

Ettinger · Schmitz

Umstrukturierungen im Bereich mittelständischer Unternehmen

- gesellschaftsrechtlicher Überblick
- steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten
- Beratungshinweise, Checklisten, Musterformulare

5. Auflage

Ettinger/Schmitz · Umstrukturierungen im Bereich
mittelständischer Unternehmen

Umstrukturierungen im Bereich mittelständischer Unternehmen

- ▶ gesellschaftsrechtlicher Überblick
- ▶ steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten
- ▶ Beratungshinweise, Checklisten, Musterformulare

Von

Dr. Jochen Ettinger

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Steuerberater

und

Markus Schmitz

Steuerberater, Diplom-Wirtschaftsjurist

5. Auflage

ISBN 978-3-482-**59935-4**

eISBN 978-3-482-**01611-0**

5. Auflage 2019

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2019
www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Satz: Reemers Publishing Services GmbH, Krefeld

Druck: Elanders GmbH, Waiblingen

Vorwort

Umstrukturierungen sind nicht nur ein Phänomen der Großkonzerne. Auch der Mittelstand bringt – mal mehr mal weniger große – Unternehmensstrukturen hervor, die ebenfalls stetig an sich ändernde Bedürfnisse angepasst werden müssen. Das Buch möchte sich auf diesen Bereich konzentrieren, so dass spezifische Themen wie etwa die Beteiligung Minderjähriger oder der Umgang mit Sonderbetriebsvermögen stärker akzentuiert werden, während andere, typischerweise den Mittelstand weniger betreffende Aspekte wie die aktienrechtlich anspruchsvolle Vorbereitung der Fusion börsennotierter Unternehmen, nicht dargestellt werden.

Inhaltlich soll dieses Buch kein Kommentar sein und kann in der praktischen Arbeit den gezielten Detailzugriff auf die vorhandene Kommentarliteratur auch nicht ersetzen. Es soll dem Benutzer vielmehr einen schnellen Zugriff auf die Materie verschaffen und das Verständnis für die Zusammenhänge und die Systematik der betroffenen Regelungsbereiche – insbesondere natürlich des Umwandlungsgesetzes und des Umwandlungssteuergesetzes – erleichtern. Das Buch verfolgt dabei den Ansatz, gesellschaftsrechtliche und steuerliche Fragestellungen gleichgewichtig zu behandeln. Beispiele und Beratungshinweise sollen die Darstellung auflockern und den praktischen Nutzen erhöhen. Diesem Ziel soll auch die umfangreiche Mustersammlung, die Teil des Werkes ist, dienen.

Das Werk ist von Praktikern und vor allem für Praktiker geschrieben, die in ihrer Arbeit als Rechtsanwälte, Notare, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer mit Umstrukturierungen befasst sind; es soll aber auch Studierenden mit entsprechenden Studienschwerpunkten einen systematischen Zugriff auf die Materie bieten.

Die Autoren danken Herrn StB Dr. Thomas Scheipers, Deloitte München, für seine Unterstützung und die wertvollen Anregungen zu diesem Werk. Dem NWB Verlag, insbesondere der Lektorin, Frau Dipl.-Kffr. Verona Knura, danken wir für die vorbildliche verlagsseitige Betreuung auch bei dieser weiteren Auflage.

Die vorliegende 5. Auflage berücksichtigt einschlägige Rechtsprechung und Finanzverwaltungsäußerungen sowie punktuell relevante Gesetzesänderungen seit der Voraufgabe, wie z.B. zivil- und steuerrechtlich relevante aktuelle Rechtsprechung zur Verschmelzung, zur Spaltung und zum Formwechsel, den neuen Realteilungserlass und die neuen Ländererlasse zum Grunderwerbsteuergesetz.

