gesellschaft nach Vollzug des Einbringungsvorgangs einen Geldbetrag in entsprechender Höhe als Gesellschafterdarlehen zur Verfügung zu stellen, wobei etwaige Forderungsausfälle bei der Bemessung dieses Betrags zu berücksichtigen sind. Diese Gestaltungsvariante lässt sich regelmäßig ohne größeren Aufwand umsetzen, insbesondere dann, wenn ausreichende Liquidität zur Vornahme der Entnahme vorhanden ist. Sollte die erforderliche Liquidität nicht gegeben sein, kann die Entnahme auch durch Fremdmittel finanziert werden. In diesem Fall unterliegen die im Zusammenhang mit der fremdfinanzierten Entnahme stehenden Aufwendungen allerdings nicht dem Betriebsausgabenabzug gemäß § 4 Abs. 4 i. V. m. § 12 Nr. 1 EStG.<sup>109</sup>

Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass Entnahmen zwischen dem Umwandlungstichtag und der Eintragung der Umwandlung auf den Stichtag zurückzubeziehen sind und so-

<sup>104</sup> Jansen, NWB 2024, 685, 686; siehe zur Sperrfrist von sieben Jahren Schmitt/Hörtnagl/Schmitt, 10. Aufl. 2024, UmwStG § 22 Rn 49.

<sup>105</sup> Ettinger/Mörz, GmbHR 2016, 154, 159.

<sup>106</sup> BeckOGK/Rieckers/Cloppenburg, 1.10.2025, UmwG § 17 Rn 86.

<sup>107</sup> Westermann/Wertenbruch/Stenert, Hdb. PersonenG, EL. April 2022, § 9 II 1c. Rn 1092 ff; 1098e).

<sup>108</sup> Strahl, KÖSDI, 2015, 19329, 19337.

<sup>109</sup> Ettinger/Mörz, GmbHR 2016, 154, 160.

mit noch beim Einzelunternehmen (fingiert) berücksichtigt werden.<sup>110</sup> Übersteigen die Entnahmen das Eigenkapital, so führt dies nach § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 UmwStG zu einer steuerpflichtigen Aufstockung des Eigenkapitals aus stillen Reserven, was eine Bewertung des Firmenwerts erfordern kann. Auch diese Gestaltung findet aber ihre Grenzen, insbesondere mit steigendem steuerlichem Buchwert.<sup>111</sup>

### III. Verwandlung des Eigenkapitals in ein Fremddarlehen

Oft scheitert in der Praxis die Strategie, das Eigenkapital eines Einzelunternehmens vor der Umwandlung in eine GmbH zu entnehmen, an mangelnder Liquidität. Darüber hinaus kann das Kapital auch zum Weiterbetrieb des Einzelunternehmens notwendig sein. Eine Möglichkeit in diesem Fall wäre die Entnahme und Schenkung von Kapital an eine nahestehende Person, wie z. B. an den Ehepartner, der es dann umgehend als Fremddarlehen wieder dem Unternehmen zur Verfügung stellt. Nach der Umwandlung kann der Ehepartner das Fremddarlehen zurück an den Unternehmer (jetzt Gesellschafter der GmbH) übertragen.<sup>112</sup>

Diese Methode kann die steuerlichen Einschränkungen für Darlehen umgehen, die bei Umwandlungen auf 500.000 € begrenzt sind. Allerdings unterliegt auch die Schenkung zwischen Eheleuten der schenkungsfreien Grenze von 500.000 €, was den Freibetrag für zehn Jahre aufbraucht. Um die Schenkungsteuer zu vermeiden, kann die Schenkung mit einem Widerrufsvorbehalt versehen werden, der steuerlich auch höchststrichterlich anerkannt ist<sup>113</sup> und die Einkünfte aus dem Darlehen steuerlich dem Schenker zurechnet. Wird der Widerruf ausgeübt, so erlischt die Schenkungsteuer rückwirkend, sodass die Übertragung und der Rückfall des Darlehens schenkungsteuerfrei bleiben und Freibeträge unberührt lassen.

### IV. Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge statt Ausgliederung

Die Vorschrift des § 54 UmwG ist nur auf Vorgänge anwendbar, die unter das Umwandlungsgesetz fallen, wie die Ausgliederung, nicht aber die Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge.<sup>114</sup> Während bei einer Ausgliederung der Betrieb als Ganzes, inklusive aller Verträge, übertragen wird, werden bei einer Einbringung alle Gegenstände einzeln übertragen, wobei Verträge nicht automatisch mit übergehen und die Übertragung jedes Vertrags die Zustimmung des entsprechenden Vertragspartners erfordert, was bei einer Vielzahl von Verträgen unpraktisch sein kann.<sup>115</sup>

Steuerlich bieten jedoch sowohl Ausgliederungen als auch Einbringungen die Möglichkeit der Rückwirkung und der Buchwertfortführung, sodass beide Methoden in dieser Hinsicht gleichbehandelt werden. Zudem verursachen Einbringungen geringere Notarkosten, da lediglich die Kapitalerhöhung beurkundet werden muss und nicht der gesamte Übertragungsvorgang.

### J. Folgen der Neuregelung

Solange noch keine höchststrichterliche Entscheidung des BGH zur Streitfrage von zusätzlichen Gegenleistungen außerhalb der in den §§ 5 Abs. 1 und 54 Abs. 4 UmwG vorgesehenen Formen im Rahmen von Umwandlungsvorgängen vorliegt, ist in der Praxis nun auch bei Ausgliederungen besondere Zurückhaltung geboten. Dies gilt insbesondere für Vereinbarungen, die den Gesellschaftern Darlehensansprüche oder vergleichbare geldwerte Vorteile einräumen. Solche Gestaltungen bergen das Risiko, gegen die gesetzlich vorgesehene Beschränkung der verschmelzungsspezifischen Gegenleistung auf Anteile und bare Zuzahlungen zu verstößen.

In der Literatur wird zwar teilweise vertreten, dass die Einräumung von Darlehensforderungen oder anderen Vergütungsbestandteilen mit der Systematik des Umwandlungsrechts vereinbar sei und die traditionelle Auffassung einer strikten Anteilsgewährungs-pflicht nicht mehr uneingeschränkt Geltung beanspruchen könne.<sup>116</sup> Nach anderer, zutreffender Ansicht ist ein derartiges Abweichen jedoch nicht mit dem zwingenden Charakter des § 54 Abs. 4 i. V. m. § 1 Abs. 3 S. 1 UmwG vereinbar, sodass eine Erweiterung des zulässigen Leistungsspektrums über die gesetzlich vorgesehene Grenze hinaus abzulehnen ist.

Bestehen die Beteiligten gleichwohl auf eine derartige Gestaltung, sollte der Notar ausdrücklich auf die in § 54 Abs. 4 UmwG normierte 10 %-Grenze hinweisen und eindringlich davor warnen, die in § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 sowie § 24 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 UmwStG gezogenen steuerrechtlichen Grenzen auszuschöpfen. Nur durch Beachtung dieser Schwellen kann das Risiko einer nachträglichen Beanstandung der Umwandlungsmaßnahme minimiert werden.

In der Literatur wird zu Recht darauf hingewiesen, dass durch die Änderung der Verweisung in § 125 UmwG damit zu rechnen ist, dass das Handelsregister die Umwandlung von Einzelunternehmen in eine GmbH nicht mehr eintragen wird, wenn die bisher übliche Darlehenslösung angewendet wird.<sup>117</sup>

In Zukunft muss daher auf andere Gestaltungsmöglichkeiten zurückgegriffen werden, um der Rechtslage zu entsprechen und negative steuerliche Konsequenzen zu vermeiden.<sup>118</sup>



Prof. Dr. Heribert Heckschen

ist Notar in Dresden.

E-Mail: info@heckschen-salomon



Ass jur. Aia Best,

Ludwigsburg.

E-Mail: aia-best@web.de

<sup>110</sup> Schmitt/Hörtnagl/Schmitt, 10. Aufl. 2024, UmwStG § 20 Rn 20.

<sup>111</sup> Ettinger/Mörz, GmbHR 2016, 154, 161.

<sup>112</sup> Jansen, NWB 2024, 685, 686.

<sup>113</sup> BFH v. 13.9.1989 – II R 67/86, NJW 1990, 1750; BFH v. 28.6.2007 – II R 21/05, ZEV 2007, 440, 442.

<sup>114</sup> Ausf. zur Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge in eine Kapital- bzw. eine Personalgesellschaft siehe Widmann/Mayer/Mayer, UmwG, 202. EL, November 2022, Anhang 5 Rn 1, 9.

<sup>115</sup> Widmann/Mayer/Mayer, UmwG, 202. EL, November 2022, Anhang 5 Rn 899.

<sup>116</sup> Siehe ausf. Bachmann, ZHR 185 (2021), 51, 87 f.; zur Fusion gegen Geld ausf. FS Säcker/Bachmann, 2021, S. 191; so auch schon Ihrig, ZHR 160 (1996), 317, 319.

<sup>117</sup> Jansen, NWB 2024, 685, 688.

<sup>118</sup> So im Ergebnis Jansen, NWB 2024, 685, 688; zu den steuerlichen Konsequenzen Heckschen/Kreuflein, notar 2024, 367, 374.

Christoph Aumann

## Personengesellschafts-, Vereins- und Stiftungsrecht

### Aktuelle Entwicklungen

Anders als in den Vorjahren stehen gesetzgeberische Entwicklungen – auch aufgrund des Regierungswechsels und der damit einhergehenden Diskontinuität – dieses Mal nicht mehr im Vordergrund. Das MoPeG ist im Berichtszeitraum aber nunmehr in voller Breite in der ober- und höchstrichterlichen Rechtsprechung angelangt, sodass hier einige nach der Reform noch diskutierte Fragen zwischenzeitlich behandelt wurden. Die Fülle der Entscheidungen zwingt an dieser Stelle mittlerweile zur Auswahl und Zusammenfassung. Berücksichtigt wurden Entwicklungen und Entscheidungen im Zeitraum von November 2024 bis (einschließlich) Oktober 2025. Sofern einzelne Entscheidungen von (kurz) davor datieren, sind diese erst im Berichtszeitraum zur Kenntnis des Verfassers gelangt.

#### A. Neues aus der Gesetzgebung

Wie eingangs erwähnt, sind umfassende gesetzliche Neuerungen in diesem Berichtszeitraum nicht zu verzeichnen. Eingegangen werden soll aber wie gewohnt auch auf einige Reformprojekte im rechtspolitischen Diskurs.

#### I. Stiftungsregister wird verschoben

Bereits im letzten Jahr wurde der Referentenentwurf für eine das ab 1.1.2026 vorgesehene Stiftungsregister ausgestaltende Verordnung vorgestellt.<sup>1</sup> Nachdem noch im Mai ein neuer Referentenentwurf für die Verordnung<sup>2</sup> vorgelegt wurde, liegt nun bereits ein Regierungsentwurf<sup>3</sup> für eine Gesetzesänderung vor, wonach die Einführung des Stiftungsregisters insgesamt um zwei Jahre verschoben werden soll, weil die erforderliche Technik bis zum ursprünglich vorgesehenen Zeitpunkt nicht verfügbar sei.<sup>4</sup> Mit einem rechtzeitigen Inkrafttreten

ist zu rechnen. Es zeigt sich im Nachhinein, dass die Literaturstimmen in der seinerzeitigen Reformdiskussion, die für einen Rückgriff auf die bewährten Registerstrukturen der ordentlichen Gerichtsbarkeit plädiert hatten,<sup>5</sup> möglicherweise berechtigt waren.

#### II. Anhebung von Handelsregistergebühren

Zum 1.6.2025 ist die bereits im letzten Jahr angekündigte<sup>6</sup> Anhebung von Handelsregistergebühren um linear 50 % in Kraft getreten.<sup>7</sup>

#### III. Neufassung des § 176 Abs. 2 HGB

Nachdem am 1.1.2024 mit dem MoPeG<sup>8</sup> auch die Neufassung des § 176 Abs. 2 HGB in Kraft getreten war, mit der bezeichnet wurde, die Haftung des im Wege des derivativen Anteilserwerbs eintretenden Kommanditisten auszuschließen,<sup>9</sup> war die Diskussion um die Praxis der auf den Registervollzug aufschiebend bedingten Kommandanteilsabtretungen oder Anteilsumwandlungen keineswegs beendet. Strittig sind im Hinblick auf den Wortlaut der Änderung (Ergänzung des Wortes „weiterer“) insbesondere Fälle der Teilabtretung, wenn also der abtretende Kommanditist in der Gesellschaft verbleibt und ein neuer hinzutritt, oder der Abtretung unter Bestandsgesellschaftern.<sup>10</sup> Die Konferenz der Justizministerinnen und Justizminister vom 5./6.6.2025 hat nun angeregt, die Möglichkeiten einer weiteren Klarstellung des Wortlauts des § 176 Abs. 2 HGB auszuloten.<sup>11</sup> Bis es hier zu einer Gesetzesänderung kommt, dürfte aber noch einige Zeit diskutiert werden.

<sup>5</sup> Hüttemann/Rawert, ZIP 2021, 3.

<sup>6</sup> Aumann, notar 2025, 13.

<sup>7</sup> Dritte Verordnung zur Änderung der Handelsregistergebührenverordnung, BGBl I 2025, 127.

<sup>8</sup> Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts, BGBl I 2021, 3436.

<sup>9</sup> BT-Drucks 19/31105, 10; Schollmeyer, DNotZ 2021, 889, 897.

<sup>10</sup> Scholz, ZIP 2023, 665; Weidlich/Federle, NJW 2023, 1993; Wertenbruch, GmbHR 2024, 953; Bialluch-von Allwörden, NZG 2022, 791.

<sup>11</sup> NZG (Redaktion) 2025, 770.

<sup>1</sup> Aumann, notar 2025, 13.

<sup>2</sup> Referentenentwurf für die Verordnung zum Betrieb des Stiftungsregisters vom 27.5.2025, abrufbar unter [https://www.bmjv.de/SharedDocs/Downloads/DE/Gesetzgebung/RefE/RefE\\_Stiftungsregister\\_VO.pdf?blob=publicationFile&v=3](https://www.bmjv.de/SharedDocs/Downloads/DE/Gesetzgebung/RefE/RefE_Stiftungsregister_VO.pdf?blob=publicationFile&v=3) (24.10.2025).

<sup>3</sup> BR-Drucks 437/25.

<sup>4</sup> BR-Drucks 437/25, 40.

## IV. Registereintragungen im Vereinsrecht

Ausgehend von einer entsprechenden Diskussion in der Fachwelt, in die auch eine Online-Umfrage unter Notarinnen und Notaren eingeflossen war,<sup>12</sup> wurde von der Konferenz der Justizministerinnen und Justizminister ebenfalls anregt, dass eine Prüfung der Schaffung einer § 9c Abs. 2 GmbHG, § 38 Abs. 4 AktG und § 11a Abs. 3 GenG entsprechende Vorschrift im Vereinsrecht stattfinden soll mit dem Ziel, den Prüfungsumfang der Registergerichte zu reduzieren und Eintragungen zu beschleunigen. Ferner soll die Schaffung einer gesetzlichen Vermutung für die formelle Rechtmäßigkeit von Beschlüssen von Vereinsorganen im Registerverfahren erwogen werden.<sup>13</sup> Auch hier ist wohl bis zu einer konkreten Gesetzesänderung noch etwas abzuwarten.

### B. Rechtsprechung

Wie gewohnt werden zunächst einige rechtsformübergreifende Entscheidungen vor die Klammer gezogen, bevor auf die einzelnen Gesellschaftsformen eingegangen wird.

#### I. Kostenrecht

Für die Beurkundung eines Gesellschaftsvertrags einer Personengesellschaft ist § 97 Abs. 1 GNotKG anzuwenden, der Wert richtet sich nach dem Aktivvermögen der Gesellschaft, ist aber nach § 107 Abs. 1 S. 1 GNotKG auf 10 Mio. € gedeckelt. Bei späteren Änderungen greift indes § 97 Abs. 2 GNotKG, hier ist nach Maßgabe des § 36 Abs. 1 GNotKG ein der Änderung angemessener Teilwert anzusetzen. Wird allerdings im Rahmen einer bloßen Änderung des zuvor lediglich privatschriftlich geschlossenen Gesellschaftsvertrags dieser erstmalig beurkundet, ist § 97 Abs. 1 GNotKG anzuwenden und der volle Wert anzusetzen, wie das LG Düsseldorf<sup>14</sup> entschied und damit die dahingehende kostenrechtliche Literatur<sup>15</sup> stützte.

