

2. Verschmelzung

Für die Verschmelzung befinden sich die allgemeinen Vorschriften in den §§ 2 bis 38 UmwG. Die speziellen auf die jeweilige Gesellschaftsform anzuwendenden besonderen Vorschriften befinden sich in den §§ 39–122 UmwG. Die separat zu betrachtenden Regelungen für eine grenzüberschreitende Verschmelzung sind in den §§ 122a bis 122m UmwG normiert.

2.1 Allgemeines

Bei einer Verschmelzung findet eine **Vermögensübertragung** von einem übertragenden Rechtsträger oder mehreren übertragenden Rechtsträgern auf einen übernehmenden Rechtsträger statt. Die Vermögensübertragung findet gemäß § 2 UmwG **in einem Akt** (uno actu) „**als Ganzes**“ statt, also im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (vgl. hierzu auch Kapitel 2.2.4.1).

Besonderes Merkmal bei der Vermögensübertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge im Umwandlungsgesetz ist, dass der übertragende Rechtsträger im Sinne des Gesetzes **ohne Abwicklung** aufgelöst wird, also keine Liquidation stattfindet. Er erlischt schlichtweg.

Als Rechtsfolge der Verschmelzung sieht § 2 UmwG die **Anteilsgewährpflicht** vor. Das bedeutet, dass den Anteilsinhabern des übertragenden Rechtsträgers oder der übertragenden Rechtsträger an dem übernehmenden oder neu zu gründenden Rechtsträger bzw. Rechtsträgern Anteile oder Mitgliedschaften gewährt werden müssen. Als Anteilsinhaber gelten nach der in § 2 UmwG gegebenen Legaldefinition Gesellschafter, Partner, Aktionäre oder Mitglieder. Die als zwingendes Wesensmerkmal der Verschmelzung (Fronhöfer in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Stand: September 2020, § 2 UmwG, Rz. 443) anzusehende Erlangung der Anteile oder Mitgliedschaften erfolgt kraft Gesetzes mit der Eintragung der Verschmelzung in das Register des übernehmenden Rechtsträgers.

2.1.1 Arten der Verschmelzung

In § 2 UmwG sind die verschiedenen Arten der Verschmelzung aufgeführt. Eine Verschmelzung kann im Wege der **Aufnahme** (hierzu s. Kapitel 2.1.1.1) oder im Wege der **Neugründung** (hierzu s. Kapitel 2.1.1.2) durchgeführt werden.

2.1.1.1 Verschmelzung durch Aufnahme

Bei der Verschmelzung durch Aufnahme wird ein übertragender bzw. werden mehrere übertragende Rechtsträger auf einen bereits **bestehenden** übernehmenden Rechtsträger verschmolzen.

Dabei findet eine Vermögensübertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den übernehmenden Rechtsträger statt. Den Anteilseignern des übertragenden Rechtsträgers bzw. der übertragenden Rechtsträger werden Anteile oder Mitgliedschaften an dem übernehmenden Rechtsträger gewährt. Bei diesem Akt erlöschen die übertragenden Rechtsträger automatisch und ohne Liquidation.

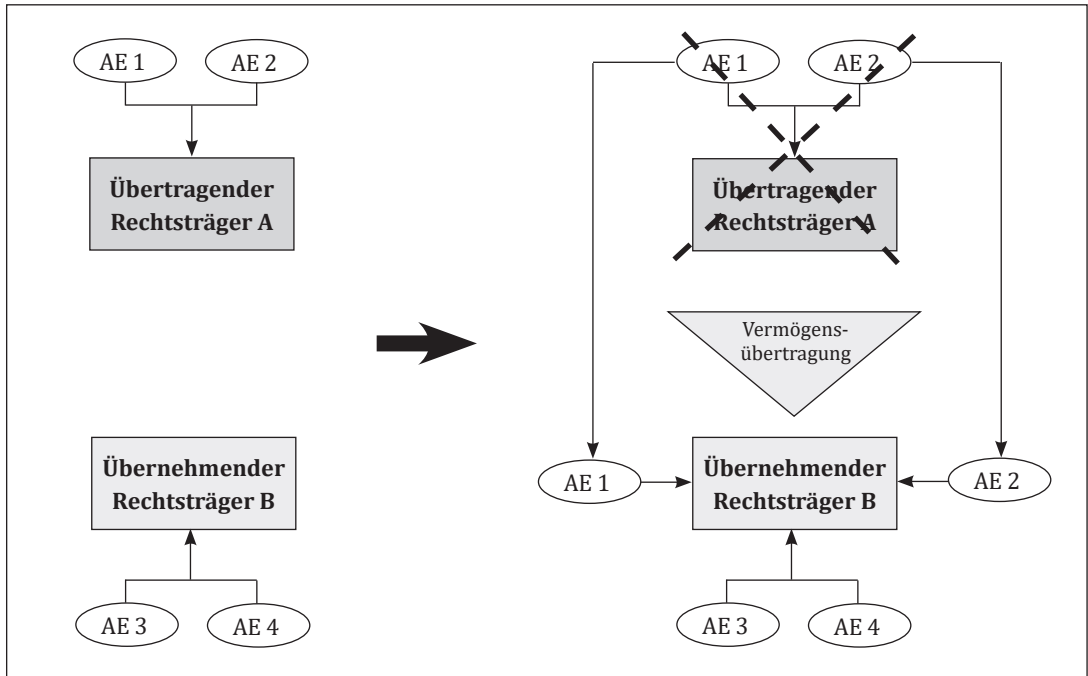


Abbildung 1: Verschmelzung durch Aufnahme

Sofern bei dem Verschmelzungsvorgang mehrere übertragende Rechtsträger beteiligt sind, gibt es die Möglichkeit, sowohl einen zusammenhängenden, einheitlichen Verschmelzungsvertrag gemeinsam zu schließen, als auch die Möglichkeit, dass jeder Rechtsträger einen einzelnen Verschmelzungsvertrag mit dem übernehmenden Rechtsträger abschließt. Der Vorteil eines zusammenhängenden Verschmelzungsvertrages ergibt sich dadurch, dass mehrere Verträge auch einzeln beurkundet und eingetragen werden müssten und die Verschmelzungsvorgänge sodann rechtlich voneinander unabhängig wirksam werden würden (Fronhöfer in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Stand: September 2020, § 2 UmwG, Rz. 443). Bei einem zusammenhängenden Vertrag entfällt diese Zweigleisigkeit.