München, im September 2019

Jochen Ettinger/Markus Schmitz

Über die Autoren

Herr Dr. Jochen Ettinger ist Rechtsanwalt, Steuerberater und Fachanwalt für Steuerrecht in München. Er ist Partner bei der Dissmann Orth Rechtsanwalts-gesellschaft Steuerberatungsgesellschaft GmbH, München (www.dolaw.de). Herr Dr. Ettinger berät vorwiegend mittelständische Unternehmen und Unternehmer, Investoren und vermögende Privatpersonen in den Bereichen Gesellschaftsrecht, deutsches und internationales (Struktur-)Steuerrecht, Umstrukturierungen, Unternehmenskauf, Vermögensplanung und Vermögensnachfolge. Herr Dr. Ettinger ist Autor verschiedener Fachbeiträge auf den Gebieten des Gesellschafts- und Steuerrechts und referiert regelmäßig zu diesen Themenbereichen.

Herr Markus Schmitz ist Steuerberater, Diplom-Wirtschaftsjurist (Univ.) und Director bei der Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, München (www.deloitte.com/de) in der Service Line Tax Private Company Services. Er betreut national und international tätige mittelständische Familienunternehmen und deren Gesellschafter sowie vermögende Privatpersonen. Der Beratungsschwerpunkt von Herrn Schmitz liegt in den Bereichen Unternehmensbesteuerung, Umstrukturierungen, Unternehmens- und Vermögensnachfolge sowie der steuerlichen Unternehmensbewertung. Herr Schmitz ist zudem Autor verschiedener steuerrechtlicher Fachaufsätze und Hochschulreferent.

INHALTSÜBERSICHT

	Seite
Vorwort	I
Über die Autoren	VII
Inhaltsverzeichnis	XI
Literaturverzeichnis	XXV
Abkürzungsverzeichnis	XXXVII
I. Einleitung	1
II. Gründe für Umstrukturierungen	1
III. Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz	2
IV. Umstrukturierungen außerhalb des Umwandlungsgesetzes	68
V. Verlustnutzung	157
VI. Grenzüberschreitende Sachverhalte	198
VII. Beteiligung Minderjähriger	221
VIII. Grunderwerbsteuer bei Umwandlungen	227
IX. Musterverträge und Formulare	270
Stichwortverzeichnis	545

INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort	I
Über die Autoren	VII
Inhaltsübersicht	IX
Literaturverzeichnis	XXV
Abkürzungsverzeichnis	XXXVII

I. EINLEITUNG	Rz.	Seite
	1	1
 II. GRÜNDE FÜR UMSTRUKTURIERUNGEN		
	6	1
 III. UMWANDLUNGEN NACH DEM UMWANDLUNGSGESETZ		
1. Verschmelzungen	13	2
a) Wahl der Umstrukturierungsform, Alternativen zur Verschmelzung	13	2
b) Gesellschaftsrechtliche Aspekte von Verschmelzungen	31	6
aa) Begriff der Verschmelzung und Gesetzestechnik	31	6
bb) Verschmelzungsfähige Rechtsträger	35	7
cc) Ablauf einer Verschmelzung	51	10
dd) Gläubigerschutz bei der Verschmelzung	76	16
ee) Verschmelzung von GmbH & Co. KGs – Treuhandmodell	81	16
c) Steuerrechtliche Aspekte von Verschmelzungen	85	17
aa) Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften oder natürliche Personen	85	17
(1) Auswirkungen auf Ebene der übertragenden Körperschaft	87	18