#### II. Datenschutz im Registerverfahren

Letztes Jahr wurde an dieser Stelle konstatiert, dass, wer seine Einreichungspraxis an § 5a DONot ausgerichtet hat, im Einklang mit der mittlerweile umfangreichen Rechtsprechung zum Datenschutz im Registerverfahren handelt.<sup>16</sup> Rechtsprechung gibt es deshalb weniger zu Fällen der Einreichung zu umfangreicher Daten als vielmehr zu Fällen, in denen eine nachträgliche Löschung oder Unkenntlichmachung von abrufbaren persönlichen Daten aus der Zeit vor den aktuellen Regelungen des § 5a DONot begeht wird. Dazu entschied der BGH nun für ein Vereinsvorstandsmitglied, dass nach Ausscheiden aus dem Amt im Einzelfall je nach Zeitablauf ein Lösungsanspruch bestehen kann, § 79 Abs. 1. 2 BGB also im Lichte der DSGVO einschränkend auszulegen sei.<sup>17</sup> Der BGH setzte sich damit über die Entscheidung der Vorinstanz,<sup>18</sup> über die letztjährig berichtet wurde, hinweg. Anders als in den letztjährig berichteten Entscheidungen, bei denen es um amtierende Amtsträger als Antragsteller ging, war der Antragsteller bereits vor mehr als zwanzig Jahren aus dem Amt geschieden. Gerade der Zeitablauf – die regelmäßige Verjährungshöchstfrist des § 199 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 BGB von zehn Jahren war weit überschritten – veranlasste den BGH, hier

einen Anspruch auf Unterlassung der Zugänglichmachung bestimmter Daten wie Wohnort oder Geburtsdatum zu bejahen, nicht jedoch einen Anspruch auf komplette Löschung. An Letzteres ist erst nach der absoluten Verjährungshöchstfrist von dreißig Jahren gemäß § 199 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 BGB zu denken. Es ist davon auszugehen, dass die Entscheidung nicht nur für das Vereinsregister Geltung beanspruchen wird.<sup>19</sup>

Auch der EuGH hatte sich mit dem Datenschutz zu beschäftigen und verneinte in einem bulgarischen Ausgangsfall die Frage, ob Daten in einem bei Anmeldung vorgelegten Gesellschaftsvertrag vom Registergericht auch zu veröffentlichen sind, wenn dies weder europarechtlich noch nach nationalem Recht geboten ist.<sup>20</sup> Interessant für die deutsche Registerpraxis ist, dass der daraus folgende Lösungsanspruch dem EuGH zufolge nicht von der Einreichung eines Austauschdokuments abhängig gemacht werden dürfe, was der hiesigen gängigen Praxis der Registergerichte, selbst keine Schwärzungen vorzunehmen, entgegenstehen könnte.<sup>21</sup>

#### III. Bindung an Stimmrechtsausübung

In vielen Gesellschaftsverträgen wird routinemäßig geregelt, dass Beschlussfassungen nicht nur in Versammlungen, sondern auch in anderer Form, insbesondere im Wege von Umlaufbeschlüssen, erfolgen können. In jedem Fall stellt die Stimmrechtsausübung durch den Gesellschafter eine empfangsbedürftige Willenserklärung dar, für deren Wirksamwerden § 130 Abs. 1 BGB gilt.<sup>22</sup>

Der BGH hatte sich nun mit der Frage der Widerruflichkeit der Stimmabgabe zu befassen<sup>23</sup> und stellte zunächst klar, dass, wenn der Gesellschaftsvertrag die Durchführung der Abstimmung durch einen Versammlungsleiter vorsieht, es für das Wirksamwerden der Stimmabgabe auf den Zugang der Willenserklärung bei dem Versammlungsleiter ankommt. Sodann entschied er, dass die Stimmabgabe nach Wirksamwerden durch Zugang nicht mehr frei widerrufen werden kann, wenn nicht der Gesellschaftsvertrag dazu abweichende Bestimmungen vorsieht. Das gemeinsame Verbandsinteresse an einer zielgerichteten und möglichst rechtssicheren kollektiven Willensbildung überwiege im Regelfall das Interesse des einzelnen Geschafters an einer Änderung der Stimmabgabe. Die Entscheidung wird im Schriftum begrüßt, da sie Rechtssicherheit schafft, gleichzeitig aber Ausnahmen, etwa bei wesentlichen Änderungen der Grundlagen der Beschlussfassung während des Abstimmungsverfahrens, nicht kategorisch ausschließt.<sup>24</sup>

#### IV. Schriftformklausel im Gesellschaftsvertrag

In einem zur Revision beim BGH anhängigen Urteil entschied das OLG München,<sup>25</sup> dass qualifizierte Schriftformklauseln in Gesellschaftsverträgen jedenfalls unter kaufleuteähnlichen Personen (hier: Steuerberater) Vorrang vor mündlichen Abänderungsvereinbarungen haben. Ein Rückgriff auf AGB-Recht scheide schon wegen § 310 Abs. 4 S. 1 BGB aus.

<sup>12</sup> NpOR (Redaktion) 2024, 225.

<sup>13</sup> NZG (Redaktion) 2025, 770.

<sup>14</sup> LG Düsseldorf, Beschl. v. 31.3.2025 – 19 OH 20/23, NZG 2025, 1048.

<sup>15</sup> Korintenberg/Tiedtke, GNotKG, 22. Aufl. 2022, § 97 Rn 79a.

<sup>16</sup> Aumann, notar 2025, 13.

<sup>17</sup> BGH, Beschl. v. 4.6.2024 – II ZB 10/23, NJW 2025, 351.

<sup>18</sup> OLG Köln, Beschl. v. 3.5.2023 – 2 Wx 56/23, NZG 2024, 80.

<sup>19</sup> Ante, NZG 2025, 65.

<sup>20</sup> EuGH, Urt. v. 4.10.2024 – C 200/23, NJW 2025, 40.

<sup>21</sup> Ante, GWR 2025, 148.

<sup>22</sup> Ständige Rechtsprechung, etwa BGH, Urt. v. 14.7.1954 – II ZR 342/53, BGHZ 14, 264; BGH, Beschl. v. 18.9.1975 – II ZB 6/74, BGHZ 65, 93; BGH, Beschl. v. 17.1.2023 – II ZB 6/22, BGHZ 236, 54.

<sup>23</sup> BGH, Urt. v. 22.10.2024 – II ZR 64/23, NZG 2025, 69.

<sup>24</sup> Lieder, ZIP 2025, 244; Wertenbruch, GmbHR 2025, 136.

<sup>25</sup> OLG München, Urt. v. 12.5.2025 – 17 U 3472/23e, NZG 2025, 1282.

## V. GbR

Die spezifisch die GbR betreffenden Entscheidungen sind alleamt solche, die – wie eingangs erwähnt – Klärung in nach dem MoPeG noch zur Diskussion stehenden Fragen betreffen.

### 1. Namensrecht

Für den Namen einer eGbR gelten über § 707b Nr. 1 BGB auch das Gebot der Unterscheidungskraft nach § 18 Abs. 1 HGB und das Irreführungsverbot des § 18 Abs. 2 HGB. Dazu entschied das OLG Brandenburg nun, dass die Bezeichnung der eGbR mit einer genauen Anschrift (Straße, Hausnummer eGbR) nicht zu beanstanden sei, wenn sich dort auch die Geschäftsanschrift der Gesellschaft befindet.<sup>26</sup> Die Entscheidung ist für die Namenswahl von oftmals nur eine bestimmte Immobilie verwaltenden Gesellschaften eine willkommene Klarstellung.

### 2. Angabe der Gesellschafter bei Neuanmeldung

Nach § 707 Abs. 2 Nr. 2 BGB muss die Anmeldung der Gesellschaft zum Gesellschaftsregister Angaben zu allen Gesellschaftern enthalten. Das KG hatte sich nun mit der Frage zu beschäftigen, wie damit umzugehen ist, wenn ein Mitgesellschafter verstorben ist, die Erben aber noch unbekannt sind.<sup>27</sup> Das Registergericht hatte die Eintragung verweigert, weil nicht auszuschließen sei, dass an die Stelle des verstorbenen Gesellschafters eine Erbgemeinschaft trete, die nicht eintragungsfähig sei. Dem stellte sich das KG entgegen und entschied, dass die unbekannten Erben als Gesellschafter einzutragen seien. Stützen lässt sich das vor allem auf § 707 Abs. 4 S. 2 BGB, mit dem der Gesetzgeber eine Blockade vermeiden wollte,<sup>28</sup> was vor allem, wenn die Gesellschaft wegen der Voreintragungsbiliegenheit zur Veräußerung eines Grundstücks auf die Eintragung angewiesen ist, misslich wäre.

### 3. Versicherung nach § 707 Abs. 2 Nr. 4 BGB

Die Erstanmeldung einer Gesellschaft muss die Versicherung enthalten, dass diese nicht bereits im Handels- oder Partnerschaftsregister eingetragen ist. Die Literatur hatte sich bereits mit der Frage der Höchstpersönlichkeit dieser Versicherung auseinandergesetzt und ist überwiegend zu dem Ergebnis gekommen, dass sie auch von einem Stellvertreter abgegeben werden könne.<sup>29</sup> Das OLG Karlsruhe ist nun zu dem Ergebnis gekommen, dass jedenfalls eine (notarielle) General- und Vorsorgevollmacht eines Gesellschafters mangels ausdrücklicher Bevollmächtigung zur Abgabe von Registererklärungen nicht ausreiche, für den Gesellschafter die Versicherung abzugeben.<sup>30</sup> In der Begründung setzt sich das Gericht auch mit der Frage der Höchstpersönlichkeit auseinander und scheint dazu zu tendieren, dass mangels gesetzlicher Zulassung der Stellvertretung die Versicherung nach § 707 Abs. 2 Nr. 4 BGB höchstpersönlicher Natur sei. Dies ist bereits auf berechtigte Kritik gestoßen,<sup>31</sup> vor allem weil das Gericht das Regel-Ausnahme-Verhältnis in seiner Begründung vertauscht: Ausgangspunkt ist, dass Stellvertretung grundsätzlich zulässig ist, wenn nicht das Gesetz anderes vorsieht. Die Zulässigkeit der Stellvertretung muss somit gerade

nicht ausdrücklich durch Gesetz angeordnet werden.<sup>32</sup> Auch die weitere Folgerung des Gerichts, dass nämlich eine Generalvollmacht mangels ausdrücklicher Nennung von Registerangelegenheiten nicht zweifelsfrei erkennen lasse, dass damit auch eine Vertretungsmacht in Registersachen begründet werden soll, ist nicht haltbar. Richtigerweise ist durchaus zu prüfen, ob es sich um eine Generalvollmacht handelt und nicht etwa bloß um Einzelvollmachten für eine weite Anzahl von Angelegenheiten. Gelangt man zu dem Ergebnis, dass eine Generalvollmacht vorliegt, gilt diese für alle der Stellvertretung zugänglichen Angelegenheiten. Eine ausdrückliche Nennung von Registererklärungen kann dann nicht verlangt werden.

### 4. Anwachsung und Vollbeendigung

Der Vollständigkeit halber sei eine Entscheidung des BGH<sup>33</sup> zum Gesetzesstand vor dem MoPeG erwähnt, wonach bei Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters dem verbleibenden Gesellschafter das Gesellschaftsvermögen anwächst, ohne dass es eines Übertragungsakts oder einer Übernahmeverklärung bedarf. Mittlerweile ist dies durch § 712a Abs. 1 S. 2 BGB klargestellt.

Letztere Vorschrift wendete der BGH<sup>34</sup> in einer weiteren Entscheidung an, als er nach Ausscheiden der letzten Kommanditistin die liquidationslose Vollbeendigung einer GmbH & Co. KG und das Anwachsen des Gesellschaftsvermögens (in diesem Fall: Insolvenzschuldnernschaft) bei der verbleibenden Komplementärin feststellte.

Das KG<sup>35</sup> hatte zu diesem Themenkreis zu guter Letzt noch festzustellen, dass die aufgrund § 712a Abs. 1 S. 2 BGB stattfindende Anwachsung eine Gesamtrechtsnachfolge ist. Die Parteidfähigkeit in einem bestehenden Rechtsstreit geht deshalb nicht verloren, vielmehr handelt es sich um einen Parteiwechsel kraft Gesetzes nach §§ 239, 241 ZPO.

### 5. Voreintragungsbiliegenheit

Sicherlich am bedeutendsten unter den einen Schwerpunkt dieses Berichts bildenden Entscheidungen zur Voreintragungsbiliegenheit in das Gesellschaftsregister nach § 47 Abs. 2 GBO, Art. 229 § 21 Abs. 1 bis 3 EGBGB ist die Tatsache, dass der BGH erstmals Gelegenheit zur Stellungnahme bekommen hat. Konkret ging es um die Rechtsbeschwerde zu einer bereits im letzten Jahr referierten Entscheidung des OLG Celle.<sup>36</sup> Der BGH stützt in seiner Entscheidung die Verneinung der analogen Anwendung des § 40 Abs. 1 GBO oder der teleologischen Reduktion von Art. 229 § 21 Abs. 1 EGBGB in Fällen des Ausscheidens einer Bestands-GbR aus dem Grundbuch durch Auflösung und Übertragung des einzigen Grundstücks der Gesellschaft auf die Bestandsgesellschafter zu Miteigentum.<sup>37</sup> Dazu passend hatte das OLG München bereits vor dem BGH und im Einklang mit dem OLG Celle entschieden, dass die Voreintragung auch bei Ausscheiden der Bestands-GbR aus dem Grundbuch als Berechtigte in Abteilung II oder III erforderlich sei.<sup>38</sup>

<sup>26</sup> OLG Brandenburg, Beschl. v. 9.4.2025 – 7 W 20/25, NZG 2025, 1027.

<sup>27</sup> KG, Beschl. v. 2.6.2025 – 22 W 20/25, ZIP 2025, 2304.

<sup>28</sup> BT-Drucks 19/27635, 131 f.

<sup>29</sup> Etwa Koch/Szalai, Personengesellschaftsrecht, 1. Aufl. 2024, § 707 BGB Rn 27; Erman/Lieder, BGB, 17. Aufl. 2023, § 707 Rn 23; MüKo-BGB/Schäfer, 9. Aufl. 2024, § 707 Rn 19.

<sup>30</sup> OLG Karlsruhe, Beschl. v. 13.1.2025 – 1 W 14/24 (Wx), NZG 2025, 744.

<sup>31</sup> BeckOGK-BGB/Krafska, Stand: 1.7.2025, § 707 Rn 43.

<sup>32</sup> Meier, NZG 2025, 1022.

<sup>33</sup> BGH, Urt. v. 29.10.2024 – II ZR 222/21, NZG 2025, 115.

<sup>34</sup> BGH, Urt. v. 6.3.2025 – IX ZR 234/23, NZG 2025, 520.

<sup>35</sup> KG, Beschl. v. 25.8.2025 – 7 W 21/25, NZG 2025, 1384.

<sup>36</sup> OLG Celle, Beschl. v. 16.4.2024 – 20 W 23/24, NZG 2024.

<sup>37</sup> BGH, Beschl. v. 3.7.2025 – V ZB 17/24, NZG 2025, 1285.

<sup>38</sup> OLG München, Beschl. v. 8.10.2024 – 34 Wx 234/24e, NZG 2025, 231.

**PRAXISTIPP****Lastenfreistellung von Belastungen zugunsten****Alt-GbRs:**

Letztere Entscheidung kann auch bei der Gestaltung eines Immobilienkaufvertrags zur Aufmerksamkeit zwingen, etwa wenn sich der Verkäufer zur Lastenfreistellung des Kaufobjekts von Belastungen zugunsten einer Alt-GbR verpflichtet. Gerade Gläubiger von Zwangssicherungshypothenken sind bisweilen erst von ihrer erforderlichen Mitwirkung durch Eintragung in das Gesellschaftsregister zu überzeugen. Man mag erwägen, den Kaufvertrag im Übrigen zu vollziehen und für die Lastenfreistellung mit einem angemessenen Einbehalt zu arbeiten.

Mit seiner Entscheidung nicht verneint hat der BGH indes die Frage, ob auch eine Anwendung von § 40 Abs. 1 GBO in anderen Konstellationen, wie etwa einer Vollbeendigung der Gesellschaft nach anwachungsbedingtem Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters, ausgeschlossen ist. Der BGH geht auf diese Frage nur kurz am Rande ein und stellt fest, dass in dem entscheidungsrelevanten Sachverhalt, nämlich Auflösungsbeschluss und Veräußerung des Gesellschaftsvermögens auf andere Weise als Liquidation (§ 735 Abs. 2 s. 1 BGB), eine Vollbeendigung gerade noch nicht eingetreten sei. Man wird also davon ausgehen dürfen, dass der BGH die Möglichkeit der analogen Anwendung des § 40 Abs. 1 BGB bei der vollbeendeten Gesellschaft bewusst offenlassen wollte.<sup>39</sup> Dazu passt, dass das OLG Nürnberg im Fall der Vollbeendigung durch Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters<sup>40</sup> eine analoge Anwendung des § 40 Abs. 1 GBO bejahte und dementsprechend keine Voreintragung für die Berichtigung des Grundbuchs durch Eintragung des letzten verbleibenden Gesellschafters als Alleineigentümer verlangte.<sup>41</sup> Auch das OLG Hamburg entschied im Ergebnis genauso.<sup>42</sup>

Ein weiterer Fall, an dem die Voreintragungsobligation an ihre Grenzen stößt, ist die Zwangsvollstreckung. In Erwerbsfällen, also wenn eine GbR im Wege der Zwangsversteigerung ein Grundstück erwirbt, entschied das OLG Karlsruhe, dass – zumindest bis spätestens zum Antrag auf Grundbucheintragung – die Voreintragung im Gesellschaftsregister zu erfolgen hat<sup>43</sup> und damit bis dahin das Vollstreckungsverfahren stocken kann, was aber hinzunehmen sei. Anders ist dies, wenn zulasten einer im Grundbuch noch unter Nennung ihrer Gesellschafter eingetragenen GbR vollstreckt werden soll.<sup>44</sup> Für die Eintragung einer Zwangssicherungshypothek entschied das OLG Schleswig, dass es bei der Anwendung des Voreintragungsgrundsatzes hier in der Hand der Schuldnerin läge, die Vollstreckungsmaßnahme zu verzögern, und deshalb keine Voreintragung verlangt werden könne.<sup>45</sup> Dem schloss sich das OLG Celle an und stellte gleichzeitig im Sinne des OLG Karlsruhe klar, dass für die Eintragung einer Zwangssicherungshypothek für eine GbR als Gläubigerin deren Voreintragung erforderlich sei.<sup>46</sup>

Probleme bereitet ebenfalls die Grundbucheintragung nach Versterben eines Bestandsgesellschafters, wenn die Gesellschaft noch nach altem Recht im Grundbuch als Eigentümerin eingetragen ist.