2.1.1.2 Verschmelzung durch Neugründung

Bei der Verschmelzung durch Neugründung werden (mindestens) zwei bzw. mehrere bestehende Rechtsträger auf einen **neu zu gründenden** Rechtsträger verschmolzen, also vereint. Hierauf finden durch die Verweisung in § 36 UmwG fast alle Vorschriften aus dem Abschnitt der Verschmelzung durch Aufnahme Anwendung. Lediglich §§ 16 Abs. 1 und 27 UmwG sind nicht anzuwenden. Der Abschnitt der Verschmelzung durch Neugründung hat inhaltlich mit den §§ 37 und 38 UmwG somit nur zwei einzig auf den Fall der Verschmelzung durch Neugründung anzuwendende allgemeine Vorschriften.

Auch im Falle einer Verschmelzung durch Neugründung werden alle übertragenden Rechtsträger ohne Liquidation aufgelöst und deren Anteilseigner werden im Rahmen der Anteilsgewährpflicht Anteile oder Mitgliedschaften an dem neu gegründeten übernehmenden Rechtsträger gewährt. Die Vermögensübertragung selbst findet ebenfalls im Wege der Gesamtrechtsnachfolge statt.

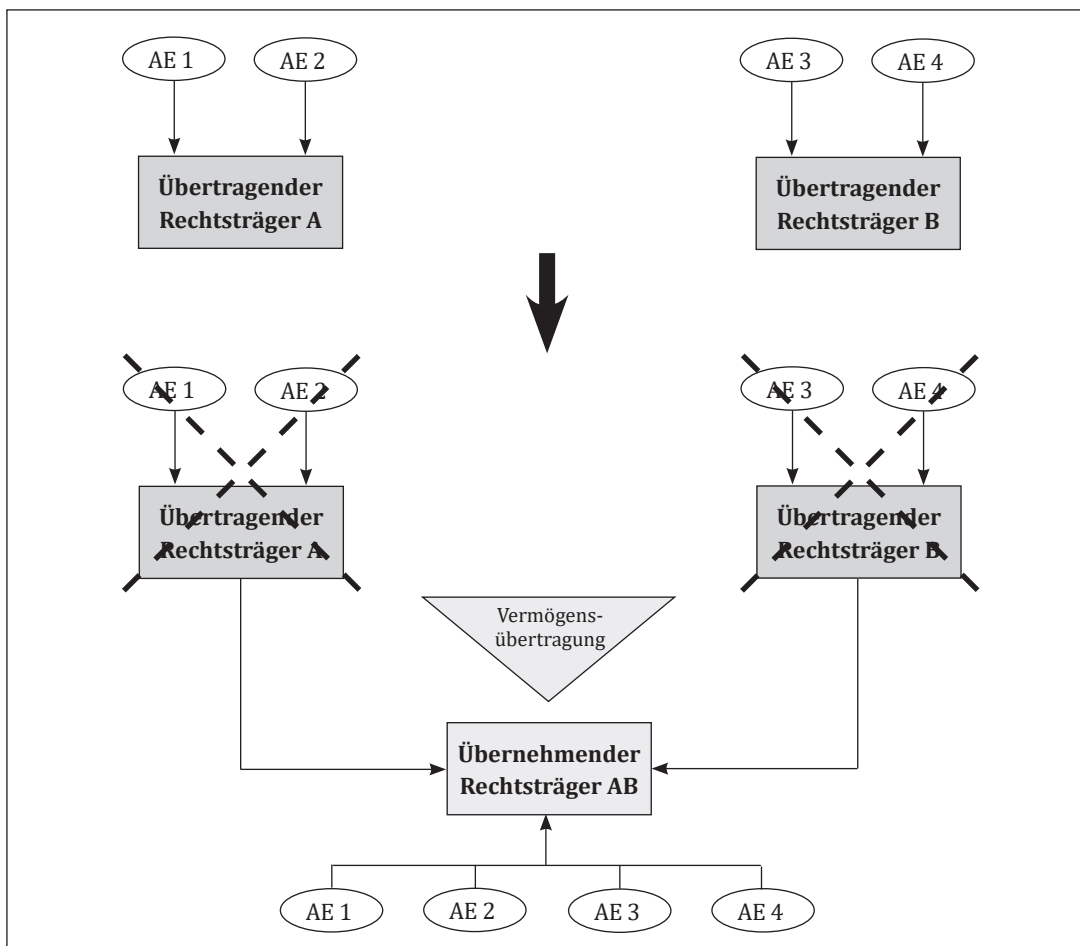


Abbildung 2: Verschmelzung durch Neugründung

Im Falle der Verschmelzung durch Neugründung muss ein einheitlicher Verschmelzungsvertrag gefasst werden, da die übertragenden Rechtsträger nach § 36 Abs. 2 S. 2 UmwG gemeinsam jeweils als Gründer der neuen Gesellschaft fungieren. In den Verschmelzungsvertrag ist je nach Wahl der Gesellschaftsform der Gesellschaftsvertrag, der Partnerschaftsvertrag oder die Satzung des neu gegründeten Rechtsträgers aufzunehmen (§ 37 UmwG).

Bei der Gründung sind gem. § 36 Abs. 2 S. 1 UmwG die jeweiligen Gründungsvorschriften zu beachten, die für die gewählte Rechtsform maßgeblich sind.