	Rz.	Seite
(2) Auswirkungen auf Ebene der übernehmenden Personengesellschaft und deren Gesellschafter bzw. der übernehmenden natürlichen Person	106	23
(3) Steuerliche Rückwirkung	126	30
bb) Verschmelzung von Körperschaften auf Körperschaften	131	31
(1) Auswirkungen auf Ebene der übertragenden Körperschaft	132	31
(2) Auswirkungen auf Ebene der übernehmenden Körperschaft	135	32
(3) Auswirkungen auf Ebene der Anteilseigner	139	34
(4) Steuerliche Rückwirkung	144	37
cc) Verschmelzungen von Personengesellschaften auf Personengesellschaften	146	38
2. Spaltungen	156	39
a) Wahl der Umstrukturierungsform einer Spaltung, Alternativen	156	39
b) Gesellschaftsrechtliche Aspekte von Spaltungen	166	39
aa) Begriff der Spaltung und Gesetzestechnik	166	39
bb) Varianten der Spaltung	167	40
cc) Spaltungsfähige Rechtsträger	176	43
dd) Nicht-verhältnismäßige Spaltungen	181	43
ee) Grundsatz der sog. partiellen Gesamtrechtsnachfolge	186	45
ff) Gläubigerschutz bei der Spaltung	191	45
gg) Ablauf einer Spaltung im Falle der Aufspaltung und Abspaltung	196	47
hh) Ablauf der Spaltung im Falle der Ausgliederung	202	48
3. Steuerliche Aspekte von Auf- und Abspaltungen	211	49
a) Auf- und Abspaltungen zwischen Körperschaften untereinander	211	49
aa) Entsprechende Anwendung der §§ 11 bis 13 UmwStG	211	49
bb) Doppeltes Teilbetriebserfordernis	213	49
cc) Missbrauchstatbestände nach § 15 Abs. 2 UmwStG	221	54
dd) Verlustvorträge	226	55
ee) Gesamtübersicht zu § 15 UmwStG	236	57
b) Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften auf Personengesellschaften	241	58

	Rz.	Seite
c) Auf- und Abspaltung von Personengesellschaften auf andere Personengesellschaften	243	58
d) Steuerliche Aspekte von Ausgliederungen	244	58
4. Formwechsel	251	59
a) Wahl der Umstrukturierungsform, Alternativen	251	59
b) Gesellschaftsrechtliche Aspekte eines Formwechsels	261	60
aa) Begriff des Formwechsels und Gesetzestechnik	261	60
bb) Formwechselfähige Rechtsträger	265	61
cc) Ablauf eines Formwechsels	271	62
dd) Gläubigerschutz beim Formwechsel, Angebot zur Barabfindung	281	64
ee) Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine GmbH & Co. KG – Ende des Treuhandmodells	283	64
c) Steuerliche Aspekte eines Formwechsels	291	66
aa) Formwechsel von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften	291	66
bb) Formwechsel von Personengesellschaften in Kapitalgesellschaften	293	66
cc) Formwechsel von Personengesellschaften in andere Personengesellschaften	294	67
dd) Formwechsel von Kapitalgesellschaften in Kapitalgesellschaften anderer Rechtsform	297	68
ee) Grunderwerbsteuer beim Formwechsel	298	68

IV. UMSTRUKTURIERUNGEN AUßERHALB DES UMWANDLUNGSGESETZES

1. Einführung	311	68
2. Entscheidungsfaktoren bei der Wahl der Umstrukturierungsmethode	313	69
a) Einzelrechtsnachfolge oder Gesamtrechtsnachfolge	314	69
b) Entscheidungskompetenz und Informationspflichten	319	71
c) Nachhaftung des übertragenden Rechtsträgers, Gläubigerschutz	321	72
d) Kostenfaktor	323	72
3. Einbringungsvorgänge	331	73
a) Allgemeines	331	73

	Rz.	Seite
b) Rechtsgeschäftliche Übertragung von Vermögensgegenständen im Rahmen einer Einbringung	336	73
c) Gesellschaftsrechtliche Aspekte von Sacheinlagen	346	75
aa) Sacheinlagen bei Personengesellschaften	347	76
bb) Sacheinlagen bei Kapitalgesellschaften	349	77
d) Einbringung aus Gesellschaften („Ausgliederungen im weiteren Sinn“)	356	77
aa) Ausgliederung aus einer AG	359	78
bb) Ausgliederung aus einer GmbH	365	80
cc) Ausgliederung aus einer Personengesellschaft	370	82
e) Steuerliche Behandlung von Einbringungen	381	83
aa) Allgemeines	381	83
bb) Einbringungen nach § 20 UmwStG	383	84
(1) Anwendungsfälle des § 20 UmwStG	383	84
(2) Tatbestandsvoraussetzungen des § 20 UmwStG	385	85
(3) Ansatzwahlrecht	391	90
(4) Sonstiges	401	99
(5) Sieben-Jahres-Sperrfrist	406	101
(6) Ersatzrealisationstatbestände	416	104
(7) Folge-Umstrukturierungen	438	112
(8) Nachweispflichten	451	116
(9) Behandlung der vom Einbringenden nach Einbringung gehaltenen Anteile	461	118
cc) Erbringungen nach § 21 UmwStG	466	118
(1) Anwendungsfälle des § 21 UmwStG	466	118
(2) Tatbestand des Anteilstauschs	469	119
(3) Ansatzwahlrecht bei dem übernehmenden Rechtsträger	476	121
(4) Anschaffungskosten beim Einbringenden	480	123
(5) Sieben-Jahres-Sperrfrist	486	124
(6) Nachweispflichten	489	126
dd) Einbringungen nach § 24 UmwStG	501	127
(1) Allgemeines	501	127
(2) Tatbestand und Anwendungsfälle des § 24 UmwStG	505	128
(3) Gegenleistung	516	131