<sup>39</sup> In diesem Sinne wohl auch *Heckschen*, ZPG 2025, 361.

<sup>40</sup> Siehe dazu auch vorstehend 4.

<sup>41</sup> OLG Nürnberg, Beschl. v. 17.2.2025 – 15 Wx 2087/24, DNotZ 2025, 377.

<sup>42</sup> OLG Hamburg, Beschl. v. 3.2.2025 – 13 W 5/25, NZG 2025, 764.

<sup>43</sup> OLG Karlsruhe, Beschl. v. 9.9.2025 – 14 W 70/25 (Wx), ZIP 2025, 2302.

<sup>44</sup> Dies hatte der Gesetzgeber erkannt, BT-Drucks 19/27635, 218 f.; dazu *Lorenzen*, DNotZ 2024, 163.

<sup>45</sup> OLG Schleswig, Beschl. v. 20.6.2024 – 2x W 36/24, NZG 2024, 1668.

<sup>46</sup> OLG Celle, Beschl. v. 9.12.2024 – 20 W 89/24, NZG 2025, 1332.

Hier ist die Voreintragung in das Gesellschaftsregister erforderlich. Das OLG München entschied dazu nun in Anlehnung an seine bisherige Rechtsprechung, dass es nicht ausreichend ist, dass die verbleibenden Bestandsgesellschafter und die Erben des verstorbenen Bestandsgesellschafters die zur Grundbucheintragung erforderliche Bewilligung abgeben.<sup>47</sup> Weil die Buchposition des Gesellschafters nicht isoliert vererbt sei, verlangte das Gericht zum Nachweis der Rechtsnachfolge in den Gesellschaftsanteil auch die Vorlage des Gesellschaftsvertrags. Daran ist richtig, dass sich die Rechtsnachfolge in den Gesellschaftsanteil nach dem Inhalt des Gesellschaftsvertrags richtet. Es wird aber kritisiert, dass mit allen verbleibenden Gesellschaftern und den Erben des verstorbenen Gesellschafters alle infrage kommenden Rechtsnachfolger die erforderliche Bewilligung abgegeben haben, sodass fraglich erscheint, welcher weitere Nachweis durch Vorlage des Gesellschaftsvertrags geführt werden soll.<sup>48</sup>

Zuletzt ist auch zum Ablauf der Grundbucheintragung unter Beachtung des Voreintragungsgrundsatzes bei Vorhandensein aller Gesellschafter nach wie vor Klärungsbedarf durch die Rechtsprechung vorhanden, wie eine Entscheidung des KG zeigt. Konkret wurde in einer Urkunde die Gesellschaft zum Gesellschaftsregister angemeldet, die erforderliche Bewilligung aller Gesellschafter gemäß Art. 229 § 21 Abs. 3 S. 2 EGBGB abgegeben und die Zustimmung der Gesellschaft nach Art. 229 § 21 Abs. 3 S. 2 EGBGB, § 22 Abs. 2 GBO erklärt und ferner der Notar (nach Muster von *Krauß*<sup>49</sup>) bevollmächtigt, die Identität der Gesellschaft nach Eintragung in das Gesellschaftsregister zu bescheinigen, sie grundbuchmäßig zu bezeichnen und den Vollzug der Grundbucheintragung zu betreiben. Das Grundbuchamt beanstandete, dass die Zustimmung der Gesellschaft erst nach deren Eintragung in das Gesellschaftsregister abgegeben werden könne und davor auch von der Gesellschaft keine entsprechende Vollmacht erteilt werden könne. Das KG stimmte zu, dass die Zustimmung erst nach der Eintragung der Gesellschaft erklärt werden könne, weil sonst der Vertretungsnachweis nicht nach § 32 GBO zu führen sei. Das Gericht stellte aber klar, dass die Zustimmung durch den Notar aufgrund der in der Urkunde enthaltenen Vollmacht abgegeben werden konnte, weil eine entsprechende Vollmacht auch vor Eintragung der Gesellschaft erteilt werden kann.<sup>50</sup> Die Entscheidung steht im Einklang mit der im letzten Jahr vorgestellten Entscheidung des OLG Köln,<sup>51</sup> sodass bei dem von *Krauß* vorgeschlagenen Vorgehen von mittlerweile recht gesicherter Billigung durch die Rechtsprechung ausgegangen werden kann.

## VI. Verein

Neben der GbR hat das MoPeG auch das Vereinsrecht mittlerweile in der Rechtsprechung voll erfasst. Den Schwerpunkt bildet heuer deshalb die nunmehr vorhandene Rechtsprechung zum nicht eingetragenen Idealverein als einzigm von der MoPeG-Reform betroffenen Teil des Vereinsrechts.

### 1. Cannabis-Anbauvereine

Wie schon letztes Jahr darf zunächst auch dieses Jahr die Rechtsprechung zum Cannabis-Anbauverein nicht fehlen. Neben den mittlerweile vielen einzelnen Anbauvereinen gilt, wie in vielen Bereichen gesellschaftlichen Engagements, die Bestrebung, gewisse Zentralstrukturen zu schaffen.

<sup>47</sup> OLG München, Beschl. v. 5.5.2025 – 34 Wx 93/25e, NZG 2025, 990.

<sup>48</sup> *Weber*, ZEV 2025, 475, ähnlich *Meier*, MittBayNot 2025, 419.

<sup>49</sup> *Krauß*, notar 2023, 339, 352.

<sup>50</sup> KG, Beschl. v. 4.7.2024 – 1 W 97/24, DNotZ 2024, 850.

<sup>51</sup> OLG Köln, Beschl. v. 9.7.2024 – 2 Wx 98/24, NZG 2024, 1286.

Im Vereinsrecht ist ein verbreiteter Weg dazu die Gründung eines Dachverbands, also eines Vereins, bei dem die lokal tätigen Vereine selbst Mitglied sind. Dieser Weg steht auch Cannabis-Anbauvereinen grundsätzlich offen. § 16 Abs. 1, Abs. 4 S. 1 KCanG, der vorschreibt, dass bei dem Anbauverein selbst nur Personen, die über 18 Jahre alt sind und ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland haben, Mitglied sein können, steht einer Mitgliedschaft des Vereins in einem übergeordneten Dachverein, der kein Anbauverein ist, nicht entgegen.

Der andere Weg zur Schaffung von Zentralstrukturen ist die Gründung eines sog. Gesamtvereins, bei dem es lokale Zweigvereine gibt und einen Zentralverein, der Koordinationsaufgaben wahrt. Der Unterschied ist, dass das einzelne Mitglied hier Mitglied in beiden Vereinen ist. Die Verknüpfung der Vereine wird erreicht durch Verzahnung der Satzungen, insbesondere des Vereinszwecks. Die Zulässigkeit dieser Struktur für Cannabis-Anbauvereine hat nun das OLG Karlsruhe versagt.<sup>52</sup> Nach § 16 Abs. 2 S. 1 KCanG kann ein Mitglied nur Mitglied in einem Anbauverein sein. Der Zentralverein darf daher nicht selbst als Anbauverein ausgestaltet sein. Wegen der abweichenden Gestaltung der Satzung sah das Gericht wegen der unterschiedlichen Vereinszwecke aber die gebotene Übereinstimmung nicht als gegeben an und versagte die Eintragung eines Zweigvereins. Das ist im Ergebnis richtig, Kern des Problems ist aber die fehlende Konformität des Zwecks des Zentralvereins mit dem KCanG.<sup>53</sup>

## 2. Generalvollmacht für Vorstandsmitglied

In einem Nebensatz einer Entscheidung zu den Voraussetzungen des Ausschlusses von Vereinsmitgliedern stellte das OLG Hamm klar, dass eine Generalvollmacht des Vereinsvorstands, der laut Satzung je durch zwei Vorstandsmitglieder gemeinsam vertreten wird, an ein Vorstandsmitglied unwirksam ist.<sup>54</sup> Ansonsten könnte der Vorstand seine durch Satzung bzw. das Bestellungsorgan vorgegebene Vertretungsbefugnis beliebig selbst gestalten. Das erscheint auch vor § 30 BGB plausibel: Die Bestellung eines besonderen Vertreters bedarf ebenfalls einer Grundlage in der Satzung.

Soll in der Satzung dem Vorstand die Möglichkeit gegeben werden, die Vertretungsbefugnisse untereinander selbst in gewisser Weise frei aufzuteilen, ist deshalb denkbar, dem Vorstand selbst die Befugnis der Bestellung besonderer Vertreter nach § 30 BGB zu gestatten.<sup>55</sup> Zulässig ist nämlich auch die Bestellung eines Vorstandsmitglieds zum besonderen Vertreter.<sup>56</sup>

Obgleich ihrer Anerkennung in der Literatur<sup>57</sup> weiter mit gewisser Vorsicht zu genießen ist die Gesamtvertreterermächtigung eines Vorstandsmitglieds entsprechend § 720 Abs. 2 BGB, § 124 Abs. 2 S. 2 HGB, § 78 Abs. 4 S. 1 AktG, § 25 Abs. 3 S. 1 GenG, da eine entsprechende Bestimmung im Vereinsrecht fehlt und eine obergerichtliche Bestätigung bisher nicht ausdrücklich erfolgt ist.<sup>58</sup>

## 3. Verein ohne Rechtspersönlichkeit

Trotz der einhelligen Anerkennung der Rechtsfähigkeit des nicht eingetragenen Idealvereins schon vor dem MoPeG ist die Überschrift des § 54 BGB („Verein ohne Rechtspersönlichkeit“) unverändert belassen worden. Vor dem MoPeG war auch die Grundbuchfähigkeit des nicht eingetragenen Idealvereins anerkannt worden, mangels Registerpublizität des Vereins selbst unter Eintragung aller Mitglieder entsprechend § 47 Abs. 2 GBO a. F.<sup>59</sup> Durch das MoPeG ist § 47 Abs. 2 GBO a. F. und damit die Grundlage für eine Eintragung des Vereins unter Nennung der Mitglieder abgeschafft worden, sodass sich früh zur Diskussion stellte, ob der nicht eingetragene Idealverein überhaupt noch grundbuchfähig sein solle und, wenn ja, wie.

Ausgangspunkt der Debatte ist das Voreintragungserfordernis des nun geltenden § 47 Abs. 2 GBO. Die Frage der Eintragungsfähigkeit des Vereins stellt sich aber ebenfalls für die Gesellschafterliste nach § 40 Abs. 1 S. 2 GmbHG, das Gesellschaftsregister nach 707 Abs. 2 Nr. 2 lit. b) BGB, das Handelsregister nach § 106 Abs. 2 Nr. 2 lit. b) HGB und weitere Register, für die das MoPeG Voreintragungserfordernisse statuiert hat. Der Gesetzgeber selbst hat das Problem in den Gesetzgebungsunterlagen nicht adressiert. Die Frage ist nun, ob man (1) § 47 Abs. 2 GBO analog anwendet und von dem Verein die Voreintragung in das Vereinsregister verlangt oder (2) die Verweisung des § 54 Abs. 1 S. 1 BGB auf das übrige Vereinsrecht so versteht, dass für den nicht eingetragenen Verein auch im Grundbuch dasselbe gelten muss wie für den eingetragenen Verein, also Eintragung unter dem Namen ohne Nennung der Mitglieder, oder (3) rechtsfortbildend und analog § 47 Abs. 2 GBO a. F. weiter anwendet und die Eintragung nur unter Nennung der Mitglieder zulässt.<sup>60</sup>

Eine erste Entscheidung im Sinne der zweiten Ansicht fällt das OLG Frankfurt.<sup>61</sup> Dem haben sich das OLG München<sup>62</sup> und das OLG Braunschweig<sup>63</sup> ebenfalls angeschlossen. Causa finita? Wohl noch nicht ganz. Denn wer, wie gesehen, mit § 54 Abs. 1 S. 1 BGB argumentiert, müsste bei allen Registern zum selben Ergebnis gelangen. Für das Gesellschaftsregister hat das KG aber ausdrücklich in Kenntnis der Entscheidung des OLG Frankfurt entschieden, dass § 707a Abs. 1 S. 2 BGB analog anzuwenden sei, und deshalb die Eintragung des nicht eingetragenen Vereins in das Gesellschaftsregister verneint.<sup>64</sup> Auch in der Literatur ist die Diskussion nicht ausgestanden: Es gibt neben dem OLG Frankfurt zustimmenden Stimmen<sup>65</sup> nach wie vor erhebliche, die – auch unter Verweis auf das Umgehungspotenzial und wegen der für den nicht eingetragenen Verein nicht geltenden Mindestmitgliederzahl des § 56 BGB<sup>66</sup> – eine Anwendung des Voreintragungserfordernisses befürworten<sup>67</sup> und dann für den ins Grundbuch eingetragenen Verein sogar § 707a Abs. 4 BGB analog anwenden wollen.<sup>68</sup> Es dürfte folglich abzuwarten sein, ob eines Tages nach einer dem KG folgenden Entscheidung der BGH Gelegenheit zur verbindlichen Klärung der Frage bekommen wird.

<sup>52</sup> OLG Karlsruhe, Beschl. v. 25.4.2025 – 14 W 92/24 (Wx), NZG 2025, 1093.

<sup>53</sup> Bachmann, NZG 2025, 1096.

<sup>54</sup> OLG Hamm, Beschl. v. 6.1.2025 – 8 W 36/24, NZG 2025, 421.

<sup>55</sup> MüKo-BGB/Leuschner, 10. Aufl. 2025, § 30 Rn 8.

<sup>56</sup> MüKo-BGB/Leuschner, 10. Aufl. 2025, § 30 Rn 6.

<sup>57</sup> Beck-OGK/Kafka, Stand: 1.10.2025, § 181 Rn 268; Sauter/Schweyer/Waldner/Neudert/Waldner, Der eingetragene Verein, 21. Aufl. 2021, Teil I Rn 231.

<sup>58</sup> Waldner, NZG 2025, 424. Siehe aber KG, Beschl. v. 13.7.2015 – 2 Ws 140/15, NZG 2015, 1241, wo das Gericht von der Zulässigkeit ausgeht und lediglich wiederum klarstellt, dass eine Ermächtigung, die in der Reichweite an eine Generalvollmacht heranreicht, unzulässig ist.

<sup>59</sup> BGH, Beschl. v. 21.1.2016 – V ZB 19/25, NZG 2016, 666.

<sup>60</sup> Überblick bei Enneking/Wöffen, NZG 2023, 308.

<sup>61</sup> OLG Frankfurt, Beschl. v. 10.10.2024 – 20 W 186/24, NZG 2025, 515.

<sup>62</sup> OLG München, Beschl. v. 10.2.2025 – 34 Wx 328/24e, NZG 2025, 374.

<sup>63</sup> OLG Braunschweig, Beschl. v. 11.6.2025 – 2 W 47/25, NZG 2025, 1289.

<sup>64</sup> KG, Beschl. v. 20.2.2025 – 22 W 59/24, NZG 2025, 649.

<sup>65</sup> Dany/Heckschen, ZPG 2025, 187.

<sup>66</sup> Bachmann, NZG 2025, 738.

<sup>67</sup> MüKo-BGB/Leuschner, 10. Aufl. 2025, § 54 Rn 34.

<sup>68</sup> Bachmann, NJW 2025, 1369.

## VII. Partnerschaftsgesellschaft

Übernimmt eine neu gegründete Partnerschaftsgesellschaft den Betrieb einer anderen Partnerschaftsgesellschaft unter derselben Anschrift, so kann der Wunsch entstehen, einen Haftungsausschluss nach § 25 Abs. 2 HGB in das Partnerschaftsregister einzutragen. Direkt anwendbar ist die Vorschrift jedenfalls nicht. Für den Fall der Fortführung des Betriebs einer GmbH durch eine Partnerschaftsgesellschaft hatte das OLG München aber aufgrund der Kaufmannseigenschaft der GmbH einst entschieden, dass § 25 Abs. 2 HGB analog anwendbar sei.<sup>69</sup> In Teilen der Literatur wird die analoge Anwendung sogar auch dann bejaht, wenn es sich bei beiden betroffenen Rechtsträgern nicht um (Form-)Kaufleute handelt.<sup>70</sup> Dem ist das OLG München nun entgegengetreten und entschied, dass zwischen zwei

Partnerschaftsgesellschaften mangels planwidriger Regelungslücke § 25 Abs. 2 HGB nicht anwendbar sei.<sup>71</sup>



### Christoph Aumann

ist Notar in Viechtach und Fachredakteur der Zeitschrift *notar* für Personengesellschafts-, Stiftungs- und Vereinsrecht.