2.1.2 Verschmelzungsfähige Rechtsträger

Die für eine Verschmelzung zugelassenen Rechtsträger sind durch das Gesetz in § 3 UmwG aufgelistet. Die Auflistung ist **abschließend** und lässt keine weiteren Rechtsträger für die Verschmelzung zu. Es ist dabei zwischen Abs. 1 und Abs. 2 des § 3 UmwG zu unterscheiden.

Die in § 3 Abs. 1 UmwG aufgelisteten Rechtsträger können bei einer Verschmelzung sowohl übertragender Rechtsträger als auch übernehmender Rechtsträger sein. Hierzu zählen:

- **Personenhandelsgesellschaften** (oHG, KG, GmbH & Co. KG, AG & Co. KG, Publikums-KG),
- **Partnerschaftsgesellschaften**,
- **Kapitalgesellschaften** (GmbH, AG, KGaA, mit Einschränkungen auch die UG),

- **eingetragene Genossenschaften,**
- **eingetragene Vereine,**
- **genossenschaftsrechtliche Prüfungsverbände** und
- **Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit.**

Allerdings können spezialrechtliche Normen die Verschmelzungsfähigkeit der Gesellschaftsformen wieder aufheben und nur einzelne Rechtsträger für bestimmte Konstellationen zulassen (so z.B. in den §§ 99, 105, 109 UmwG).

Die in § 3 Abs. 2 UmwG aufgeführten Rechtsträger können nur **eingeschränkt** an einer Verschmelzung teilnehmen. Wirtschaftliche Vereine sind nur als übertragende Rechtsträger zugelassen und natürliche Personen nur als übernehmende Rechtsträger, wenn sie Alleingesellschafter einer Kapitalgesellschaft sind und deren Vermögen übernehmen. Wirtschaftliche Vereine sind in diesem Zusammenhang Vereine, die eine Gewinnerzielungsabsicht haben. Beispiele hierfür sind die GEMA (Gesellschaft für musikalische Aufführungs- und mechanische Vervielfältigungsrechte), der TÜV (Technischer Überwachungsverein) oder die VG Wort (Verwertungsgesellschaft Wort).

Eine Unternehmungsgesellschaft ist als Unterfall einer GmbH zwar generell verschmelzungsfähiger Rechtsträger, allerdings in der Regel nur als übertragender Rechtsträger. Diese Einschränkung hängt damit zusammen, dass bei einer UG keine Sachgründung möglich ist (vgl. § 5a GmbHG) (Fronhöfer in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Stand: September 2020, § 3 UmwG Rz. 16.1 ff.). Die Gründung der UG ist lediglich als Bargründung mit einem Mindestkapital von einem Euro möglich. Durch die Vermögensübertragung im Rahmen der Verschmelzung durch Neugründung wäre nur eine Sachkapitalgründung möglich, was jedoch für die UG gem. § 5a GmbHG ausgeschlossen ist. Übernehmender Rechtsträger kann eine UG jedoch insoweit sein, als eine Kapitalerhöhung nach § 54 Abs. 1 UmwG nicht erforderlich wäre oder das Stammkapital auf das Mindestkapital für eine GmbH erhöht wird und die UG automatisch zu einer GmbH würde (Winter in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 2018, § 3 UmwG Rz. 19).

Wenn sich ein Rechtsträger in der **Insolvenz** bzw. in der Liquidation befindet, so ist er selbst oder auch nur einzelne Teilbetriebe hieraus nach § 3 Abs. 3 UmwG durchaus fähig, als übertragender Rechtsträger an einer Verschmelzung teilzunehmen. So wurde auch vom BGH geurteilt, dass eine GmbH i.L. Rechtsträger einer Verschmelzung auf eine andere GmbH sein kann (BGH vom 29.06.2001, V ZR 186/00, BeckRS 7163). Schlussendlich besagt § 3 Abs. 4 UmwG, dass alle unterschiedlichen Gesellschaftsformen, die in § 3 Abs. 1 und 2 UmwG genannt sind, jeweils als Rechtsträger an einer Verschmelzung teilnehmen können und diese auch zwischen unterschiedlichen Gesellschaftsformen stattfinden kann (**Mischverschmelzung**). Ebenso möglich sind Verschmelzungen unter Gesellschaften mit der gleichen Rechtsform (**Mehrfachverschmelzung**).

Ein **überschuldeter Rechtsträger** kann nicht als übernehmender Rechtsträger fungieren, da bei diesem eine Sachkapitalerhöhung stattfinden muss, um neue Anteile ausgeben zu können. Insoweit würden neue Anteile nicht den echten Wert der Gesellschaft widerspiegeln (Unter-Pari-Emission; hierzu auch § 9 Abs. 1 AktG). Als übertragender Rechtsträger kann der überschuldete Rechtsträger an der Verschmelzung beteiligt sein, insbesondere auch im Rahmen einer Verschmelzung auf einen Alleingesellschafter (Seulen in Semler/Stengel, Umwandlungsgesetz, 2017, § 120 Rz. 13; Westerburg in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 2018, § 120 UmwG Rz. 4), wenn er noch nicht aufgelöst wurde. Der überschuldete, übertragende Rechtsträger muss also weiterhin beschlussfähig sein, um über die Fortführung den Beschluss fassen zu können (BayObLG vom 04.02.1998, 3Z BR 462-97, NJW-RR 1998, 902).