	Rz.	Seite
(4) Einbringungsgewinn	520	134
(5) Ansatzwahlrecht der übernehmenden Personengesellschaft	526	135
(6) Zeitpunkt der Einbringung	528	135
(7) Sonderregelung für einen Einbringungsgewinn II nach § 24 Abs. 5 UmwStG	536	137
4. Anwachsungsvorgänge	541	137
a) Allgemeines	541	137
b) Die Anwachsung	542	138
c) Gestaltungsmodelle	549	140
aa) Klassisches Anwachsungsmodell (einfache Anwachsung)	551	140
bb) Erweiterte Anwachsung	557	142
d) Steuerliche Behandlung	561	142
aa) Erweiterte Anwachsung	562	142
bb) Einfache Anwachsung	565	145
5. Realteilung	571	147
a) Gesellschaftsrechtliche Aspekte	571	147
b) Steuerliche Behandlung	576	148
6. Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter	586	154
a) Allgemeines, Anwendungsfälle	586	154
b) Gesellschaftsrechtliche Behandlung	587	155
c) Steuerrechtliche Aspekte	590	156

V. VERLUSTNUTZUNG

1. Einleitung	601	157
2. Umwandlungen nach dem 2. Teil des UmwStG – §§ 3 bis 10, 18 UmwStG	611	159
3. Umwandlungen nach dem 3. Teil des UmwStG – §§ 11 bis 13, 19 UmwStG	612	159
a) Verschmelzung von Verlustgesellschaften (Fallbeispiel)	613	160
b) Nutzung der Verlustvträge durch Zwischenwertansatz	621	163
aa) Begriff des Zwischenwertes im Steuerrecht	623	164
bb) Ermittlung des Zwischenwertes	624	164

	Rz.	Seite
c) Verlustnutzung unter Berücksichtigung von Steuerplanungsrechnungen	631	166
d) Vororganschaftliche Verlustvorträge einer Organgesellschaft beim Up-Stream-Merger auf den Organträger	641	168
e) Fiskalische Begründung und Kritik aus der Literatur	646	170
4. Umwandlungen nach dem 4. Teil des UmwStG – §§ 15, 16, 19 UmwStG	656	171
5. Umwandlungen nach dem 6. und 8. Teil des UmwStG – §§ 20 bis 23, 25 UmwStG	661	172
a) Verlustvorträge des Einbringenden (ESt bzw. KSt)	664	172
aa) Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft	664	172
(1) Persönlich haftende Gesellschafter und Kommanditisten ohne verrechenbare Verluste (§ 15a EStG) der übertragenden Gesellschaft	665	172
(2) Kommanditisten mit verrechenbaren Verlusten (§ 15a EStG) der übertragenden Gesellschaft	666	173
bb) Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft	669	174
cc) Ausgliederung aus einer Kapitalgesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft	672	175
dd) Anteilstausch (§ 21 UmwStG)	673	175
b) Körperschaftsteuerliche Verlustvorträge der übernehmenden Kapitalgesellschaft	681	175
c) Gewerbesteuer	682	175
6. Umwandlungen nach dem 7. Teil des UmwStG – § 24 UmwStG	691	178
a) Verlustvorträge des Einbringenden	692	178
aa) Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs einer Personengesellschaft	692	178
(1) Persönlich haftende Gesellschafter und Kommanditisten ohne verrechenbare Verluste i. S. d. § 15a EStG	693	178
(2) Kommanditisten mit verrechenbaren Verlusten i. S. d. § 15a EStG	694	178
bb) Einbringung eines Mitunternehmeranteils	696	179
cc) Ausgliederung aus einer Kapitalgesellschaft	698	179
b) Verlustvorträge der übernehmenden Personengesellschaft	706	180