E-Mail: christoph.aumann@notare-mail.de

<sup>69</sup> OLG München, Beschl. v. 8.4.2015 – 31 Wx 120/15, NZG 2015, 599.

<sup>70</sup> K. Schmidt, Handelsrecht, 6. Aufl. 2014, § 7 Rn 41.

<sup>71</sup> OLG München, Beschl. v. 23.10.2024 – 34 Wx 255/24e, FGPrax 2025, 269.

## Impressum

### notar

Monatsschrift für die gesamte notarielle Praxis und Mitteilungsblatt des Deutschen Notarvereins

### Herausgeber

Deutscher Notarverein

### Herausgeberbeirat

Prof. Dr. Walter Bayer, Jena  
Notar Dr. Thomas Diehn, LL. M. (Harvard), Hamburg  
Prof. Dr. Nicola Preuß, Düsseldorf  
Notar Dr. Christian Rupp, Ulm  
Richter am BGH a. D. Prof. Dr. Johanna Schmidt-Räntsche, Karlsruhe, Kontrollbeauftragte beim UKRat  
Notar Andreas Schmitz-Vormoor, Remscheid  
Rechtsanwalt und Notar Ulf Schönenberg-Wessel, Kiel

### Schriftleitung

Notar Dr. Michael Bernauer, Hof  
Notar Dr. Stefan Schmitz, Bonn  
Notarassessorin Kristina Stöckl, Berlin

### Redaktion

Anke Harsch

### Fachredakteure

Personengesellschafts-, Vereins- und Stiftungsrecht  
Notar Christoph Aumann, LL.M. (London), Maître en droit (Paris), Viechtach  
Steuerrecht  
Notar Dr. Jörg Ihle, Bergisch Gladbach-Bensberg  
Bauträgerrecht  
Notar Christian Esbjörnsson, Rosenheim  
Kapitalgesellschaftsrecht  
Notar Dr. Theo Luy, Stuttgart  
Assessor Dr. Steffen Sorg, Stuttgart  
Wohnungseigentum  
Notarin Dr. Friederike von Türkheim, LL. M. (Krakau), M. Jur. (Oxford), Hamburg

Beurkundungs- und Berufsrecht  
Notar Eric Rauschenbach, Arnstadt

Erbrecht  
Notar Dr. Christoph Röhl, Wegscheid

Grundbuch  
Rechtsanwalt und Notar Ulrich Spieker, Bielefeld  
Notarkosten  
Dipl.-Rpfl. (FH) Harald Wudy, Leipzig

Immobilienkauf  
Notar a. D. Dr. Hans-Frieder Krauß, LL. M. (Michigan), München

Vollmachten und unentgeltliche Zuwendungen  
Notar Dr. Benjamin Karras, Hamburg

Familienrecht  
Notarin Dr. Karin Raude, Aachen

**Manuskripteinsendungen bitte an folgende Anschrift:**  
E-Mail: redaktion-notar@dnovt.de

### Manuskripte

Der Verlag haftet nicht für unverlangt eingesandte Manuskripte. Mit der Annahme zur Veröffentlichung erhält der Verlag das ausschließliche Verlagsrecht. Eingeschlossen sind insbesondere die Befugnis zur Einspeisung in eine Datenbank sowie das Recht der weiteren Vervielfältigung.

### Urheber- und Verlagsrechte

Alle Rechte zur Vervielfältigung und Verbreitung einschließlich der Mikroverfilmung sind dem Verlag vorbehalten. Der Rechtsschutz gilt auch gegenüber Datenbanken oder ähnlichen Einrichtungen. Vervielfältigungen dieses Werks für Text- und Data-Mining bedürfen der Zustimmung. Die Verwendung des Werkes oder von Teilen des Werks zum Zwecke des KI-Modelltrainings ist untersagt.

### Erscheinungsweise

Monatlich

### Anzeigenverwaltung

Deutscher Notarverlag GmbH  
Rochusstraße 2–4, 53123 Bonn  
E-Mail: anzeigen@notarverlag.de

### Bezugspreis

Jahresabonnement:  
Normalpreis bei Neuabschluss: Jährlich 266,60 EUR (zzgl. MwSt. zzgl. Versandkosten).  
Vorzugspreis für Bestandsabonnenten:  
Jährlich 172,00 EUR (zzgl. MwSt. zzgl. Versandkosten).  
Einzelheft: 16,20 EUR (zzgl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

### Bestellungen

Über jede Buchhandlung und beim Verlag.  
Die Kündigungsfrist des Jahresabonnements ist sechs Wochen zum Ablauf des Jahresabonnements.

### Verlag

Deutscher Notarverlag  
Rochusstraße 2–4, 53123 Bonn  
Tel. 02 28 / 9 19 11 85  
Fax 02 28 / 9 19 11 84  
E-Mail: schwabe@notarverlag.de

### Koordination im Verlag

Bettina Schwabe

### Satz

Reemers Publishing Services GmbH,  
Krefeld

### Druck

Hans Soldan Druck GmbH, Essen

### ISSN

1860-8760

### Hinweise

Namensbeiträge, Leserbriefe o. Ä. geben nicht notwendig die Meinung der Redaktion oder des Deutschen Notarvereins wieder.



praxisforum

Konrad Grünwald, Peter Becker

## Steuerrecht in der notariellen Praxis: Die Grunderwerbsteuer

### Teil 1: Die grunderwerbsteuerbaren Vorgänge

Die Grunderwerbsteuer ist eine Verkehrsteuer und besteuert den Eigentumsübergang von inländischen Grundstücken sowie solche Vorgänge, die einem solchen Eigentumsübergang wirtschaftlich nahekommen (z. B. § 1 Abs. 2 GrEStG). Die Grunderwerbsteuer steht nach Art. 106 Abs. 2 Nr. 3, 107 GG den Ländern zu, die nach Art. 106 Abs. 7 S. 2 GG durch Landesgesetz einen Anteil hieran den Gemeinden zukommen lassen können (sog. Ertragshoheit). Der Grunderwerbsteuersatz beträgt je nach Bundesland aktuell zwischen 3,5 % (Bayern) und 6,5 % (Brandenburg, Nordrhein-Westfalen, Saarland, Schleswig-Holstein).

In der notariellen Praxis ist die Grunderwerbsteuer aufgrund der Anzeigepflichten und der Verzahnung mit den geldwäscherichtlichen Pflichten in der täglichen Arbeit von wesentlicher Bedeutung. Wie leicht hier Anzeigepflichten verletzt werden können, zeigt auch eine aktuelle Entscheidung des FG Baden-Württemberg.<sup>1</sup>

Dieser Kurzbeitrag zu den grunderwerbsteuerbaren Rechtsvorgängen ist Auftakt einer Steuerrechtsreihe, in der die in der notariellen Praxis relevanten steuerlichen Themen in der gebotenen Kürze mit Beispielen und Praxishinweisen dargestellt werden. Die Steuerrechtsreihe erhebt keinen Anspruch auf eine vertiefte (wissenschaftliche) Behandlung der einzelnen Steuerfragen. Dies ist auch in diesem Rahmen nicht möglich. Möglich ist aber, ein Grundverständnis für die (oftmals) vom Zivilrecht abweichende steuerliche Beurteilung zu schaffen.

Die typischerweise anwendbaren Steuerbefreiungsvorschriften, die notariellen Anzeigepflichten sowie die Behandlung von Grundstücksübertragungen von und auf Personengesellschaften sind Gegenstand gesonderter Beiträge.

### A. Grundsätze

#### I. Der Grunderwerbsteuertatbestand

Erstes Tatbestandsmerkmal des Grunderwerbsteuertatbestands ist das Vorliegen eines grunderwerbsteuerbaren Erwerbsvorgangs i. S. d. § 1 GrEStG betreffend ein inländisches Grundstück (§ 2 GrEStG). Liegt ein solcher Erwerbsvorgang vor, ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob er auch grunderwerbsteuerpflichtig ist oder eine der Steuerbefreiungen der §§ 3 ff. GrEStG eingreift. Im Falle der Steuerpflicht ergibt sich durch Anwendung des Steuersatzes (§ 11 GrEStG bzw. Ländergesetze hierzu) auf die Steuerbemessungsgrundlage (§§ 8, 9 GrEStG) die zu zahlende Grunderwerbsteuer.

### II. Grundstücksbegriff

#### 1. Grundsatz: Maßgeblichkeit des Zivilrechts

Grundstück im Sinne des Grunderwerbsteuerrechts ist nach § 2 Abs. 1 S. 1 GrEStG zunächst das bürgerlich-rechtliche Grundstück (§§ 90 ff. BGB). Von der Grunderwerbsteuer werden daher auch wesentliche Bestandteile einer Sache (§§ 93, 94 BGB) erfasst, nicht jedoch Scheinbestandteile wie beispielsweise – je nach Bauart – Gartenhäuser (§ 95 BGB) oder Zubehör (§ 97 BGB).<sup>2</sup> Ausdrücklich ausgenommen werden nach § 2 Abs. 1 S. 2 GrEStG die Betriebsvorrichtungen, Minneralgewinnungsrechte und das Recht des Grundstückseigentümers auf den Erbbauzins.

Für Zwecke der Grunderwerbsteuer gelten nach § 2 Abs. 2 GrEStG auch Erbbaurechte, Gebäude auf fremdem Boden sowie dingliche Sondernutzungsrechte als Grundstück.

#### 2. Exkurs: Grunderwerbsteuerliche Behandlung von mitverkauften beweglichen Gegenständen

Der auf mitverkauft bewegliche Gegenstände (z. B. Einbauküche, Markise, Schränke) entfallende Kaufpreisteil gehört nicht zur Gegenleistung (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG) für das Grundstück und ist – unabhängig davon, ob ein gesonderter Ausweis im Kaufvertrag erfolgt – aus der Bemessungsgrundlage (§ 8 Abs. 1 GrEStG) auszuscheiden.

Sofern kein Gestaltungsmisbrauch vorliegt, ist eine im Kaufvertrag vorgenommene Kaufpreisaufteilung vom Finanzamt grundsätzlich anzuerkennen.<sup>3</sup> Zudem haben die Finanzverwaltungen der Länder eine Verwaltungsvereinfachungsregelung erlassen, wonach Wertnachweise für die mitverkauften Gegenstände entbehrlich sind, wenn der angesetzte Wert 15 % des Gesamtkaufpreises und 50.000 € nicht überschreitet.<sup>4</sup> Es bietet sich daher an, sofern sich die Beteiligten einig sind und auch die finanzierte Bank keine Einwendungen hat, im Kaufvertrag eine entsprechende Aufteilung des Kaufpreises vorzunehmen; der auf die mitverkauften Gegenstände entfallende Kaufpreisteil ist dann in der Veräußerungsanzeige anzugeben.

<sup>2</sup> BeckOK-GrEStG/Schmidt/Stark, § 2 Rn 40 ff. (Stand Januar 2025); Viskorf/Viskorf, GrEStG, 21. Aufl. 2024, § 2 Rn 11 ff.; Pahlke/Pahlke, GrEStG, 7. Aufl. 2023, § 2 Rn 11 ff., jeweils m. w. N.

<sup>3</sup> FG Köln, Urt. v. 8.11.2017 – 5 K 2938/16, RNotZ 2018, 576; BFH, Urt. v. 16.9.2015 – IX R 12/14, BStBl II 2016, 397 (zur Kaufpreisaufteilung auf Grund und Boden und Gebäude für Zwecke der Einkommensteuer).

<sup>4</sup> FM Nds., koordinierter Ländererlass betr. Verwaltungsvereinfachung bei der Ermittlung der Gegenleistung v. 14.1.2020, DB 2020, 313.

<sup>1</sup> FG BW, Beschl. v. 29.1.2025 – 5 V 846/25, BeckRS 2025, 14613.

Wird der Kaufpreis vollständig oder überwiegend fremdfinanziert, soll wegen der Vorgaben der finanziierenden Bank regelmäßig der auf die mitverkauften Gegenstände entfallende Kaufpreisanteil nicht gesondert ausgewiesen werden. Aber auch in diesem Fall unterliegt der auf die mitverkauften Gegenstände entfallende Kaufpreisteil *nicht* der Grunderwerbsteuer.<sup>5</sup> Die Aufteilung des Gesamtkaufpreises erfolgt dabei nach ständiger Rechtsprechung nach der sog. *Boruttauschen Formel*:

$$\frac{\text{Gesamtkaufpreis} \times \text{gemeiner Wert Grundstück}}{\text{gemeiner Wert Gegenstände und Grundstück}} = \frac{\text{Bemessungsgrundlage}}{\text{für Grunderwerbsteuer}}$$

Es obliegt dem Erwerber, den auf die mitverkauften Gegenstände veräußerten Teil dem Finanzamt gegenüber, ggf. auch im Einspruch- und Klageverfahren, nachzuweisen. Notarielle Pflichten bestehen insoweit nicht.

#### PRAXISTIPP

##### Regelung in der notariellen Niederschrift:

Dennoch sollte wegen der in § 17 Abs. 1 S. 2 BeurkG enthaltenen Verpflichtung in der notariellen Urkunde klar geregelt werden, dass und welche beweglichen Gegenstände (ohne gesonderte Wertangabe) mitveräußert werden. Damit wird zugleich gegenüber dem Finanzamt dokumentiert, dass ein Gesamtkaufpreis vorliegt und der Kaufpreis nicht lediglich für das Grundstück gezahlt wird, was dem Erwerber den Nachweis gegenüber dem Finanzamt erleichtert.

Teilen die Beteiligten im Rahmen der Beurkundung einen Wert mit, ohne diesen in die Urkunde aufnehmen zu wollen, ist dieser unseres Erachtens dennoch in der Veräußerungsanzeige als Gegenleistung anzugeben. Ein Hinweis auf die bloß mündliche Information muss nicht, kann aber selbstverständlich erfolgen (beispielsweise wie folgt: „Wert mitverkaufte bewegliche Gegenstände, laut mündlicher Angaben der Beteiligten“).

Hingegen ist eine gesonderte Ausweisung der WEG-Instandhaltungsrücklage aus Zwecken der GrESt nicht (mehr) erforderlich.<sup>6</sup> Jedoch sollte diese aus Zwecken der Einkommensteuer gesondert ausgewiesen werden.<sup>7</sup>

### III. Der Grundtatbestand des § 1 Abs. 1 GrEStG

§ 1 Abs. 1 GrEStG besteuert den Erwerb von Grundstücken i. S. d. § 2 GrEStG. Allerdings knüpft die Vorschrift nicht an den zivilrechtlichen Eigentumserwerb an, sondern verlagert den grunderwerbsteuerlichen Erwerbsvorgang zur Vereinfachung der Steuererhebung<sup>8</sup> vor.

Maßgeblich ist grundsätzlich das zivilrechtlich wirksame<sup>9</sup> schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft, mit dem der Anspruch auf Übereignung begründet wird (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG, sog. Haupttatbestand<sup>10</sup>), also insbesondere der Abschluss des Kaufvertrags,

<sup>5</sup> BFH, Beschl. v. 3.6.2020 – II B 54/19 m. w. N.

<sup>6</sup> BFH, Urt. v. 16.9.2020 – II R 49/17, DStR 2021, 161 = DNotZ 2021, 280.

<sup>7</sup> BFH, Urt. v. 14.1.2025 – IX R 19/24, DStR 2025, 452.

<sup>8</sup> Joisten/Krohn/Wobst, BeckOK-GrEStG, § 1 Rn 1 und 4 (Stand: Januar 2025).

<sup>9</sup> § 41 Abs. 1 S. 1 AO, wonach die zivilrechtliche Unwirksamkeit unbedachtlich ist, wenn die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis gleichwohl eintreten und bestehen lassen, findet auf § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG grundsätzlich keine Anwendung; eine Ausnahme wird lediglich für den Fall einer unvollständigen Beurkundung gemacht. Siehe BFH, Urt. v. 18.3.2005 – II R 19/02, BFH/NV 2005, 1368; BFH, Urt. v. 5.6.1991 – II R 83/88, BFH/NV 1992, 267; Viskorf/Meffbacher-Hönsch, GrEStG, 21. Aufl. 2024, § 1 Rn 217 ff. m. w. N.

<sup>10</sup> GrEStG-eKommentar/Griesar, § 1 Rn 30, Stand: März 2025.

des Übertragungsvertrags, des Vertrags über die ehebedingte Zuwendung etc. Über § 2 Abs. 2 GrEStG werden auch die Begründung eines Anspruchs auf Bestellung oder Übertragung eines Erbbaurechts oder die Vereinbarung über die Verlängerung eines Erbbaurechts von § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG erfasst.<sup>11</sup>

Sofern *kein* solches *Rechtsgeschäft* vorliegt, sind die sog. Nebentatbestände der Nrn. 2 bis 7 zu prüfen. Die regelmäßig in der notariellen Praxis vorkommenden Erwerbsvorgänge sind:

#### 1. Die (isolierte) Auflassung (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG)

Hierunter fallen insbesondere die Fälle, in denen ein gesetzlicher Übertragungsanspruch erfüllt wird.<sup>12</sup> Hauptanwendungsfall wird die Vermächtniserfüllung sein. Erfasst werden aber beispielsweise auch Ansprüche nach einem Rücktritt, aufgrund Schadensersatzes (schadensrechtliche Rückabwicklung) oder aus ungerechtfertigter Bereicherung.