2.1.2.1 Registerpflicht

Die in § 3 UmwG aufgeführten Rechtsträger sind allesamt in einem Register (Handelsregister, Vereinsregister, Partnerschaftsregister etc.) eingetragen. Aus diesem Umstand ergibt sich für die verschmelzungsfähigen Rechtsträger im Prinzip eine Registerpflicht. Verschmelzungen setzen also eine Eintragung in einem

6. Aufspaltung, Abspaltung und Vermögensübertragung – §§ 15–16 UmwStG

6.1 Überblick

In den §§ 15–16 UmwStG ist die Teilübertragung in Form von Aufspaltungen und Abspaltungen geregelt. § 15 UmwStG regelt die Teilübertragung auf andere Körperschaften. § 16 UmwStG regelt die Teilübertragung auf eine Personengesellschaft. Als Grundregeln verweist der § 15 Abs. 1 S. 1 UmwStG auf die Regelungen zur Verschmelzung zwischen Kapitalgesellschaften i.S.d. §§ 11–14 UmwStG. § 16 Abs. 1 S. 2 UmwStG verweist auf die Regelungen zur Verschmelzung von Kapitalgesellschaften auf Personengesellschaften i.S.d. §§ 3–8, 10 und 15 UmwStG.

Es ist somit festzuhalten, dass auf- und Abspaltungen von Körperschaften die Grundregeln zur Verschmelzung Anwendung finden und §§ 15 und 16 UmwStG die grundsätzlichen Regelungen als *lex specialis* ergänzen.

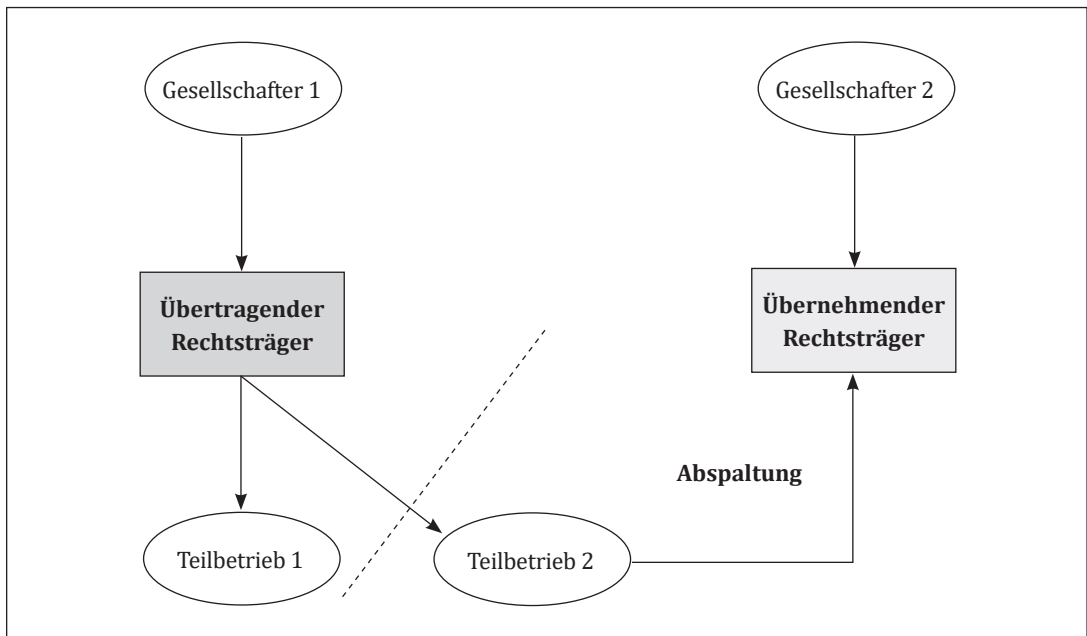


Abbildung 28: Beispiel einer Abspaltung (Quelle: Eigene Darstellung)

6.2 Aufspaltung, Abspaltung und Teilübertragung auf andere Körperschaften

6.2.1 Teilbetriebsvoraussetzung

Die grundsätzliche steuerliche Behandlung einer Teilübertragung auf eine Körperschaft richtet sich gem. § 15 Abs. 1 S. 1 UmwStG nach den Regelungen über die Verschmelzung (§§ 11–13 UmwStG). Die Voraussetzungen für den Buch- bzw. Zwischenwertansatz nach § 11 Abs. 2 UmwStG werden gem. § 15 Abs. 1 S. 2 UmwStG erweitert. So muss für die Anwendung des § 11 Abs. 2 UmwStG auf den übernehmenden Rechtsträger ein Teilbetrieb übertragen werden und im Falle einer Abspaltung bei dem übertragenden Rechtsträger ein Teilbetrieb verbleiben.

Exkurs: Teilbetrieb

Der Begriff des Teilbetriebes i.S.d. UmwStG unterscheidet sich von dem Begriff des Teilbetriebes i.S.d. EStG. Hintergrund der unterschiedlichen Teilbetriebsbegriffe ist, dass das UmwStG für die Begriffsfindung aufgrund einer Europäisierung des Gesetzes ab dem Jahre 2006 (durch das SEStEG Ende 2006, BGBl I 2006,

2782) nicht mehr auf den im Rahmen der (nationalen) BFH-Rechtsprechung definierten Teilbetriebsbegriff zurückgreift, sondern den europäische Teilbetriebsbegriff der Fusionsrichtlinie verwendet (vgl. Graw, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, IFSt-Schrift Nr. 488 (2013)). Der Teilbetriebsbegriff des UmwStG 1995 wurde somit durch das UmwStG 2006 reformiert.

Für eine besseres Verständnis, wird zunächst der **nationale Begriff des Teilbetriebs** dargestellt, welcher nicht legal definiert ist und sich im Rahmen der ständigen Rechtsprechung des BFH zu einem Typus-Begriff entwickelt hat. Der nationale Begriff des Teilbetriebs wurde auch durch das UmwStG 1995 bis zur Reform im Jahr 2006 verwendet. Ein Teilbetrieb im Sinne der BFH-Rechtsprechung ist: „ein organisch geschlossener, mit einer **gewissen Selbständigkeit** ausgestatteter Teil eines Gesamtbetriebes, der für sich betrachtet **alle Merkmale eines Betriebes** i.S.d. EStG aufweist und als solcher **lebensfähig** ist« (zur Thematik der Teilbetriebsveräußerung s. R 16 Abs. 3 EStR).“

Als Indizien für einen eigenständigen, lebensfähigen Teilorganismus werden von der Rechtsprechung genannt:

- räumliche Trennung,
- verschiedenes Personal (insb. getrennte Betriebsleitung),
- getrenntes Anlagevermögen,
- eigener Kundenstamm,
- selbständige Preisgestaltung.