	Rz.	Seite
c) Gewerbesteuer	707	180
7. Realteilung	716	182
a) Einkommensteuer	717	182
b) Gewerbesteuer	720	183
8. Formwechsel von Personengesellschaften	722	184
9. § 8c KStG – Verlustabzug bei Körperschaften	726	184
a) Mehrere Anteilserwerbe innerhalb von fünf Jahren	741	188
b) Konzernklausel	751	189
c) Sanierungsklausel	752	191
d) Verfassungswidrigkeit des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG i. d. F. bis 31.12.2015	755	192
10. § 8d KStG – Fortführungsgebundener Verlustvortrag	760	194

VI. GRENZÜBERSCHREITENDE SACHVERHALTE

1. Grenzüberschreitende Umwandlungen	771	198
a) Allgemeines	771	198
b) Gesellschaftsrechtliche Aspekte	772	198
aa) Grenzüberschreitende Verschmelzungen	772	198
(1) Allgemeines	772	198
(2) Ablauf einer grenzüberschreitenden Verschmelzung	776	199
bb) Andere grenzüberschreitende Umwandlungen	782	201
c) Steuerrechtliche Aspekte grenzüberschreitender Verschmelzungen	791	203
aa) Allgemeines	791	203
bb) Grundfall: Grenzüberschreitende Hereinverschmelzung	793	205
cc) Grundfall: Grenzüberschreitende Hinausverschmelzung	801	206
dd) Rückwirkungsproblematik	811	208
2. Grenzüberschreitende Einbringungsvorgänge	816	209
a) Allgemeines	816	209
b) Gesellschaftsrechtliche Aspekte	817	209
c) Steuerrechtliche Aspekte	819	210
aa) Allgemeines	819	210
bb) Grundfall: Errichtung einer Auslands-Holding	821	211

	Rz.	Seite
3. Sitzverlegung ins Ausland	831	213
a) Allgemeines	831	213
b) Gesellschaftsrechtliche Aspekte	833	213
c) Steuerrechtliche Aspekte	836	214
aa) Sitzverlegung ins EU-Ausland	837	214
bb) Sitzverlegung in Drittstaaten	838	215
4. Drittstaatenverschmelzungen	840	216
5. § 50i EStG	841	218
a) Allgemeines	841	218
b) Anwendung auf Umstrukturierungsvorgänge	842	218

VII. BETEILIGUNG MINDERJÄHRIGER

1. Einleitung	851	221
2. Haftungsbeschränkung des Minderjährigen	853	221
3. Vertretungsberechtigung der Eltern	861	222
a) Beteiligung an Personengesellschaften (GbR, OHG und KG)	862	222
aa) Eintritt Minderjähriger	862	222
bb) Änderung bei bestehender Beteiligung	865	224
cc) Sonderkündigungsrecht	868	225
b) Beteiligung an Kapitalgesellschaften (GmbH und AG)	876	226
aa) Eintritt Minderjähriger	876	226
bb) Änderung bei bestehender Beteiligung	879	226
cc) Sonderkündigungsrecht	881	227

VIII. GRUNDERWERBSTEUER BEI UMWANDLUNGEN

1. Einleitung	901	227
2. Grunderwerbsteuerbare Tatbestände	903	229
a) Allgemeines	903	229
b) § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG – Verschmelzung, Spaltung, Anwachsung	906	229
c) § 1 Abs. 2a GrEStG (Wechsel im Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft)	911	232
aa) Neue Gesellschafter	912	232