Auch erbaurechtliche Vorgänge, denen keine schuldrechtliche Vereinbarung zugrunde liegt, wie beispielsweise die Verlängerung des Erbbaurechts oder die Ausübung des Heimfallrechts, fallen unter § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG.<sup>13</sup>

Die unbedingt erklärte Auflassung in einem im Übrigen aufschiebend bedingten Vertrag (hier auch Teil C.) unterliegt jedoch nicht der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG. Denn dieser Vertrag ist – trotz aufschiebender Bedingung – ein der Auflassung „vorausgegangenes Rechtsgeschäft“ i. S. d. Nr. 1.<sup>14</sup> Insoweit stellt Nr. 2 eine zeitraumbezogene Konkurrenzregelung auf.

#### 2. Eigentumsübergang ohne Verpflichtungsgeschäft und ohne Auflassung (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG)

§ 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG erfasst Eigentumswechsel bei einem Grundstück i. S. d. § 2 GrEStG, die sich außerhalb des Grundbuchs vollziehen. Dies sind insbesondere:

- Verschmelzung, Aufspaltung, Abspaltung und Ausgliederung nach dem UmwG, wenn es infolgedessen zu einem Rechtsträgerwechsel am Grundstück kommt;
- Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters aus einer Personengesellschaft („Anwachungsfälle“);
- (Nach-)Erbfall (aber steuerfrei nach § 3 Nr. 2 Alt. 1 GrEStG).

*Nicht* erfasst ist jedoch der Formwechsel nach UmwG oder ein Statuswechsel bei Personengesellschaften, da diese nicht mit einem Rechtsträgerwechsel einhergehen.

#### 3. Abtretungsfälle (§ 1 Abs. 1 Nrn. 6 und 7 GrEStG)

Ein steuerbarer Erwerbsvorgang ist nach Nr. 6 auch der Abschluss eines Rechtsgeschäfts, das den Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufvertrag begründet und nach Nr. 7 die (isolierte) Abtretung, wenn kein solches Rechtsgeschäft begründet wird.

Mit dieser Regelung, die in der notariellen Praxis wohl eher selten<sup>15</sup> zur Anwendung kommen wird, sollen Umgehungsgeschäfte durch Verwertung des Übereignungsanspruchs des „Noch-nicht-Eigentümers“ bzw. Zwischenhändlers grunderwerbsteuerlich erfasst werden. In diesen Fällen unterliegt daher sowohl die Begründung des

<sup>11</sup> Zu weiteren Einzelheiten siehe gleichlautende Erlasse zur Beurteilung von Erbbaurechtsvorgängen vom 16.9.2015, BStBl I 2015, 827.

<sup>12</sup> Joisten/Krohn/Wobst, BeckOK-GrEStG, § 1 Rn 78, Stand: Januar 2025.

<sup>13</sup> Eingehend hierzu Pahlke/Pahlke, GrEStG, 7. Aufl. 2023, § 1 Rn 83 ff.

<sup>14</sup> BFH, Urt. v. 11.12.2014 – II R 26/12, BStBl II 2015, 402.

<sup>15</sup> Zu denken ist hier auch an die Trennung von erwerbenden Miteigentümern in der Abwicklungsphase des Kaufvertrags. Hier kann – zur Ersparnis der Grundbuchkosten – eine Auseinandersetzung am Bruchteil am Eigentumsverschaffungsanspruch in Betracht kommen.

ersten Übereignungsanspruchs auf den Zwischenhändler als auch die Verpflichtung zur bzw. die isolierte Abtretung durch den Zwischenhändler der Grunderwerbsteuer.

#### IV. Der Ersatztatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG

Diese Vorschrift erfasst Rechtsvorgänge, „die es ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten“. Sinn und Zweck dieser Vorschrift ist es, solche Rechtsvorgänge der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen, die nicht auf die Eigentumsübertragung abzielen (und deshalb nicht unter Abs. 1 fallen), den Erwerbsvorgängen des Abs. 1 aber nahekommen, weil der Wert des Grundstücks für eigene Rechnung nutzbar gemacht werden kann.<sup>16</sup>

Typische Anwendungsbereiche des § 1 Abs. 2 GrEStG sind:<sup>17</sup>

- Die Verkaufsermächtigung bei einem atypischen Maklervertrag (beispielsweise erhält der Makler unwiderrufliche Veräußerungsermächtigung und darf über Festpreis hinausgehenden Mehrerlös behalten);
- Einbringung eines Grundstücks in eine Personengesellschaft dem Werte nach (quoad sortem);
- Immobilienleasing mit jederzeitiger Übereignungsmöglichkeit, unentziehbarem Nutzungrecht und dinglicher Sicherung des späteren Grundstückserwerbs.

Keine Fälle des § 1 Abs. 2 GrEStG sind jedoch langfristige Mietverträge oder die Nießbrauchseinräumung.<sup>18</sup>

#### V. Die Ersatztatbestände des § 1 Abs. 2a–3a GrEStG

##### 1. Inhalt der Vorschriften

Der Grundtatbestand des § 1 Abs. 1 unterwirft lediglich die beabsichtigte Eigentumsänderung an einem Grundstück der Grunderwerbsteuer. Änderungen im Gesellschafterbestand von grundbesitzenden Personen- oder Kapitalgesellschaften wären somit nicht steuerbar, da sich deren Rechtsträgerschaft nicht ändert. Mit den Ersatztatbeständen des § 1 Abs. 2a, 2b, 3 und 3a GrEStG sollen Anteilsübertragungen, die wirtschaftlich dem Erwerb eines Grundstücks gleichstehen, der Grunderwerbsteuer unterworfen werden. Die Vorschriften wurden in der Vergangenheit immer wieder erweitert und verschärft und gehen über ihren ursprünglich verfolgten Zweck (Verhinderung von dem Grundstückserwerb gleichstehenden Share-Deals) nunmehr deutlich hinaus. Sie sind äußerst komplex und regelmäßig Gegenstand finanzgerichtlicher Verfahren und sollen hier daher nur grob dargestellt werden.<sup>19</sup>

§ 1 Abs. 2a GrEStG unterwirft den unmittelbaren oder mittelbaren Übergang von mindestens 90 % der Anteile an einer grundbesitzenden Personengesellschaft auf neue Gesellschafter innerhalb von zehn Jahren der Grunderwerbsteuer. Für unmittelbare oder mittelbare Änderungen im Gesellschafterbestand von grundbesitzenden Kapitalgesellschaften gilt nach Abs. 2b

<sup>16</sup> BFH, Urt. v. 24.4.2013 – II R 32/11, BStBl II 2013, 962.

<sup>17</sup> Pahlke/Pahlke, GrEStG, 7. Aufl. 2023, § 1 Rn 274 ff.

<sup>18</sup> Behrens/Wachter/Behrens, GrEStG, 2. Aufl. 2022, § 1 Rn 229 f.

<sup>19</sup> Weiterführend kann hier auf Strahl, RNotZ 2021, 61 ff. verwiesen werden.

<sup>20</sup> Was genau diese Subsidiarität bei einer stichtagsbezogenen Transaktionssteuer wie der GrESt bedeutet, ist aber umstritten. Dies wird deutlich in sog. Signing-Closing-Fällen (siehe unten). Hier bleibt das Hauptsacheverfahren zu BFH, Beschl. v. 9.7.2025 – II B 13/25 (AdV), DStR 2025, 1752 abzuwarten. Im AdV-Verfahren hat der BFH bereits geäußert, dass die Auslegung des Einleitungssatzes bislang höchststrittig nicht geklärt, in der Literatur umstritten und daher das Rangverhältnis zweifelhaft ist. Vgl. hierzu: Becker, BWNotZ 2025, 296 ff.

Entsprechendes; Abs. 2c nimmt jedoch Änderungen im Gesellschafterbestand börsennotierter Gesellschaften aus.

Nach § 1 Abs. 3 GrEStG, der gegenüber Abs. 2a und 2b „subsidiär“ ist,<sup>20</sup> unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Rechtsgeschäft, dass zur unmittelbaren oder mittelbaren Vereinigung von mindestens 90 % der Anteile an einer grundbesitzenden Personen- oder Kapitalgesellschaft führt (Nr. 1). Ferner werden Rechtsgeschäfte erfasst, durch die ein Anspruch auf Übertragung von unmittelbar oder mittelbar vereinigten Anteilen (mindestens 90 %) an einer grundbesitzenden Gesellschaft begründet wird (Nr. 3). Falls es an entsprechenden Rechtsvorgängen fehlt, ist die Vereinigung (Nr. 2) bzw. der Übergang (Nr. 4) maßgeblich.

Die weiter „subsidiäre“ Vorschrift des § 1 Abs. 3a GrEStG unterwirft eine sog. wirtschaftliche Beteiligung von mindestens 90 % an grundbesitzender Gesellschaft der Grunderwerbsteuer.

##### 2. Zurechnung von Grundstücken

All diese Ersatztatbestände setzen eine grundbesitzende Gesellschaft voraus. Maßgeblich ist nach § 1 Abs. 4a GrEStG jedoch nicht die zivilrechtliche Rechtslage oder die wirtschaftliche Zurechnung nach § 39 AO, sondern die grunderwerbsteuerliche Zurechnung. Hat die betreffende Gesellschaft also einen Erwerbsvorgang i. S. d. § 1 Abs. 1 GrEStG getätigt, unterliegt die Anteilsübertragung bereits (Erwerb durch die Gesellschaft) bzw. nicht mehr (Veräußerung durch die Gesellschaft) der Grunderwerbsteuer.<sup>21</sup>

##### Beispiel:

*A ist alleiniger Gesellschafter der grundbesitzenden A-GmbH. In einem ersten Schritt veräußert die A-GmbH das mit einem Bürogebäude bebaute Grundstück an A, der dieses anschließend an die A-GmbH vermietet. Anschließend erwirbt die A-GmbH ein angrenzendes unbebautes Grundstück, um dieses als Mitarbeiterparkplatz zu nutzen. Vor Vollzug beider Grundstückskaufverträge im Grundbuch veräußert A seine Anteile an der A-GmbH an B.*

##### Lösung:

*Im Zeitpunkt des Abschlusses des Anteilskaufvertrags ist die A-GmbH zwar noch zivilrechtliche Eigentümerin des mit dem Bürogebäude bebauten Grundstücks. Dieses ist ihr aber nach § 1 Abs. 4a S. 2 GrEStG nicht mehr grunderwerbsteuerlich zuzurechnen, da A dieses nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG erworben hat. Umgekehrt ist der A-GmbH jedoch das unbebaute Grundstück nach § 1 Abs. 4a S. 1 GrEStG bereits zurechenbar. Dieses unterliegt nach den Ersatztatbeständen des Abs. 2b bzw. 3 der Grunderwerbsteuer.*

#### PRAXISTIPP

##### Formulierung in der Urkunde:

Anteilskaufverträge enthalten üblicherweise eine Erklärung, wonach die Gesellschaft nach gemachten Angaben keinen Grundbesitz hat und auch nicht an grundbesitzenden Gesellschaften beteiligt ist. Vor dem Hintergrund des § 1 Abs. 4a GrEStG und der geldwäscherichtlichen Verpflichtungen (hierzu nachfolgend Teil B.) empfiehlt sich unseres Erachtens, in der Erklärung auf die grunderwerbsteuerliche Zurechnung abzustellen, um einerseits die erforderlichen geldwäscherichtlichen Maßnahmen ergreifen zu können und andererseits sowohl die Beteiligten als auch ihre Berater für die steuerliche Thematik zu sensibilisieren. Die Formulierung könnte beispielsweise wie folgt lauten:

Nach Angaben der Parteien ist der Gesellschaft kein Grundbesitz i. S. d. § 2 GrEStG grunderwerbsteuerlich zuzurechnen. Sie ist auch nicht (un)mittelbar an Gesellschaften beteiligt, denen Grundbesitz i. S. d. § 2 GrEStG grunderwerbsteuerlich zuzurechnen ist.

Wichtig für den Notar ist die Erkenntnis, dass „Gehören“ im grunderwerbsteuerlichen Sinne nicht zwingend identisch ist mit zivilrechtlichem Eigentum. Die Grundbuchlage hat hier keine Aussagekraft.

<sup>21</sup> Vgl. hierzu auch den Haftungsprozess eines Notars vor dem OLG Hamm, BWNotZ 2022, 337 (m. Anm. Becker).

### 3. Signing-Closing-Falle<sup>22</sup>

Bei Veräußerung von Gesellschaftsanteilen kann es unter Umständen zum doppelten Anfall von Grunderwerbsteuer kommen, wenn Signing und Closing auseinanderfallen.

#### Beispiel:

*A veräußert mit notarieller Urkunde vom 1.4.2025 (Signing) sämtliche Geschäftsanteile an der grundbesitzenden A-GmbH an B. Die Abtretung der Anteile steht unter der aufschiebenden Bedingung der vollständigen Kaufpreiszahlung, die am 31.5.2025 (Closing) erfolgt.*

#### Lösung:

*Signing unterliegt als Rechtsgeschäft, das einen Anspruch auf Übertragung von mindestens 90 % der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft begründet, der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG.*

*Closing wiederum unterliegt nach § 1 Abs. 2b GrEStG (Übergang von mindestens 90 % auf einen neuen Gesellschafter) der Grunderwerbsteuer.*

Diese Doppelbesteuerung wird dadurch vermieden, dass der Steuerpflichtige die Aufhebung der Steuerfestsetzung nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG beantragt (§ 16 Abs. 4a GrEStG). Voraussetzung ist allerdings, dass beide Erwerbsvorgänge fristgerecht und in allen Teilen vollständig angezeigt<sup>23</sup> worden sind (§ 16 Abs. 5 S. 2 GrEStG). Fehlt es hieran, bleibt die Doppelbesteuerung bestehen.

#### PRAXISTIPP

##### Anzeigepflichten des Notars:

Der Notar ist im Beispielsfall – neben dem Steuerschuldner – u. E.<sup>24</sup> lediglich zur Anzeige des Vertrags vom 1.4.2025 verpflichtet. Eine gesonderte Anzeigepflicht bezüglich des Closings besteht grundsätzlich nicht. Da die Signing-Closing-Falle teilweise auch den steuerlich beratenen Parteien nicht präsent ist, empfiehlt sich in diesen Fällen, in die Urkunde einen entsprechenden Belehrungshinweis aufzunehmen:

Der Notar hat steuerlich nicht beraten, die Beteiligten jedoch auf die grunderwerbsteuerliche Thematik bei Auseinanderfallen von Signing und Closing („Signing-Closing-Falle“) und das Erfordernis der fristgerechten und vollständigen Anzeige beider Vorgänge zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung mit Grunderwerbsteuer hingewiesen und empfohlen, hinsichtlich der erforderlichen Anzeigen einen steuerlichen Berater hinzuzuziehen.

## B. Geldwäscherechtliche Pflichten im Rahmen der Beurkundung

Der Grundstücksbegriff des GrEStG und der Immobilienbegriff des § 1 Abs. 7a GWG sind nicht identisch, obgleich sie in den überwiegenden Fällen übereinstimmen werden.

Bei der für die Notare besonders relevanten Frage der Beurkundungsverbote ergeben sich jedoch aufgrund der Ungenauigkeiten im GWG Probleme. Einerseits erfasst § 2 Abs. 1 Nr. 10 lit. a) GWG nur den „Kauf und Verkauf von Immobilien“. Andererseits besteht nach § 10 Abs. 9 S. 4 i. V. m. § 12 Abs. 4 S. 1 GWG bei sämtlichen Erwerbsvorgängen nach § 1 GrEStG durch eine der in § 3 Abs. 2

oder 3 GWG genannten juristischen Personen (insbesondere Personengesellschaften,<sup>25</sup> Kapitalgesellschaften und Stiftungen) ein Beurkundungsverbot bei fehlender Vorlage einer Eigentums- und Kontrollstruktur (EKS). Bei einer Vereinigung mit ausländischem Sitz besteht ferner ein Beurkundungsverbot bei fehlender Eintragung im deutschen Transparencyregister (§ 10 Abs. 9 S. 4 i. V. m. § 20 Abs. 1 S. 2 GrEStG), wenn (i) sie Eigentum an einer Immobilie im Inland hält oder erwerben will, (ii) sie einen Vorgang nach § 1 Abs. 3 GrEStG verwirklicht oder (iii) sie eine wirtschaftliche Beteiligung i. S. d. § 1 Abs. 3a GrEStG innehält.

Bei Beteiligungen von in- oder ausländischen Gesellschaften muss der Notar eigenverantwortlich prüfen, ob und, wenn ja, welche geldwäscherechtlichen Verpflichtungen einzuhalten sind. Die FAQs der Bundesnotarkammer<sup>26</sup> bieten hierzu eine gute Leitlinie, können den Notar aber auch in falscher Sicherheit wiegen, wie nachfolgendes Beispiel zeigen wird.