Dabei wird in allen Entscheidungen betont, dass es sich hierbei um einen Indizienstrauß handelt und nicht alle Einzelfaktoren zusammen vorliegen müssen.

Als weitere Voraussetzungen muss die im Teilbetrieb betriebene Tätigkeit isoliert betrachtet einen gewerblichen Charakter i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG besitzen, welche sich nicht nur aus der Rechtsform ergeben darf (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG oder § 8 Abs. 2 KStG) (Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, Stand: Juni 2020, § 20 UmwStG Rn. 88).

Der Teilbetriebsbegriff i.S.d. UmwStG und somit im Sinne der Fusionsrichtlinie (Art. 2 Buchst. j Richtlinie 2009/133/EG) ist wie folgt legal definiert: „Teilbetrieb i.S.d. § 15 UmwStG ist die **Gesamtheit** der in einem **Unternehmensteil** einer Gesellschaft vorhandenen **aktiven und passiven Wirtschaftsgüter**, die in organisatorischer Hinsicht einen selbstständigen Betrieb, d.h. eine aus eigenen Mitteln **funktionsfähige Einheit**, darstellen....“ (vgl. UmwStE Rz. 15.02).

Der legaldefinierte europäische Teilbetriebsbegriff wurde wesentlich im Rahmen der Andersen o.g. Jensen-Entscheidung und der Europartner-Entscheidung weiter konkretisiert.

Der nationale und der europäische Teilbetriebsbegriff unterscheiden sich im Wesentlichen wie folgt:

Tabelle 1 (vgl. Graw, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011, IFSt-Schrift Nr. 488 (2013) S. 30):

Nationaler Teilbetriebsbegriff	Europäischer Teilbetriebsbegriff
Beurteilung aus Veräußerersicht	Z.T.: Beurteilung aus Erwerbersicht
Deutliche Abhebung der Tätigkeit des Teilbetriebs von der Tätigkeit des Restbetriebs erforderlich	Organisatorische Selbständigkeit des Teilbetriebs ausreichend
Teilbetriebe im Aufbau sind begünstigt.	Z.T.: Teilbetriebe im Aufbau sind nicht begünstigt.
Übertragung sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen erforderlich	Übertragung sämtlicher (für die Funktionsfähigkeit bedeutsamer) aktiver und passiver Wirtschaftsgüter erforderlich
Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den wesentlichen Betriebsgrundlagen erforderlich	Dauerhafte und hinreichend abgesicherte Nutzungsüberlassung der Wirtschaftsgüter genügt
Freie Zuordnung von Verbindlichkeiten	Z.T.: Keine freie Zuordnung von Verbindlichkeiten ohne direkten wirtschaftlichen Zusammenhang zum Teilbetrieb im Fall der Einbringung von Unternehmensteilen
Teilbetriebsfiktion für Mitunternehmeranteile und 100 %ige Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Fall der Auf- und Abspaltung	Keine Teilbetriebsfiktion

Damit nach den umwandlungssteuerrechtlichen Gesichtspunkten der Teilbetriebsbegriff erfüllt ist, sollten folgenden Kriterien erfüllt sein:

Alle WG müssen übertragen werden, insbesondere Schulden
Verpachtung ist nicht ausreichend
Begründung wirtschaftlichen Eigentums <ul style="list-style-type: none"> • an allen wesentlichen BGL • nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare WG
Freie Zuordnung von WG, die weder <ul style="list-style-type: none"> • wesentliche BGL sind noch • wirtschaftlich zuordenbar sind
Spaltungshindernisse: <ul style="list-style-type: none"> • Funktional wesentliche BGL, die von mehreren TB genutzt werden • Billigkeitsregelung für Grundstücke
Zeitpunkt: <ul style="list-style-type: none"> • TB müssen zum steuerlichen Übertragungstichtag vorliegen • Ein TB im Aufbau ist nicht ausreichend

Praxishinweis!

Befinden sich neben dem operativen Geschäftsbetrieb Mitunternehmeranteile oder Kapitalgesellschaftsanteile im Betriebsvermögen, welche zu Buchwerten aus den Betriebsvermögen ausgliedert werden sollen, scheitert eine Buchwertübertragung der Anteile regelmäßig daran, dass ein einzelnes Wirtschaftsgut keinen Teilbetrieb darstellt, weil die Teilbetriebsvoraussetzungen des § 15 Abs. 1 S. 2 UmwStG nicht erfüllt werden. Auch ein Mitunternehmeranteil oder ein 100 %iger Anteil an einer Kapitalgesellschaft stellen keinen Teilbetrieb i.S.d. der Fusionsrichtlinie dar, sondern gelten lediglich i.S.d. nationalen Normen des § 15 Abs. 1 S. 3 UmwStG als Teilbetrieb.

Eine Alternative mit gleichem Ergebnis zu einer Abspaltung einer Beteiligung könnte ein Anteilstausch gem. § 21 UmwStG sein. Bei einem Anteilstausch zu Buchwerten besteht im Gegensatz zu einer Abspaltung zu Buchwerten keine Teilbetriebsvoraussetzung. Gem. § 21 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 UmwStG reicht eine mehrheitsvermittelnde Beteiligung für eine Buchwertübertragung aus (vgl. Frotscher/Drüen, UmwStG, § 15 Abspaltung, Abspaltung und Rz. 130).