	Rz.	Seite
bb) Anteil am Gesellschaftsvermögen	916	234
cc) Fünf-Jahres-Zeitraum	918	235
dd) Mittelbarer Wechsel im Gesellschafterbestand	926	235
ee) Umwandlungen des Gesellschafters	931	239
ff) Verhältnis zu § 1 Abs. 3 GrEStG	935	240
d) § 1 Abs. 3 GrEStG (Anteilsvereinigung und Anteilsübertragung)	941	240
aa) Grundstücke der Gesellschaft	942	241
bb) Anteile der Gesellschaft	947	242
cc) Anteilsvereinigung	950	243
dd) Anteilsübertragung	955	246
ee) Grunderwerbsteuerliche Organschaft	961	247
e) § 1 Abs. 3a GrEStG (wirtschaftliche Anteilsvereinigung)	967	250
3. Befreiungstatbestände	976	253
a) § 5 GrEStG (Übergang auf eine Gesamthand)	977	253
aa) Tatbestandsvoraussetzungen des § 5 Abs. 1 und 2 GrEStG	978	253
bb) Versagung der Begünstigung (§ 5 Abs. 3 GrEStG)	985	256
b) § 6 GrEStG (Übergang von einer Gesamthand)	996	257
aa) Übergang in das Mit- oder Alleineigentum eines Gesamthänders (§ 6 Abs. 1 und 2 GrEStG)	997	257
bb) Übergang auf eine andere Gesamthand (§ 6 Abs. 3 GrEStG)	1002	258
cc) Sperrfristen	1005	260
c) § 6a GrEStG (Steuervergünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern)	1016	261
aa) Begünstigte Rechtsvorgänge	1017	262
bb) Herrschendes Unternehmen	1019	263
cc) Abhängige Gesellschaft	1020	263
dd) Vor- und Nachbehaltensfrist	1023	264
4. Anzeigepflicht	1036	265
a) Anzeigepflichten für Gerichte, Behörden und Notare (§ 18 GrEStG)	1037	266
b) Anzeigepflicht der Beteiligten (§ 19 GrEStG)	1039	266
c) Inhalt der Anzeige (§ 20 GrEStG)	1042	268

IX. MUSTERVERTRÄGE UND FORMULARE

1. Verschmelzungen	1101	270
a) Verschmelzung GmbH auf GmbH (Fusion)	1101	270
aa) Ausgangskonstellation	1101	270
bb) Fahrplan	1102	271
cc) Verschmelzungsvertrag	1103	273
dd) Schreiben an die Betriebsräte	1104	278
ee) Verschmelzungsbeschluss	1105	280
ff) Handelsregisteranmeldung der übernehmenden Gesellschaft	1106	284
gg) Handelsregisteranmeldung der übertragenden Gesellschaft	1107	286
hh) Liste der Übernehmer	1108	288
ii) Liste der Gesellschafter	1109	288
jj) Antrag Buchwertfortführung übertragende Gesellschaft	1110	289
kk) Antrag Buchwertfortführung Anteilseigner der übertragenden Gesellschaft	1111	291
b) Verschmelzung Tochter-GmbH auf Mutter-GmbH (Up-Stream-Merger)	1112	293
aa) Ausgangskonstellation	1112	293
bb) Fahrplan	1113	294
cc) Verschmelzungsvertrag	1114	296
dd) Schreiben an die Betriebsräte	1115	301
ee) Verschmelzungsbeschluss	1116	303
ff) Handelsregisteranmeldung der übernehmenden Gesellschaft	1117	307
gg) Handelsregisteranmeldung der übertragenden Gesellschaft	1118	309
hh) Liste der Gesellschafter	1119	311
ii) Antrag Buchwertfortführung	1120	312
c) Verschmelzung zweier Personengesellschaften (Fusion)	1121	314
aa) Ausgangskonstellation	1121	314
bb) Fahrplan	1122	314
cc) Verschmelzungsvertrag	1123	316
dd) Schreiben an die Betriebsräte	1124	322
ee) Verschmelzungsbeschluss	1125	324
ff) Handelsregisteranmeldung der übernehmenden Gesellschaft	1126	329