#### Beispiel:

*Der Grundstückseigentümer G verpflichtet sich in notarieller Urkunde gegenüber der C-GmbH zur Bestellung eines Erbbaurechts. Welche geldwäscherechtlichen Verpflichtungen treffen den beurkundenden Notar?*

#### Lösung:

*Nach den FAQs der BNotK unter A. 6. unterfällt die Bestellung eines Erbbaurechts nicht dem GWG. Die BNotK empfiehlt jedoch bei entgeltlicher Bestellung die Einhaltung der allgemeinen Sorgfaltspflichten.*

Dies ist unseres Erachtens *nicht* zutreffend. Der Anspruch der C-GmbH auf Bestellung eines Erbbaurechts ist ein grunderwerbsteuerbarer Vorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 2 Abs. 2 GrEStG. Somit muss nach § 10 Abs. 4 S. 1 i. V. m. § 12 Abs. 4 S. 1 GWG vor Beurkundung zwingend die EKS der C-GmbH vorliegen; anderenfalls besteht ein Beurkundungsverbot. Dass hier ein gewisser Widerspruch zwischen § 2 Abs. 1 Nr. 10 lit. a) GWG (Erbbaurechtsbestellung ist möglicherweise kein [Ver-]Kauf) und § 10 Abs. 4 S. 4 Alt. 1 GWG (erfasst alle grunderwerbsteuerbaren Vorgänge) besteht, weil die Sonderregelung einen eventuell nicht vom Anwendungsbereich des GWG erfassten Fall regelt, führt unseres Erachtens nicht dazu, dass das Beurkundungsverbot unbeachtlich ist.

#### PRAXISTIPP

##### Einholung von EKS und Transparencyregisterauszug:

Vorsorglich sollten daher bei Beteiligung von Gesellschaften und Anhaltspunkten für einen grunderwerbsteuerbaren Vorgang stets die EKS und ein Transparencyregisterauszug eingeholt werden, auch wenn die geldwäscherechtlichen Verpflichtungen dann ggf. übererfüllt werden.

Zudem empfiehlt sich bei Veräußerungen von Gesellschaftsanteilen stets nach grunderwerbsteuerlich zurechnendem Grundbesitz und nicht nach Grundstückseigentum zu fragen (siehe Praxishinweis unter V. 2.).

Auf der anderen Seite darf diese Vorsorge im eigenen Interesse nicht dazu führen, dass den Beteiligten unnötige Pflichten auferlegt werden, obwohl offensichtlich kein grunderwerbsteuerlich relevanter Vorgang gegeben ist.

#### Beispiel:

*An der grundbesitzenden A-GmbH sind seit mehr als zehn Jahren A zu 80 % und B zu 20 % beteiligt. B möchte seine Beteiligung an die liechtensteinische D-GmbH veräußern. Diese legt im Beurkundungstermin einen aktuellen Auszug aus dem liechtensteinischen Transparencyregister sowie die EKS vor. Darf der Notar beurkunden?*

<sup>22</sup> Siehe gleichlautende Erlasse betr. Anwendung des § 1 Abs. 3 Grundsteuer- und Gewerbesteugesetz (GrEStG) vom 5.3.2024, BStBl I 2024, 383 Rn 30 ff.

<sup>23</sup> Siehe ferner Hesse/Werner, DStR 2025, 609; Desens/Krohn, DStR 2024, 1162, jeweils m. w. N.

<sup>24</sup> Die Anzeigepflichten werden Gegenstand eines gesonderten Beitrags dieser Reihe sein.

<sup>25</sup> So auch Wälholz, DNotZ 2024, 324, 332. Sieht man dies anders, sollten zwei Anzeigen gefertigt werden, eine mit Wirkungsmerk, eine weitere ohne Wirkungsmerk. Mit Erfüllung der Zahlungspflichten erfolgt die Wirkungsmerk anzeige bzgl. des Closing. Vgl. dazu auch Becker, BWNotZ 2025, 296, 306.

<sup>26</sup> Herzog/figura, Geldwäschegesetz, 5. Aufl. 2023, § 3 Rn 6.

<sup>27</sup> Zu finden unter: <https://www.bnnotk.de/aufgaben-und-taetigkeiten/geldwaeschebekaempfung> (letzter Zugriff: 10.8.2025).

**Lösung:**

Die Veräußerung von 20 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft mit seit mehr als zehn Jahren unverändertem Gesellschafterbestand ist kein grundwerbsteuerbarer Vorgang. Es ist daher strenggenommen weder die Einholung einer EKS noch die Registrierung der liechtensteinischen D-GmbH im deutschen Transparenzregister erforderlich. Der Notar darf die Beurkundung nicht aufgrund der Regelungen des GWG ablehnen.

### C. Bedingung, Befristungen, Genehmigungserfordernis

Grundsätzlich entsteht die Grunderwerbsteuer mit Verwirklichung des Erwerbsvorgangs, beim typischen Fall des Kaufvertrags (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG) mit wirksamem Abschluss des schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts.<sup>27</sup>

Abweichend hiervon entsteht die Grunderwerbsteuer nach § 14 GrEStG bei aufschiebend bedingtem Erwerbsvorgang mit Bedingungseintritt (Nr. 1) und bei genehmigungsbedürftigen Erwerbsvorgängen (z. B. GrdstVG, Verwalterzustimmung, Sanierungsgenehmigung, gerichtliche Genehmigung, vollmachtloser Vertreter<sup>28</sup>) mit Erteilung der Genehmigung (Nr. 2).

§ 14 Nr. 1 GrEStG erfasst allerdings nur aufschiebende Bedingungen bezüglich der schuldrechtlichen Übertragungsverpflichtung. Nicht erfasst werden daher die auflösende Bedingung, die (aufschiebende) Befristung oder die aufschiebende Bedingung einzelner Abreden (beispielsweise die Fälligkeitsbestimmungen); in diesen Fällen entsteht die Grunderwerbsteuer sofort.

Auch bei Vereinbarung eines Rücktrittsrechts entsteht die Grunderwerbsteuer sofort. Bei Rückgängigmachung aufgrund des Rücktritts kann die Grunderwerbsteuer unter den Voraussetzungen des § 16 GrEStG aufgehoben werden. In Fällen, in denen mit erheblichen Verzögerungen beim Vollzug zu rechnen ist (beispielsweise fehlender Erbnachweis, laufendes Bebauungsplanverfahren, fehlende Baugenehmigung), sollte daher mit den Beteiligten erörtert werden, ob zur Vermeidung der sofortigen Entstehung von Grunderwerbsteuer anstelle eines Rücktrittsrechts eine aufschiebende Bedingung vereinbart werden soll.

**Beispiel:**

E ist Erbe der im Grundbuch eingetragenen Grundstückseigentümerin G und möchte das Grundstück veräußern. Der Erbscheinsantrag soll zur Vorurkunde des Notars beantragt werden. Das zuständige Nachlassgericht benötigt erfahrungsgemäß mehrere Monate für die Erteilung des Erbscheins. Der Käufer möchte die Grunderwerbsteuer so spät wie möglich bezahlen.

**Lösung:**

Wird der Kaufvertrag unter die aufschiebende Bedingung der Erteilung eines Alleinerbscheins für E gestellt, wird der Kaufvertrag erst mit Erbscheinerteilung wirksam und die Grunderwerbsteuer entsteht nach § 14 Nr. 1 GrEStG auch erst in diesem Zeitpunkt.

**PRAXISTIPP****Gestaltung in der Urkunde:**

Bei der Gestaltung ist darauf zu achten, dass der gesamte Kaufvertrag mit Ausnahme der Regelungen zur Vormerkung, zur Auflösung und zu den Vollzugsvollmachten aufschiebend bedingt ist. Ferner sollte eine Regelung aufgenommen werden, wonach die aufschiebende Bedingung endgültig ausfällt, wenn sie nicht bis zu einem bestimmten Zeitpunkt eingetreten ist, und

<sup>27</sup> Zu weiteren Einzelheiten der jeweiligen Erwerbsvorgänge siehe OFD Nordrhein-Westfalen v. 8.1.2025 – S 4539-2015/0001, BeckVerw 294118.

<sup>28</sup> Bei Handeln eines Vertreters mit Vollmacht in nicht grundbuchtauglicher Form ist der Vertrag zivilrechtlich wirksam und die Grunderwerbsteuer entsteht sofort.

wer in diesem Fall die Kosten trägt. Auch sollte der Notar bevollmächtigt werden, den Bedingungseintritt durch Eigenurkunde festzustellen. Zudem sollte, falls der Vollzug bis zum Bedingungseintritt auf Weisung der Parteien ausgesetzt wird, über die damit verbundenen (Rang-)Risiken belehrt werden.

### D. Prüfungsschema zur Grunderwerbsteuer<sup>29</sup>

**1. Prüfungsschritt: Grunderwerbsteuerbarkeit (§§ 1 und 2 GrEStG)**

- Vorliegen eines Grundstücks i. S. d. § 2 GrEStG
- Grundsatz: Rechtsträgerwechsel an einem Grundstück
- Ergänzungstatbestand: Wechsel im Gesellschafterbestand einer Personen- oder Kapitalgesellschaft, zu deren Vermögen ein Grundstück gehört

**2. Prüfungsschritt: Steuerpflicht bzw. Steuerfreiheit (§§ 3 bis 6a GrEStG)**

- sachliche und personenbezogene Steuerbefreiungen des § 3 GrEStG
- Steuerbefreiung bei Grundstücksübertragungen zwischen Gesamthandsgemeinschaften und Gesamthändlern nach §§ 5 und 6 GrEStG
- Steuerbefreiung bei Konzernumstrukturierungen nach § 6a GrEStG

**3. Prüfungsschritt: Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer (§§ 8 und 9 GrEStG)**

- Grundsatz: Gegenleistung (§ 8 Abs. 1 GrEStG)
- Bei fehlender Gegenleistung (insbesondere Umwandlung): Grundbesitzwert (§ 8 Abs. 2 GrEStG)
- Kaufpreisteil für mitverkaufte bewegliche Gegenstände gehört nicht zur Gegenleistung

**4. Prüfungsschritt: Steuersatz**

- Grundsatz: nach § 11 Abs. 1 GrEStG (nur noch Bayern)
- Aber: Sonderregelungen aller übrigen Bundesländer

**5. Prüfungsschritt: Steuerschuldner (§ 13 GrEStG)**

- Grundsatz: Gesamtschuldnerschaft aller Vertragsteile (§ 13 Nr. 1 GrEStG)
- Sonderregelung z. B. bei Veränderungen im Gesellschafterbestand von Personen- und Kapitalgesellschaften (§ 13 Nr. 5 bis 8 GrEStG)

### F. Steuerbefreiungen

Die Reihe wird in einem der nächsten Hefte mit einem Beitrag zu den Steuerbefreiungen des § 3 GrEStG fortgesetzt.

**Dr. Konrad Grünwald,**  
Diplom-Finanzwirt (FH), ist Notarassessor  
in Wendlingen am Neckar.  
E-Mail: konrad.gruenwald@notarkammer-bw.de



**Dr. Peter Becker**  
LL.M. (Tax), (Steuerwissenschaften),  
M.B.A. (International Taxation) ist Notar  
in Schwäbisch Gmünd.  
E-Mail: peter.becker@notare-denkbecker.de



<sup>29</sup> Angelehnt an Riedel/Hillers, SteuerStud 2024, 498.



## rechtsprechung

### BGH

#### Zur Grundbuchfähigkeit von noch nicht gezeugten Personen (nondum concepti)

Eine noch nicht gezeugte Person kann Inhaberin eines – durch ihre Lebendgeburt bedingten – Grundpfandrechts sein und ein solches erwerben. Daher ist die Eintragung eines Grundpfandrechts zugunsten noch nicht gezeugter Nachkommen in das Grundbuch nicht inhaltlich unzulässig i. S. v. § 53 Abs. 1 S. 2 GBO.

#### (amtlicher Leitsatz)

**BGH, Beschl. v. 26.6.2025 – V ZB 48/24**

GBO §§ 19, 22 Abs. 1 S. 1, 53 Abs. 1 S. 2; BGB §§ 1, 1882, 2101 Abs. 1, 2106 Abs. 2, 2109 Abs. 1 S. 2 Nr. 2, 2128 Abs. 1

#### Entscheidung:

Zusammengefasst lag der Entscheidung des BGH folgender Sachverhalt<sup>1</sup> zugrunde:

Die Antragstellerin hat ihre verstorbene Mutter (nachfolgend: Erblasserin) als Vorerbin beerbt. Im Testament der Erblasserin hieß es unter anderem:

*„Nacherbfolge ist angeordnet. Sie tritt mit dem Tod der Vorerbin ein. Nacherben sind die Kinder der Vorerbin, ersetztweise ihre Geschwister.“*

Zum Nachlass gehörte unter anderem ein Grundbesitz, den die Antragstellerin unter der vormundschaftsgerichtlichen Auflage, den Kaufpreis mündelsicher anzulegen, veräußerte. Zur Erfüllung dieser Auflage bewilligte die – zu diesem Zeitpunkt weiterhin kinderlose – Antragstellerin an einem anderen in ihrem Eigentum befindlichen Grundbesitz eine brieflose Grundschuld. Gläubiger der Grundschuld sind laut eingetragenen Vermerk die „Nacherben der [Erblasserin]. Diese sind die Kinder [der Antragstellerin] ..., ersetztweise [die Geschwister] ..., in Erbengemeinschaft“. Ferner gab die Antragstellerin in der Bewilligungsurkunde an, kinderlos zu sein. Die Grundschuld wurde zugunsten der vorgenannten Vorerben im Grundbuch eingetragen.

Unter Beifügung notariell beglaubigter Löschungsbewilligungen ihrer Geschwister hat die Antragstellerin ca. 20 Jahre später die Löschung der eingetragenen Grundschuld beantragt und an Eides statt versichert, weder leibliche noch an Kindes statt angenommene Kinder zu haben. Ferner gab die Antragstellerin an, altersbedingt keine Kinder mehr zu bekommen. Das Grundbuchamt hat der Antragstellerin per Zwischenverfügung aufgegeben, eine Löschungsbewilligung von einem für etwaige unbekannte Nacherben zu bestellenden Pfleger beizubringen. Dem ist die Antragstellerin nicht nachgekommen. Das Amtsgericht – Grundbuchamt – hat daraufhin den Löschungsantrag zurückgewiesen. Die dagegen gerichtete Beschwerde der Antragstellerin hat das Oberlandesgericht zurückgewiesen. Mit der zugelassenen Rechtsbeschwerde verfolgt die Antragstellerin ihr Löschungsbegehr weiter.

Der BGH bestätigte die abweisende Entscheidung des Oberlandesgerichts, da dem Löschungsbegehr unter keinem rechtlichen Gesichtspunkt statzugeben gewesen sei. Eine Löschung gemäß § 53 Abs. 1 S. 2 GBO scheide aus, weil es sich bei der eingetragenen Grundschuld um eine ihrem Inhalt nach zulässige Eintragung handele. Es sei grundbuchrechtlich zulässig, ein Grundpfandrecht für noch nicht gezeugte Nachkommen (nondum concepti) einzutragen. Unter Bezugnahme auf Entscheidungen des Rechtsgerichts<sup>2</sup> sowie den Willen des historischen Gesetzgebers<sup>3</sup> begründet der BGH die Grundbuchfähigkeit im Wesentlichen damit, dass das Gesetz dem nondum conceptus in verschiedenen Rechtsnormen – vorbehaltlich seiner Lebendgeburt – unentziehbare Rechtspositionen einräumt, die ebenfalls gesichert werden können.

Auch eine Löschung nach § 22 Abs. 1 S. 1 GBO komme nach dem BGH nicht in Betracht, weil die Unrichtigkeit nicht nachgewiesen sei. Mit einer für das Grundbuchverfahren genügenden

<sup>2</sup> RG, Urt. v. 14.10.1905 – V 90/05, RGZ 61, 355; RG, Beschl. v. 9.3.1907 – V 27/07, RGZ 277.

<sup>3</sup> Motive zu dem Entwurfe eines Bürgerlichen Gesetzbuches für das Deutsche Reich, Band III., Sachenrecht, S. 641.

<sup>1</sup> Vollständiger Sachverhalt abgedruckt bei OLG Köln, Beschl. v. 27.8.2024 – I-2 Wx 144/24, juris.

Gewissheit könne nicht ausgeschlossen werden, dass zum Zeitpunkt des Nacherbenfalls Kinder der Antragstellerin vorhanden sein werden. Der BGH lässt ausdrücklich offen, ob – so wie in neuerer Rechtsprechung<sup>4</sup> und Literatur<sup>5</sup> teilweise angenommen wird – aufgrund der sich stetig weiterentwickelnden Reproduktionsmedizin auch bei Frauen von über 60 Jahren nicht mehr ausgeschlossen werden könne, dass diese noch leibliche Abkömmlinge bekommen. Der BGH verneint die Voraussetzungen des § 22 Abs. 1 S. 1 GBO vielmehr damit, dass bei Auslegung des Grundbucheintrags der Begriff „Kinder“ so zu verstehen sei, dass dieser auch Adoptivkinder erfasse. Bei der Auslegung des Inhalts einer Grundbucheintragung sei vorrangig auf Wortlaut und Sinn abzustellen, wie er sich für einen unbefangenen Betrachter als nächstliegende Bedeutung ergebe. Vor dem Hintergrund dieser Auslegung sei es jedoch nicht offensichtlich ausgeschlossen, dass die Antragstellerin jedenfalls ein minderjähriges Kind annehmen könne. Insbesondere existiere keine gesetzliche Altershöchstgrenze für die Annahme eines Kindes. § 1743 BGB sieht lediglich eine Mindestaltsgrenze vor. Es existiere zudem kein Erfahrungssatz dahingehend, dass die Adoption eines Minderjährigen durch eine über 60 Jahre alte Person in Deutschland ausgeschlossen ist.