Wird die Teilbetriebsvoraussetzung zum steuerlichen Übertragungstichtag nicht erfüllt, kommt es in der Steuerbilanz zur Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven. In der Praxis ist daher mit der Bildung von Teilbetrieben rechtzeitig zu beginnen und das Vorliegen eines Teilbetriebes bei kritischen Sachverhalten ggf. mit einer verbindlichen Auskunft abzusichern.

6.2.2 Missbrauchsklausel

Um missbräuchlichen Gestaltungen entgegenzuwirken, knüpft der § 15 Abs. 2 UmwStG an die steuerrechtliche Übertragung zu Buch- oder Zwischenwerten weitere Voraussetzungen. So wird § 11 Abs. 2 UmwStG auf Mitunternehmeranteile und Beteiligungen gem. § 15 Abs. 2 S. 1 UmwStG nicht angewendet, wenn diese in den vergangenen drei Jahren vor dem Übertragungstichtag durch Übertragung von Wirtschaftsgütern, die kein Teilbetrieb sind, erworben oder aufgestockt wurden. Durch diese Vorschrift soll die Umgehung der Teilbetriebsvoraussetzung verhindern und führt dazu, dass auch hinsichtlich des zurückbehaltenen Teils der Buch- oder Zwischenwertansatz verwehrt wird, wenn eine Tatbestandsvoraussetzung des § 15 Abs. 2 S. 1 UmwStG erfüllt wurde. Bei Mitunternehmeranteilen führt somit jede Einlage und Überführung von Wirtschaftsgütern innerhalb der letzten 3 Jahre vor dem Übertragungstichtag, die stille Reserven enthalten, dazu, dass die Buch- oder Zwischenwertüberführung verwehrt bleibt. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die Überführung von Einzelwirtschaftsgütern i.d.R. nach § 6 Abs. 5 EStG dazu führt, dass die Beteiligung des Überführend durch die Überführung aufgestockt wird.

Gem. § 15 Abs. 2 S. 2 UmwStG wird § 11 Abs. 2 UmwStG ebenfalls nicht angewendet, wenn durch die Spaltung eine Veräußerung an außenstehende Personen vollzogen wird. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die Norm eine steuerneutrale Überführung von Wirtschaftsgütern zur Weiterführung des unternehmerischen Engagements in einer anderen Rechtsform ermöglichen und nicht die Veräußerung von Wirtschaftsgütern auf Dritte subventionieren soll. Vor diesem Hintergrund ist gem. § 15 Abs. 2 S. 3 UmwStG die Anwendung des § 11 Abs. 2 UmwStG ebenfalls ausgeschlossen, wenn die Veräußerung vorbereitet wird. Von einer vorbereitende Spaltung wird ausgegangen, wenn gem. § 15 Abs. 2 S. 3 UmwStG innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungstichtag mehr als 20 % der vor der Spaltung bestehenden Anteile an der übertragenden Körperschaft veräußert werden. Bei der Trennung von Gesellschafterstämmen ist zwar eine Anwendung des § 11 Abs. 2 UmwStG grundsätzlich möglich, jedoch müssen die Beteiligungen an der übertragenden Körperschaft mindestens fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungstichtag bestanden haben.

6.2.3 Verlustverrechnung

Nach § 15 Abs. 3 S. 1 UmwStG mindern sich die verrechenbaren Verluste, verbleibende Verlustvorträge, nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte, ein Zins und ein EBITDA-Vortrag nach § 4h EStG der übertragen-

9. Fallstudie: Verschmelzung von zwei Kapitalgesellschaften

9.1 Erstgespräch mit Max Muster

Nachfolgend soll die Verschmelzung von zwei Kapitalgesellschaften betrachtet werden, wie Sie sie im tatsächlichen Geschehensablauf antreffen könnten.

Am 12.06.2020 kommt der Geschäftsführer Max Muster der Max Muster Möbel GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung in Hamburg auf Sie zu und berichtet Ihnen, dass er die Muttergesellschaft und die 100 % Tochtergesellschaft Max Muster Outdoor Möbel GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung in Hamburg aus betriebswirtschaftlichen Gründen verschmelzen möchte. Hierzu bittet er Sie um Rat, was es zu beachten gilt.

Eine Verschmelzung der beiden GmbHs kann nach den §§ 2–38 und 46–55 UmwG zur Aufnahme erfolgen. Sie vollzieht sich im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge und kann derzeit mit einer Rückwirkung von 12 Monaten nach § 17 Abs. 2 UmwG erfolgen. Vorliegend kann die Verschmelzung auf Mutter (up-stream) oder auf die Tochter (down-stream) erfolgen. Für die **Richtung der Verschmelzung** ist von Bedeutung, ob steuerliche Verlustvorträge bestehen. Daneben spielen regelmäßig betriebswirtschaftliche Gründe wie der Name der Firma eine Rolle. Beim upstream-merger ist das Kapitalerhöhungsverbot nach § 54 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UmwG zu beachten.

Die Umwandlung untergliedert sich in eine Vorbereitungs-, Beschluss- und Vollzugsphase. Aktuell befindet sich Herr Muster noch in der Vorbereitungsphase. Hier sollte die erforderliche Schlussbilanz i.S.v. § 17 Abs. 2 UmwG erstellt werden. Zur Vermeidung eines weiteren Abschlusses bietet sich regelmäßig der gewöhnliche Abschlussstichtag an, klassisch der 31.12. Es genügt die Erstellung des Jahresabschlusses des übertragenden Rechtsträgers, wobei eine zumindest vorläufige Erstellung für den übernehmenden Rechtsträger empfehlenswert ist, um potenzielle steuerliche Folgen zu erkennen.