	Rz.	Seite
gg) Handelsregisteranmeldung der übertragenden Gesellschaft	1127	331
hh) Antrag Buchwertfortführung	1128	333
d) Verschmelzung GmbH & Co. KG auf GmbH (Side-Stream-Merger)	1129	335
aa) Ausgangskonstellation	1129	335
bb) Fahrplan	1130	336
cc) Verschmelzungsvertrag	1131	338
dd) Schreiben an die Betriebsräte	1132	344
ee) Verschmelzungsbeschluss	1133	346
ff) Handelsregisteranmeldung der übernehmenden Gesellschaft	1134	351
gg) Handelsregisteranmeldung der übertragenden Gesellschaft	1135	353
hh) Liste der Übernehmer	1136	355
ii) Liste der Gesellschafter	1137	355
jj) Antrag Buchwertfortführung	1138	356
kk) Nachweis nach § 22 Abs. 3 UmwStG (Sieben-Jahres-Frist)	1139	358
2. Spaltungen	1140	360
a) Abspaltung aus GmbH & Co. KG auf GmbH (Abspaltung zur Aufnahme)	1140	360
aa) Ausgangskonstellation	1140	360
bb) Fahrplan	1141	360
cc) Abspaltungsvertrag	1142	363
dd) Abspaltungs- und Kapitalerhöhungsbeschluss	1143	373
ee) Handelsregisteranmeldung der übernehmenden Gesellschaft	1144	377
ff) Handelsregisteranmeldung der übertragenden Gesellschaft	1145	379
gg) Liste der Übernehmer	1146	381
hh) Liste der Gesellschafter	1147	381
ii) Sacherhöhungsbericht	1148	382
jj) Antrag Buchwertfortführung	1149	386
kk) Nachweis nach § 22 Abs. 3 UmwStG (Sieben-Jahres-Frist)	1150	388
b) Aufspaltung einer GmbH auf zwei GmbHs (Aufspaltung zur Neugründung)	1151	390
aa) Ausgangskonstellation	1151	390
bb) Fahrplan	1152	390
cc) Spaltungsplan	1153	392
dd) Zustimmungsbeschluss der übertragenden Gesellschaft	1154	407

	Rz.	Seite
ee) Handelsregisteranmeldung der übernehmenden Gesellschaft	1155	410
ff) Handelsregisteranmeldung der übertragenden Gesellschaft	1156	413
gg) Liste der Gesellschafter	1157	415
hh) Liste der Gesellschafter	1158	415
ii) Sachgründungsbericht	1159	416
jj) Antrag Buchwertfortführung übertragende Gesellschaft	1160	420
kk) Antrag Buchwertfortführung Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft	1161	422
c) Ausgliederung aus GmbH auf GmbH (Ausgliederung zur Aufnahme)	1162	424
aa) Ausgangskonstellation	1162	424
bb) Fahrplan	1163	424
cc) Ausgliederungsvertrag	1164	426
dd) Schreiben an die Betriebsräte	1165	436
ee) Ausgliederungs- und Kapitalerhöhungsbeschluss	1166	438
ff) Handelsregisteranmeldung der übernehmenden Gesellschaft	1167	442
gg) Handelsregisteranmeldung der übertragenden Gesellschaft	1168	444
hh) Liste der Übernehmer	1169	446
ii) Liste der Gesellschafter	1170	446
jj) Antrag Buchwertfortführung	1171	447
kk) Nachweis nach § 22 Abs. 3 UmwStG (Sieben-Jahres-Frist)	1172	449
3. Formwechsel	1173	451
a) GmbH in GmbH & Co. KG	1173	451
aa) Ausgangskonstellation	1173	451
bb) Fahrplan	1174	451
cc) Formwechselbeschluss	1175	453
dd) Gesellschafterliste der Komplementär-GmbH	1176	461
ee) Handelsregisteranmeldung der Komplementär-GmbH	1177	462
ff) Handelsregisteranmeldung Formwechsel	1178	465
gg) Antrag Buchwertfortführung	1179	467
b) OHG in GmbH	1180	469
aa) Ausgangskonstellation	1180	469
bb) Fahrplan	1181	469
cc) Formwechselbeschluss	1182	471