Eine Löschung aufgrund Löschungsbewilligungen gemäß §§ 19, 46 GBO lehnt der BGH schließlich ebenfalls ab, da neben der Löschungsbewilligung der Geschwister auch eine Löschungsbewilligung der als Nacherben eingetragenen „Kinder“ erforderlich sei. Diese müsse gemäß §§ 1882, 1850 Nr. 1 BGB durch einen zu bestellenden Pfleger mit betreuungsgerichtlicher Genehmigung abgegeben werden.

#### Anmerkung:

Begeht eine Partei die Löschung einer Eintragung im Grundbuch, sieht die Grundbuchordnung im Wesentlichen drei Wege zur Umsetzung dieses Begehrens vor. Erstens: Sämtliche von der begehrten Löschung betroffenen Personen erteilen die gemäß §§ 19, 46 GBO erforderliche Löschungsbewilligung. Dabei ergibt sich wegen § 891 BGB aus dem Grundbuch selbst, welche Person die Bewilligung zu erteilen hat, da es nach herrschender Auffassung allein auf die formelle Buchposition ankommt.<sup>6</sup> Sind mehrere Personen betroffen, ist die Bewilligung aller Betroffenen erforderlich; fehlt die Bewilligung eines Betroffenen, ist die Löschung eines mehreren zustehenden Rechts grundsätzlich unzulässig.<sup>7</sup> Zweitens: Fehlt die Bewilligung gemäß § 19 GBO, erfolgt eine Berichtigung des Grundbuchs gemäß § 22 GBO, wenn die Unrichtigkeit in grundbuchrechtlicher Form (§ 29 GBO) nachgewiesen wird. Drittens: Nach § 53 Abs. 1 S. 2 GBO ist eine Eintragung von Amts wegen zu löschen, wenn sie sich ihrem Inhalt nach als unzulässig erweist. Eine Bewilligung der Betroffenen ist hier ebenfalls nicht erforderlich.

Auch das Beschwerdegericht und der BGH haben sich in dieser grundbuchrechtlichen Trias bewegt und zutreffend das Löschungsbegehren für unbegründet gehalten. Eine Löschung von Amts wegen gemäß § 53 Abs. 1 S. 2 GBO ist zu verneinen, da sich die Eintragung der Grundschuld zugunsten der noch nicht gezeugten Kinder nicht als unzulässig erweist. Inhaltlich unzulässig ist eine Eintragung unter anderem, die einen Rechtszustand ver-

lautbart, den es nicht geben kann, wobei sich die Unzulässigkeit aus dem Eintragungsvermerk selbst oder den zulässig in Bezug genommenen Eintragungsunterlagen ergeben muss.<sup>8</sup> Eine solche Unzulässigkeit ist bei Grundbucheinträgen anzunehmen, die zwar – wie hier in Form einer Grundschuld – ein an sich eintragungsfähiges Recht verlautbaren, als Berechtigten jedoch einen nicht grundbuchfähigen Träger ausweisen.<sup>9</sup> Mit anderen Worten: Eine unzulässige Eintragung i. S. v. § 53 Abs. 1 S. 1 GBO liegt insbesondere dann vor, wenn zugunsten eines Berechtigten ein Recht eingetragen ist, dessen Erwerb ihm abstrakt-generell aus materiell-rechtlichen Gründen nicht möglich ist und ihm deshalb die erforderliche Grundbuchfähigkeit fehlt.<sup>10</sup>

Genau hier setzt der BGH dogmatisch an und bestätigt die Grundbuchfähigkeit einer noch nicht gezeugten Person zutreffend mit folgender Überlegung: Die Grundbuchfähigkeit hängt aufgrund der dienenden Funktion des Grundbuchs entscheidend davon ab, ob die noch nicht gezeugte Person nach materiellem Recht eine Grundschuld hätte erwerben können (Erwerbsfähigkeit).<sup>11</sup> Dies ist zu bejahen, da noch nicht gezeugte Personen durch einen Vertrag zugunsten Dritter bindend bedacht werden (§§ 328, 331 Abs. 2 BGB) und Nacherben (§§ 2101 Abs. 1, 2106 Abs. 2, 2109 Abs. 1 Nr. 2 BGB) oder Vermächtnisnehmer (§§ 2162 Abs. 2, 2178 BGB) sein können.<sup>12</sup> Trotz fehlender Rechtsfähigkeit gemäß § 1 BGB wird dem nondum conceptus also eine – bedingt durch seine Lebendgeburt – gesicherte Rechtsposition zuerkannt.<sup>13</sup> Erkennt das Gesetz jedoch eine solche Rechtsposition an, müssen auch Mittel und Wege gegeben werden, um die zukünftigen Rechte wirksam zu sichern.<sup>14</sup> Dem Einwand, der Annahme einer Erwerbsfähigkeit stehe entgegen, dass die für den Erwerb einer Grundschuld erforderliche dingliche Einigung von der noch nicht gezeugten Person nicht abgegeben werden könne, ist unter Hinweis auf die Bestellung eines Pflegers gemäß § 1882 S. 2 BGB zu begegnen, der die erforderlichen Willenserklärungen für den nondum conceptus abgibt und entgegennimmt.<sup>15</sup>

Mit seiner Entscheidung setzt der BGH konsequent eine Rechtsprechungslinie fort, die durch das Reichsgericht angestoßen wurde. Bereits das Reichsgericht hat unter Hinweis auf die dienende Funktion des Grundbuchs sowie auf das praktische Sicherungsbedürfnis entschieden, dass zugunsten des nondum conceptus eine Hypothek bewilligt und eingetragen werden kann.<sup>16</sup> Diese Entscheidung ist in der Literatur auf breite Zustimmung gestoßen.<sup>17</sup> Auch der historische Gesetzgeber hat in den Motiven zu „dem Entwurf eines Bürgerlichen Gesetzbuches für das Deutsche Reich“ ausdrücklich das Sicherungsbedürfnis des nondum conceptus anerkannt. Dort heißt es:

<sup>8</sup> BGH, Beschl. v. 21.10.2021 – V ZB 52/20, FGPrax 2022, 49; BGH, Beschl. v. 13.2.2025 – V ZB 26/23, DNotZ 2025, 369; BGH, Beschl. v. 26.6.2025 – V ZB 48/24, juris.

<sup>9</sup> Bauer/Schaub/Kilian, § 19 GBO Rn 74; BGH, Beschl. v. 26.6.2025 – V ZB 48/24, juris.

<sup>10</sup> Bauer/Schaub/Kilian, § 19 GBO Rn 74; BGH, Beschl. v. 26.6.2025 – V ZB 48/24, juris.

<sup>11</sup> BGH, Beschl. v. 26.6.2025 – V ZB 48/24, juris.

<sup>12</sup> Neuner, JuS 2019, 1, 2 ff.; BGH, Beschl. v. 26.6.2025 – V ZB 48/24, juris.

<sup>13</sup> Neuner, JuS 2019, 1, 5 ff. m. w. N.; BGH, Beschl. v. 26.6.2025 – V ZB 48/24, juris; BeckOGK/Hartmann, § 2101 BGB Rn 12 ff.; Staudinger/Avenarius, § 2101 BGB Rn 10. m. j. w. N.

<sup>14</sup> BGH, Beschl. v. 26.6.2025 – V ZB 48/24, juris.

<sup>15</sup> BGH, Beschl. v. 26.6.2025 – V ZB 48/24, juris; BeckOGK/Hartmann, § 2101 BGB Rn 13.

<sup>16</sup> RG, Urt. v. 14.10.1905 – V 90/05, RGZ 61, 355; RG, Beschl. v. 9.3.1907 – V 27/07, RGZ, 277.

<sup>17</sup> Neuner, JuS 2019, 1, 4 m. w. N.; BeckOGK/Hartmann, § 2101 BGB Rn 13; Staudinger/Kannowski, § 1 BGB Rn 25; Staudinger/Avenarius, § 2101 BGB Rn 10.

<sup>4</sup> OLG Hamm, Beschl. v. 15.12.2015 – 15 W 514/15, ZEV 2016, 200.

<sup>5</sup> Bremkamp, RNotZ 2011, 36, 37 f.; Neukirchen, RNotZ 2018, 357, 362; MüKo/Lieder, § 2101 BGB Rn 13; Staudinger/Avenarius, § 2101 BGB Rn 13.

<sup>6</sup> BGH, Beschl. v. 13.9.2000 – V ZB 14/00, NJW 2000, 3643; BeckOK/Holzer, § 19 GBO Rn 61 m. w. N.

<sup>7</sup> BGH, Beschl. v. 26.6.2025 – V ZB 48/24, juris m. w. N.

*„Der Gläubiger aber ist hinlänglich bestimmt, wenn das Grundbuch ergibt, daß die Eintragung für die künftigen Abkömmlinge einer dem Namen nach bezeichneten Person erfolgt ist. Sofern also nach anderweitigen Vorschriften auf den Fall, daß diese Person Abkömmlinge erhält, für dieselben eine Forderung begründet werden kann, muß das Grundbuchrecht die Bestellung einer Hypothek für eine solche Forderung ermöglichen.“<sup>18</sup>*

Eine ähnliche Interessenlage besteht in den Fällen, in denen dem nondum conceptus etwa durch einen Vertrag zugunsten Dritter gemäß §§ 328, 331 Abs. 2 BGB ein vormerkungsfähiger Anspruch eingeräumt wird. Auch hier lässt sich unter Hinweis auf die dienende Funktion des Grundbuchs sowie auf die wirtschaftliche Sicherungsbedürftigkeit annehmen, dass zugunsten des nondum conceptus die Eintragung einer Vormerkung möglich sein muss.<sup>19</sup> Erforderlich ist allerdings, dass der nondum conceptus aufgrund des grundbuchrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes nach sachlichen Gründen eindeutig bestimmbar ist.<sup>20</sup> Dies ist mit Blick auf die historischen Gesetzesmaterialien dann der Fall, wenn sich aus dem Grundbuch ergibt, dass die Eintragung für die künftigen Abkömmlinge einer dem Namen nach bezeichneten Person erfolgt ist.<sup>21</sup> Mit anderen Worten: Der nondum conceptus wird bei der Eintragung ins Grundbuch durch die Nennung seiner Eltern hinreichend individualisiert.<sup>22</sup>

Die Entscheidung des BGH darf jedoch keineswegs dahingehend verstanden werden, dass der Weg zu einer generellen Erwerbs- und Eintragungsfähigkeit geebnet ist. In den Fällen, in denen die Rechtsordnung keine unentziehbare materiell-rechtliche Position einräumt, besteht kein Sicherungsbedürfnis, sodass eine Eintragungsfähigkeit zu verneinen ist. Insoweit ist es nur konsequent, die Schenkung eines Gesellschaftsanteils durch einen Vertrag zugunsten Dritter an einen nondum conceptus nicht vor der Geburt in das Handelsregister einzutragen.<sup>23</sup> Ein Gesellschafterwechsel kann nämlich erst dann eingetragen werden, wenn er vollzogen ist. Da die Rechtsposition des nondum conceptus unter der Bedingung der Lebendgeburt steht, kann der Gesellschafterwechsel frühestens mit der Geburt vollzogen sein.<sup>24</sup> In der Zwischenzeit entsteht ein Schwebezustand, dessen Beendigung ungewiss ist. Ein praktisches oder rechtliches Bedürfnis, diesen Schwebezustand durch eine Eintragung im Handelsregister festzuhalten, ist nicht erkennbar. Ganz im Gegenteil: Die Eintragung eines noch nicht wirksam gewordenen und damit ungewissen künftigen Rechtserwerbs ist mit den Prinzipien der Registerwahrheit und Registerklarheit nicht vereinbar.<sup>25</sup> Insbesondere würde eine solche vorauselende Eintragung die Gefahr eines herrenlos gewordenen Gesellschaftsanteils heraufbeschwören, sollte es nicht zu einer Lebendgeburt kommen.<sup>26</sup>

Es ist aufgrund des Vorgesagten zudem konsequent, eine Löschung aufgrund einer Bewilligung gemäß §§ 19, 46 GBO abzulehnen, da die nach § 19 GBO erforderlichen Bewilligungserklärungen nicht von sämtlichen Betroffenen vorlagen. Erkennt man die grundpfandrechtliche Erwerbsfähigkeit und damit auch die Grundbuchfähigkeit des nondum conceptus an, ist dieser aufgrund seiner formellen Buchposition ebenfalls Betroffener i. S. d. § 19 GBO. Die danach erforderliche Löschungsbewilligung ist gemäß §§ 1882, 1850 Nr. 1 BGB durch einen Pfleger mit betreuungsgerichtlicher Genehmigung abzugeben.<sup>27</sup>

#### PRAXISTIPP

##### Ablauf der Nacherbschaft nach 30 Jahren:

Einer Löschungsbewilligung gemäß §§ 1882, 1850 Nr. 1 BGB bedarf es nicht, wenn die 30-jährige Frist des § 2109 Abs. 1 S. 1 BGB abgelaufen ist.<sup>28</sup>

Schließlich ist dem BGH darin beizupflichten, dass in der ihm vorliegenden Konstellation die Unrichtigkeit des Grundbuchs nicht hinreichend in grundbuchrechtlicher Form nachgewiesen wurde. An den Nachweis der Unrichtigkeit sind strenge Anforderungen zu stellen. Nach ständiger Rechtsprechung des BGH sind alle Möglichkeiten, die der Richtigkeit der begehrten Berichtigung entgegenstehen können, auszuräumen.<sup>29</sup> Lediglich ganz entfernte Möglichkeiten sollen unschädlich sein.<sup>30</sup> Gemessen hieran muss feststehen, dass der nondum conceptus nicht mehr geboren werden oder entstehen kann.<sup>31</sup> Dies leuchtet ein, da in den Nacherbschaftskonstellationen bis zum Eintritt des Nacherfalls ein Schwebezustand besteht. Dieser endet erst, wenn feststeht, dass der Bedachte nicht mehr geboren werden oder entstehen kann. Erst dann fällt die Grundschrift endgültig weg und das Grundbuch wird unrichtig.<sup>32</sup>

Erneut lässt der BGH jedoch die Frage offen, ob eine eidesstattliche Versicherung im Grundbuchverfahren ein taugliches Mittel darstellt, um den Unrichtigkeitsnachweis gemäß § 22 GBO zu führen. Zweifel an der Tauglichkeit äußerte der BGH bereits in einer früheren Entscheidung<sup>33</sup> und begründete diese im Wesentlichen damit, dass eine richterrechtlich zugelassene Versicherung an Eides statt im Vergleich zu einfachen Erklärungen nur dann eine höhere Richtigkeitsgewähr bieten würde, wenn sie strafbewährt wäre.<sup>34</sup> Dies setzt jedoch voraus, dass das Grundbuchamt als eine zur Abnahme einer Versicherung an Eides statt zuständige Behörde i. S. d. §§ 156, 161 StGB anzusehen ist.<sup>35</sup> Mit Blick auf das verfassungsrechtliche Bestimmtheitserfordernis aus Art. 103 Abs. 2 GG, wonach die Strafbarkeit eines Verhaltens und die mögliche Strafe hinreichend bestimmt in einem (Parlaments-)Gesetz geregelt sein müssen,<sup>36</sup> zweifelt der BGH an, ob es sich bei dem Grundbuchamt tatsächlich um eine zur Abnahme von eidesstattlichen Versicherungen befugte Behörde

<sup>18</sup> Motive zu dem Entwurf eines Bürgerlichen Gesetzbuches für das Deutsche Reich, Band III., Sachenrecht, S. 641.

<sup>19</sup> LG Passau, Beschl. v. 20.3.2003 – 2 T 201/02, MittBayNot 2004, 362; Keller, DNotZ 2011, 99, 108; Neuner, JuS 2019, 1, 4; Staudinger/Keseler, § 883 BGB Rn 92 m. w. N.

<sup>20</sup> LG Passau, Beschl. v. 20.3.2003 – 2 T 201/02, MittBayNot 2004, 362.

<sup>21</sup> LG Passau, Beschl. v. 20.3.2003 – 2 T 201/02, MittBayNot 2004, 362.

<sup>22</sup> Neuner, JuS 2019, 1, 4.

<sup>23</sup> OLG Celle, Beschl. v. 30.1.2018 – 9 W 13/18, NZG 2018, 303; MüKo/Spickhoff, § 1 BGB Rn 32, 52.

<sup>24</sup> OLG Celle, Beschl. v. 30.1.2018 – 9 W 13/18, NZG 2018, 303; MüKo/Spickhoff, § 1 BGB Rn 32, 52.

<sup>25</sup> OLG Celle, Beschl. v. 30.1.2018 – 9 W 13/18, NZG 2018, 303; MüKo/Spickhoff, § 1 BGB Rn 32, 52.