Weiterhin sollte der Verschmelzungsvertrag vorbereitet werden. Dazu kann Ihr Mandant einen Notar oder Rechtsanwalt beauftragen, sofern Sie nicht bereits selbst zur rechtlichen Beratung befugt sind. Schließlich muss er notariell beurkundet werden. Ein Schwerpunkt könnte dabei dem Umtauschverhältnis zukommen, wobei es in diesem Fall an einem Interessengegensatz fehlt. Nichtsdestotrotz empfiehlt sich stets eine Bewertung des übertragenden Rechtsträgers. Handelsrechtlich kann damit das Bewertungswahlrecht nach § 24 UmwG optimal genutzt werden. Greifen Sie für die Bewertung auf § 11 Abs. 2 BewG zurück und prüfen Sie das heranzuziehende Bewertungsverfahren. Weiterhin sollte grundsätzlich der Verschmelzungsbericht angefertigt werden. Hier drängt sich ein Verzicht auf, der notariell zu beurkunden ist. Eine Verschmelzungsprüfung wird vorliegend auch nicht erforderlich sein.

Wenn bei den GmbHs Betriebsräte vorliegen, ist daran zu denken, dass spätestens ein Monat vor dem Tage der Versammlung der Anteilsinhaber jedes beteiligten Rechtsträgers, die über die Zustimmung zum Verschmelzungsvertrag beschließen, der Entwurf des Verschmelzungsvertrages dem Betriebsrat der beteiligten Rechtsträger vorzulegen ist. Zudem kommt es regelmäßig zum Betriebsübergang i.S.v. § 613a BGB. Damit besteht die Pflicht, die betroffenen Arbeitnehmer vor dem Übergang in Textform zu unterrichten. Das Konsultieren eines Anwalts für Arbeitsrecht ist insofern zu empfehlen.

Darüber hinaus sollten weitere rechtliche und steuerliche Verhältnisse geprüft werden. Für die Richtung der Verschmelzung spielen Verlustvorträge sowie unterjährige Verluste und schädliche Beteiligungserwerbe i.S.v. § 8c Abs. 1 KStG eine wesentliche Rolle. Weiterhin können sich u.a. relevante Aspekte aus entstehenden Konfusionsgewinne, internationalen Kontexten und atypisch stille Beteiligungen ergeben. Auch umsatz-, grunderwerbsteuerliche, lohn- und erbschaftsteuerliche Aspekte sind zu berücksichtigen. Zivilrechtlich könnten z.B. in Mietverträgen außerordentliche Kündigungsrechte vorgesehen sein.

Von steuerlicher Bedeutung ist stets auch der Rückwirkungszeitraum. Bei der Verschmelzung von zwei GmbHs kommt es jedoch zu keinem Wechsel des Besteuerungsregimes, sodass dieser in der steuerlichen Abwicklung einfacher zu handhaben ist. Nichtsdestotrotz sollte auch hier darauf geachtet werden, dass die beiden GmbHs bei konzerninternen Lieferungen und Leistungen den Fremdvergleich standhalten. Kapi-

talertragsteuer für eine etwaige verdeckte Gewinnausschüttung im Rückwirkungszeitraum würde nach Maßgabe § 44 EStG entstehen und wäre demnach abzuführen. Losgelöst der Frage der Korrekturfähigkeit aufgrund der Regelungen des UmwStG kann so zumindest ein Liquiditätsvorteil erreicht werden.

9.2 Zweitgespräch mit Max Muster

Beim Zweigespräch kommt Herr Muster mit den Entwürfen des Verschmelzungsvertrages auf Sie zu. Ferner legt er Ihnen folgende Bilanzen und steuerlichen Werte vor:

Aktiva	Handelsbilanz Max Muster Möbel GmbH 31.12.2019		Passiva
Anlagevermögen		Gezeichnetes Kapital	25.000 €
Beteiligung MMOM	25.000 €	Gewinnvortrag	25.000 €
Umlaufvermögen		Jahresüberschuss	50.000 €
Forderungen	75.000 €	Rückstellungen	25.000 €
Bankguthaben	100.000 €	Verbindlichkeiten	75.000 €
	200.000 €		200.000 €

Aktiva	Handelsbilanz Max Muster Outdoor Möbel GmbH 31.12.2019		Passiva
Anlagevermögen		Gezeichnetes Kapital	25.000 €
Bebautes Grundstück	200.000 €	Gewinnvortrag	50.000 €
Gebäude	100.000 €	Jahresüberschuss	90.000 €
BGA	50.000 €	Rückstellungen	35.000 €
Umlaufvermögen		Verbindlichkeiten	250.000 €
Forderungen	75.000 €		
Bankguthaben	25.000 €		
	450.000 €		450.000 €

Aktiva	Steuerbilanz Max Muster Outdoor Möbel GmbH 31.12.2019		Passiva
Anlagevermögen		Gezeichnetes Kapital	25.000 €
Bebautes Grundstück	200.000 €	Gewinnvortrag	50.000 €
Gebäude	100.000 €	Jahresüberschuss	75.000 €
BGA	50.000 €	§ 6b-Rücklage	25.000 €
Umlaufvermögen		Rückstellungen	25.000 €
Forderungen	75.000 €	Verbindlichkeiten	250.000 €
Bankguthaben	25.000 €		
	450.000 €		450.000 €

Für die Max Muster Outdoor Möbel GmbH legt Max Muster ein Bewertungsgutachten über 400.000 € vor (ohne Berücksichtigung latenter Steuerlasten). Folgende stille Reserven sind dabei festzustellen:

- Bebautes Grundstück: 100.000 €,
- Gebäude: 50.000 €,
- BGA: 10.000 €,
- Firmenwert: 75.000 €,
- Rückstellungen (keine Pensionsrückstellung): stille Lasten in Höhe von 10.000 € im Verhältnis zur Steuerbilanz.

10. Anhang

10.1 Verschmelzung von Kapitalgesellschaften auf Personengesellschaften

10.1.1 Praxishilfe 1: Checkliste für die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften auf Personengesellschaften

I.	Zivilrechtliche Aspekte	Norm	Geprüft
1.	Kann der Zielzustand durch einen Geschäftsvorfall im UmwG abgebildet werden?	§ 1 UmwG	<input type="checkbox"/>
2.	Liegen verschmelzungsfähige Rechtsträger vor?	§ 3 UmwG	<input type="checkbox"/>
3.	Aufstellung der Schlussbilanzen und Wahl des Datums des Bilanzstichtages bei ggf. abweichenden Besteuerungsgrundlage für die in Betracht kommenden Geschäftsjahre	§ 17 Abs. 2 UmwG	<input type="checkbox"/>
4.	Erstellung des Verschmelzungsvertrages bzw. eines Entwurfs des Verschmelzungsvertrages	§§ 4, 47 (GmbH), 63 (AG) UmwG	<input type="checkbox"/>
5.	Muss ein Verschmelzungsbericht erstellt werden oder liegt ein Verzicht nach § 8 Abs. 3 UmwG vor?	§ 8 Abs. 1, 3 UmwG	<input type="checkbox"/>
6.	Ggf. Erstellung eines Verschmelzungsberichts	§ 8 UmwG	<input type="checkbox"/>
7.	Ist die Bestellung eines Verschmelzungsprüfers erforderlich? Ggf. Verzicht nach § 9 Abs. 3 UmwG (notariell zu beurkunden)?	§§ 48 (GmbH), 60 (AG) UmwG sowie §§ 9 Abs. 3 i.V.m. 8 Abs. 3 UmwG	<input type="checkbox"/>
8.	Bestellung eines Verschmelzungsprüfers durch das Gericht oder auf eigenen (gemeinsamen) Antrag?	§ 10 Abs. 1 UmwG	<input type="checkbox"/>
9.	Zuleitung des Verschmelzungsvertrages bzw. dessen Entwurfs an den Betriebsrat, falls ein solcher vorhanden ist (spätestens einen Monat vor dem Tag der Gesellschafter- oder Hauptversammlung)	§ 5 Abs. 3 UmwG	<input type="checkbox"/>
10.	Hinweis in den Bekanntmachungsorganen	§§ 47, 49 (GmbH), 61 (AG) UmwG	<input type="checkbox"/>
11.	Einberufung der Hauptversammlung bzw. Gesellschafterversammlung	§ 51 GmbHG i.V.m. §§ 47, 49 UmwG (GmbH); § 121 ff. AktG (AG)	<input type="checkbox"/>
12.	Offenlegung	§§ 49 Abs. 2 (GmbH), 63 (AG) UmwG	<input type="checkbox"/>
13.	Beschluss zur Kapitalerhöhung beim übernehmenden Rechtsträger	§§ 55 (GmbH), 69 (AG) UmwG	<input type="checkbox"/>
14.	Vorbereitung der Zustimmungsbeschlüsse	§ 13 UmwG; ggf. § 62 UmwG bei Konzernverschmelzungen	<input type="checkbox"/>

I.	Zivilrechtliche Aspekte	Norm	Geprüft
15.	Zustimmungsbeschlüsse	§§ 13, 50 (GmbH), 62 (Konzernverschmelzungen), 65 (AG) UmwG	<input type="checkbox"/>
16.	Beurkundung des Verschmelzungsvertrages	§ 6 UmwG	<input type="checkbox"/>
17.	Kapitalerhöhung und Eintragung der Kapitalerhöhung	§§ 55 UmwG i.V.m. 55 ff. GmbHG (GmbH), 69 UmwG i.V.m. 183 ff. AktG (AG)	<input type="checkbox"/>
18.	Übergabe von Aktien und baren Zuzahlungen an Treuhänder und Anzeige des Treuhänders gegenüber Gericht	§ 71 Abs. 1 UmwG	<input type="checkbox"/>
19.	Anmeldung der Verschmelzung beim übertragenden Rechtsträger	§§ 16, 17, 52 UmwG	<input type="checkbox"/>
20.	Anmeldung der Verschmelzung beim übernehmenden Rechtsträger	§§ 16, 17, 52 UmwG	<input type="checkbox"/>
21.	Eintragung bei der übertragenden Gesellschaft	§ 19 UmwG	<input type="checkbox"/>
22.	Eintragung bei der übernehmenden Gesellschaft	§§ 19, 20 i.V.m. 53 (GmbH), 66 (AG) UmwG	<input type="checkbox"/>
23.	Veröffentlichung	§ 19 UmwG	<input type="checkbox"/>
24.	Mitteilung der Registergerichte	§ 19 Abs. 2 UmwG	<input type="checkbox"/>
25.	Ggf. Übergabe von Aktien und baren Zuzahlungen vom Treuhänder an die Gesellschafter	§§ 71 Abs. 1 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 1. HS UmwG	<input type="checkbox"/>
26.	Ggf. Grundbuchberichtigung bei Übertragung von Grundvermögen	§ 82 GBO	<input type="checkbox"/>
27.	Ggf. Spruchstellenverfahren	§ 34 UmwG	<input type="checkbox"/>
28.	Sicherheitsleistung	§ 22 UmwG	<input type="checkbox"/>

II.	Steuerrechtliche Aspekte	Norm	Geprüft
1.	Liegt ein in im UmwStG geregelter Geschäftsvorfall vor?	§ 1 Abs. 1 bis 4 UmwStG (siehe auch UmwStE Rz. 01.04 ff.)	<input type="checkbox"/>
2.	Liegt eine inländische oder ausländische Umwandlung vor?	(UmwStE Rz. 01.04 und 01.20)	<input type="checkbox"/>
3.	Ist das UmwStG auf die beteiligten Rechtsträger anwendbar? doppeltes Ansässigkeitsprinzip	§ 1 Abs. 2 UmwStG (UmwStE Rz 01.49 ff.)	<input type="checkbox"/>