<sup>26</sup> OLG Celle, Beschl. v. 30.1.2018 – 9 W 13/18, NZG 2018, 303; MüKo/Spickhoff, § 1 BGB Rn 32, 52.

<sup>27</sup> BGH, Beschl. v. 26.6.2025 – V ZB 48/24, juris.

<sup>28</sup> MüKo/Lieder, § 2101 BGB Rn 13; BeckOK/Litzenburger, § 2101 BGB Rn 3; Staudinger/Avenarius, § 2101 BGB Rn 13.

<sup>29</sup> BGH, Beschl. v. 21.1.2016 – V ZB 43/15, MittBayNot 2017, 374; BGH, Beschl. v. 26.6.2025 – V ZB 48/24, juris.

<sup>30</sup> BGH, Beschl. v. 21.1.2016 – V ZB 43/15, MittBayNot 2017, 374; BGH, Beschl. v. 26.6.2025 – V ZB 48/24, juris; Bauer/Schaub/Schäfer, § 22 GBO Rn 171; BeckOK/Holzer, § 22 GBO Rn 59.

<sup>31</sup> MüKo/Lieder, § 2101 BGB Rn 13; BeckOK/Hartmann, § 2101 BGB Rn 14; BGH, Beschl. v. 26.6.2025 – V ZB 48/24, juris.

<sup>32</sup> MüKo/Lieder, § 2101 BGB Rn 13; BeckOK/Hartmann, § 2101 BGB Rn 14; BGH, Beschl. v. 26.6.2025 – V ZB 48/24, juris.

<sup>33</sup> BGH, Beschl. v. 10.2.2022 – V ZB 87/2, DNotZ 2022, 530.

<sup>34</sup> BGH, Beschl. v. 10.2.2022 – V ZB 87/2, DNotZ 2022, 530.

<sup>35</sup> BGH, Beschl. v. 10.2.2022 – V ZB 87/2, DNotZ 2022, 530.

<sup>36</sup> BeckOK/Radtke, Art. 103 GG Rn 23 m. w. N.

i. S. d. §§ 156, 161 StGB handelt. Denn die Abnahme einer eidesstattlichen Versicherung durch das Grundbuchamt ist, wie etwa in § 35 Abs. 3 S. 2 GBO, nur in Ausnahmefällen geregelt; eine allgemeine Befugnis zur Abnahme von eidesstattlichen Versicherungen sieht die GBO gerade nicht vor.<sup>37</sup>

Gleichzeitig verdeutlicht der BGH, wie streng die Anforderungen an den Unrichtigkeitsnachweis tatsächlich sind. Unabhängig von der Frage, ob die eidesstattliche Versicherung ein zulässiges Mittel ist, genügte ihm die abgegebene Versicherung bereits inhaltlich nicht, da sie kein ausreichender Nachweis dafür sei, dass die Antragstellerin künftig keine Kinder haben wird.<sup>38</sup> Dies verdient uneingeschränkte Zustimmung. Die eidesstattliche Versicherung dient in erster Linie als Mittel zur Glaubhaftmachung von Tatsachen<sup>39</sup> und bezieht sich dementsprechend auf konkrete Geschehnisse oder Zustände der Vergangenheit oder Gegenwart, die dem Beweis zugänglich sind.<sup>40</sup> Ob die Antragstellerin zum Zeitpunkt der Nacherfolge Kinder haben wird, ist ein zukünftiger Umstand, der im Zeitpunkt der Abgabe der eidesstattlichen Versicherung nicht mit den Mitteln des Beweises nachgewiesen werden kann. Solche Umstände können richtigerweise nicht Gegenstand einer eidesstattlichen Versicherung sein.<sup>41</sup>

Auch der reproduktionsmedizinische Fortschritt trägt dazu bei, dass man auf eine vom Pfleger abzugebende und betreuungsgerichtlich zu genehmigende Löschungsbewilligung gemäß §§ 1882, 1850 Nr. 1 BGB praktisch nicht verzichten können. Statistisch endet die weibliche Fruchtbarkeit durchschnittlich zwar bei einer Altersgrenze von 51,4 Jahren, allerdings ermöglicht die Reproduktionsmedizin mittlerweile eine künstliche Befruchtung nach Einsetzen der Menopause, sodass sich beim Alter von angehenden Müttern keine Grenzen ziehen lassen.<sup>42</sup> Da im grundbuchlichen Antragsverfahren gemäß § 29 Abs. 1 GBO grundsätzlich nur der Urkundenbeweis zulässig ist, kommt eine Beweisaufnahme durch Einholung von Sachverständigengutachten oder Vernehmung von Beteiligten oder Zeugen nicht in Betracht.<sup>43</sup> Wird die Grundschrift – wie hier – zusätzlich so allgemein bewilligt, dass der Begriff „Kinder“ auch Adoptivkinder erfasst, lässt sich der Unrichtigkeitsnachweis gemäß § 22 GBO angesichts einer fehlenden Höchstaltersgrenze für eine Adoption praktisch nicht mehr führen. Es bleibt dann nur noch der Weg über eine Löschung gemäß §§ 19, 46 GBO, wofür eine Löschungsbewilligung gemäß §§ 1882, 1850 Nr. 1 BGB erforderlich ist.

Notarassessor Dr. Samad Zarifkar, Berlin

<sup>37</sup> BGH, Beschl. v. 10.2.2022 – V ZB 87/2, DNotZ 2022, 530 m. w. N.

<sup>38</sup> BGH, Beschl. v. 10.2.2022 – V ZB 87/2, DNotZ 2022, 530.

<sup>39</sup> MüKo/Müller, § 156 StGB Rn 8 m. w. N.; OLG Hamm, Beschl. v. 15.12.2015 – 15 W 514/15, ZEV 2016, 200.

<sup>40</sup> MüKo/Regge/Pegel, § 186 StGB Rn 5 m. w. N.; OLG Hamm, Beschl. v. 15.12.2015 – 15 W 514/15, ZEV 2016, 200.

<sup>41</sup> OLG Hamm, Beschl. v. 15.12.2015 – 15 W 514/15, ZEV 2016, 200.

<sup>42</sup> Bremkamp/RNotZ 2011, 36, 37; OLG Hamm, Beschl. v. 15.12.2015 – 15 W 514/15, ZEV 2016, 200.

<sup>43</sup> OLG Hamm, Beschl. v. 15.12.2015 – 15 W 514/15, ZEV 2016, 200.



## nachrichten

# Nachrichten

### Deutscher Notarverein zu Besuch beim Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft: Notarielle Leistungen in der Rechtsschutzversicherung

Am 18.11.2025 war der DNotV zu Besuch beim Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft e. V. (GDV) und durfte bei der „Fachtagung Rechtsschutzversicherung 2025“ einen Vortrag zum Thema notarielle Leistungen in der Rechtsschutzversicherung halten.

Hierbei ergab sich die Gelegenheit, Vertretern der Versicherungswirtschaft darzustellen, dass die notarielle Beurkundung den Bürgerinnen und Bürgern neben der umfassenden Beratung im Familien- und Erbrecht weiteren Mehrwert bietet: Zusätzlich zur umfassenden Beratung bietet die notarielle Leistung insbesondere die rechts sichere Errichtung von öffentlichen Urkunden mit Beweiskraft und Erbscheinswirkung.

Derzeit erfassen die meisten Rechtsschutzversicherungsbedingungen nur die (anwaltliche/notarielle) Beratung in Familien- und Erbrechtssachen. Die Beschränkung auf reine Beratungsleistungen erschwert es Rechtsschutzversicherten, sich notarielle Leistungen, bei denen die Beratungsleistung mit dem Beurkundungsverfahren abgegrenzt ist, erstatten zu lassen. Das Einbeziehen notarieller Leistungen in die Rechtsschutzversicherung würde einen echten Mehrwert für Versicherte schaffen.

Der DNotV ist zuversichtlich, dass sich – in enger Zusammenarbeit mit den Versicherern – konkrete Verbesserungen für Rechtsschutzversicherte erreichen lassen.

# Personen

### Hamburgische Notarkammer

#### Ernennung zum Notar

Notarassessor *Dr. Simon Koch*, Hamburg, zum 1.11.2025

### Notarkammer Sachsen-Anhalt

#### Ernennung zur Notarin

Notarassessorin *Johanna Birkner*, Schönebeck, zum 1.12.2025

#### Ausscheiden aus dem Notaramt

Notarin *Katrin Radszuweit*, Schönebeck, zum 30.11.2025

# Termine

#### Save the Date:

### 36. Europäische Notarentage

Die österreichischen Notarinnen und Notare laden zu den 36. Europäischen Notarentagen vom 23. bis 24.4.2026 in Salzburg ein:

Europa ist in Bewegung. Die Europäische Kommission von der Leyen II hat zu Beginn ihrer Amtszeit zahlreiche Konsultationen durchgeführt und erste Initiativen auf den Weg gebracht. Nun werden Richtungentscheidungen erwartet. Wohin entwickeln sich jene Rechtsbereiche, die zu den Tätigkeitsfeldern des Notariats gehören?

Ein 28. gesellschaftsrechtliches Regime ist in Vorbereitung. Die EU-Erbrechtsverordnung soll evaluiert werden. Daneben spielen technische Entwicklung, insbesondere der Einsatz künstlicher Intelligenz im Notariat, eine immer größere Rolle. Diese Themen werden nun in den Mittelpunkt der Fachtagung am 24.4.2026 gerückt: Notariat2030@EU – Weichenstellungen für Europas rechtspolitische Prioritäten.

Viele Zukunftsfragen sind offen und sollen diskutiert werden.

Wird das 28. Regime den notwendigen Rahmen für EU-weit verlässliche, rechts sichere Unternehmensformen bringen, der die Vielzahl an rechts-, sozial- und wirtschaftspolitischen Interessen berücksichtigt? Ist die EU-Erbrechtsverordnung nach mehr als zehn Jahren Anwendbarkeit – etwa vor dem Hintergrund vermehrt digitalen Vermögens – noch zeitgemäß oder besteht Änderungsbedarf? Sind Vereinfachungen des Europäischen Nachlasszeugnisses ohne Substanzverlust möglich? Wie gestaltet sich der Einsatz neuer technischer Mittel, insbesondere der künstlichen Intelligenz, und wie integrieren Notariate in Europa diese in ihre Arbeitsabläufe?

Weitere Informationen zum Programm folgen in Kürze – bitte besuchen Sie die Website unter: <https://ihr-notariat.at/notarentage/>

### Notarielle Praxis und Europa – Jubiläumssymposium 20 Jahre Institut für Notarrecht an der Friedrich-Schiller-Universität Jena

Zeit: 24.4.2026, 9.30 Uhr–16.00 Uhr

Ort: Rosensäle der Universität, Fürstengraben 27, 07743 Jena

Referenten: *Prof. Dr. Walter Bayer*, Direktor des Instituts für Notarrecht an der Friedrich-Schiller-Universität Jena, *Sebastian Herrler*, Notar in München, *Dr. Wolfgang Reetz*, Notar in Köln, *Dr. Johannes Weber*, Notar in Freiburg im Breisgau, *Prof. Dr. Jessica Schmidt*, Universität Bayreuth, *Dr. Peter Stelmaszczyk*, Notar in Burscheid

Kontakt: Institut für Notarrecht an der Friedrich-Schiller-Universität Jena, Carl-Zeiss-Str. 3, 07743 Jena, Tel.: 03641/9-42510, Fax: 03641/9-42512, E-Mail: [notarinstitut@uni-jena.de](mailto:notarinstitut@uni-jena.de)



## Beck'sches Formularbuch GmbH-Recht

**Breyer/Najdecki (Hrsg.), Beck'sches Formularbuch GmbH-Recht, C.H. Beck, 2. aktualisierte und erweiterte Aufl. 2024, XXXVIII, 1.252 Seiten, Hardcover (Leinen), 159 €, ISBN 978-3-406-66301-7.**

Im Jahr 2010 hat das Beck'sche Formularbuch GmbH-Recht, auch als Reaktion auf die umfassende GmbH-Novelle mit dem MoMiG von 2008, den Markt für juristische Fachliteratur erobert. Fast 15 Jahre mussten bis zur Zweitaufage verstreichen. Das von Rainer Lorz, Benedikt Pfisterer und Olaf Gerber begründete Werk wird in der Zweitaufage durch die neuen Herausgeber, Rechtsanwalt Michael Breyer und Notar Damian Wolfgang Najdecki, fortgeführt. Auch der Autorenkreis wird durch eine Vielzahl an versierten Praktikern aus Notariaten und Anwaltskanzleien erweitert. In der Rechtspraxis wurde die Neuauflage sehnlichst erwartet. Die zahlreichen Formulare zu beinahe sämtlichen Fragen des GmbH-Rechts von der Gründung bis zur Löschung bilden eine fundierte Fundgrube an gesellschaftsrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten.

Das Formularbuch bestätigt den Anspruch an eine umfassende Behandlung des GmbH-Rechts auf den 1.252 Seiten immer wieder neu. Formulare finden sich selbststredend zu den alltäglichen Fragen wie Bar- und Sachgründungen, Bar- und Sachkapitalerhöhungen, Anteilsabtretungen, Geschäftsführerbestellung und -abberufung sowie Auflösung und Löschung der Gesellschaft. Darüber hinaus werden Formulierungsvorschläge zu Verfahrensabläufen in der GmbH gegeben, wie Anfragen bei der IHK zur Unbedenklichkeit der Firma, Vorschläge zu Versammlungseinladungen, Ankündigung weiterer Tagesordnungspunkte oder Einberufungsverlangen einer Gesellschafterminderheit. Auch seltene Fragestellungen bleiben nicht unerwähnt, wie z. B. die

Bestellung eines Notgeschäftsführers nach § 29 BGB analog, Verpfändungsanzeigen durch den beurkundenden Notar nach § 1280 BGB, die Kaduzierung von Anteilen oder die Ausgliederung zur Neugründung aus dem Vermögen eines Einzelunternehmens. Daneben werden weitere ausgewählte umwandlungsrechtliche und konzernrechtliche Sachverhalte abgedeckt. In Anlehnung an die erste Auflage wird schließlich in dem vorliegenden Band am Ende ein gesamter Abschnitt der GmbH & Co. KG gewidmet. Der Anspruch an Vollständigkeit wird dadurch untermauert.



Obgleich die Fülle der Themen beeindruckend reich ist, könnte die Sammlung ergänzt werden durch Muster zur Verschmelzung mit dem Vermögen eines Alleingeschäftlers nach §§ 120 ff. UmwG – eine Thematik, die immer wieder den Weg in die Notarbüros findet. Ebenso finden sich bislang keine Formulierungen zu Begründungen oder Kapitalerhöhung mit Sachagio. Um den steuerlichen qualifizierten Anteiltausch unter Einhaltung der §§ 20, 21 UmwStG zu erreichen, sind sie ein probates und begehrtes Mittel, um Einzelunternehmungen in die Rechtsform einer GmbH zu überführen oder andere Umstrukturierungen mit Buchwertfortführung zu erreichen (vgl. etwa Späth-Weinreich, BWNotZ 2020, 98).

Ein großer Vorteil der Neuauflage ist ihre Aktualität. Sie zeigt sich an der Berücksichtigung der Literatur und Rechtsprechung bis Herbst 2023. Der Band geht

zudem von dem Rechtsstand der ab 1.1.2024 in Kraft getretenen Änderungen durch das MoPeG aus. Darüber hinaus überzeugen die neueren Themen, die alleamt erstmals mitbehandelt werden. Die Online-Beurkundung findet ebenso Berücksichtigung wie virtuelle Beteiligungen an GmbHs durch Mitarbeiter/Geschäftsführer der Gesellschaft oder Venture Capital Seed Finanzierungsrunden. Praxisrelevant ist auch die Behandlung der Kaskadengründung von Gesellschaften. Es besteht – so die Erfahrung – zunehmend der Wunsch, Holdingstrukturen in einem Beurkundungstermin zu erstellen. Hierfür liefert das neue Muster A. II. 8. klare und rechtssichere Empfehlungen zum Umgang mit solchen Bitten.

Das Buch ist geeignet für Notare, Rechtsanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtspfleger und Richter, die bereits mit umfassenden GmbH-rechtlichen Zusammenhängen vertraut sind, aber auch für solche, die in ihrer juristischen Praxis wenig mit GmbHs beschäftigt sind, zu Einzelfragen aber rechtssichere Lösungen benötigen. Dies gelingt durch den klaren und übersichtlichen Aufbau sowie die Vielzahl der behandelten Problembereiche – auch zu modernen Phänomenen. Dieses Werk kann jedem mit Gesellschaftsrecht befassten oder interessierten Rechtsanwender ohne Einschränkung empfohlen werden, sei es als gedruckter Band oder als digitales Produkt über Beck-Online. Aufgrund der großen Übersichtlichkeit und rechtssicheren Gestaltungsvorschläge gilt nach Auffassung des Rezessenten: Das Beck'sche Formularbuch GmbH-Recht gehört ohne Zweifel in jedes deutsche Notarbüro und in jede gesellschaftsrechtlich beratende Rechtsanwalts- und Steuerberaterkanzlei.

**Notar Dr. Matthias Miller,  
Freiburg im Breisgau**