	Rz.	Seite
dd) Gesellschafterliste	1183	477
ee) Sachgründungsbericht	1184	478
ff) Werthaltigkeitsnachweis	1185	482
gg) Handelsregisteranmeldung Formwechsel	1186	483
hh) Antrag Buchwertfortführung	1187	486
ii) Nachweis nach § 22 Abs. 3 UmwStG (Sieben-Jahres-Frist)	1188	488
4. Einbringungen	1189	490
a) Einbringung Kommanditanteil in GmbH (Errichtung Holding)	1189	490
aa) Ausgangskonstellation	1189	490
bb) Fahrplan	1190	490
cc) Gesellschafterbeschluss (Sachkapitalerhöhungsbeschluss)	1191	492
dd) Übernahmeerklärung	1192	496
ee) Einbringungsvertrag	1193	498
ff) Handelsregisteranmeldung übernehmende Gesellschaft	1194	501
gg) Handelsregisteranmeldung Änderung Gesellschafterbestand	1195	503
hh) Liste der Übernehmer	1196	504
ii) Liste der Gesellschafter	1197	504
jj) Sachkapitalerhöhungsbericht	1198	505
kk) Antrag Buchwertfortführung	1199	506
ll) Nachweis nach § 22 Abs. 3 UmwStG (Sieben-Jahres-Frist)	1200	508
b) „Formwechsel“ GmbH & Co. KG in GmbH (Erweiterte Anwachsung)	1201	510
aa) Ausgangskonstellation	1201	510
bb) Fahrplan	1202	511
cc) Gesellschafterbeschluss (Sachkapitalerhöhungsbeschluss)	1203	513
dd) Übernahmeerklärung	1204	517
ee) Einbringungsvertrag	1205	519
ff) Handelsregisteranmeldung übernehmende Gesellschaft	1206	522
gg) Handelsregisteranmeldung der Abtretung	1207	524
hh) Liste der Übernehmer	1208	525
ii) Liste der Gesellschafter	1209	525
jj) Sacherhöhungsbericht	1210	526

	Rz.	Seite
kk) Antrag Buchwertfortführung	1211	527
ll) Nachweis nach § 22 Abs. 3 UmwStG (Sieben-Jahres-Frist)	1212	529
5. Realteilung	1213	531
a) Ausgangskonstellation	1213	531
b) Fahrplan	1214	532
c) Auseinandersetzungsvertrag	1215	533
d) Handelsregisteranmeldung	1216	538
6. Einfache Anwachsung	1217	540
a) Ausgangskonstellation	1217	540
b) Fahrplan	1218	541
c) Anwachsungsbeschluss	1219	542
d) Handelsregisteranmeldung	1220	543
Stichwortverzeichnis		545

LITERATURVERZEICHNIS

A

Adrian/Weiler, Unterjähriger Beteiligungserwerb, Konzernklausel und Stille-Reserven-Klausel, BB 2014, 1303

Altmeppen, Zum Anwendungsbereich der Holzmüller-Doktrin, ZIP 2004, 999 ff.

Arens, Gelöste und ungelöste Fragen zur Realteilung, BRAK-Mitteilungen 6/2013, 250 ff.

B

Baumbach/Hopt, Handelsgesetzbuch, 38. Aufl., München 2018

Baumbach/Hueck, GmbHG, 22. Aufl., München 2019

Beck'sches Handbuch Unternehmenskauf im Mittelstand, 2. Aufl., München 2017

Beck'scher Online-Kommentar BGB (Hrsg. Bamberger/Roth), München, Stand: 1. 5. 2019

Beck'sches Notar-Handbuch, 6. Aufl., München 2015

Behrens, Die grunderwerbsteuerliche Konzernklausel für übertragende Umwandlungen in § 6a GrEStG, AG 2010, 119 ff.

Behrens/Schmitt, Auslegung des Begriffs „Anteil am Gesellschaftsvermögen“ i. S. v. § 1 Abs. 2a GrEStG, UVR 2005, 378 ff.

Benecke/Schnitger, Letzte Änderungen der Neuregelungen des UmwStG und der Entstrickungsnormen durch das SEStEG – Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, IStR 2007, 22 ff.

Benz/Rosenberg, Einbringungsvorgänge nach dem Regierungsentwurf des SEStEG, BB-Spezial 8/2006, 51 ff.

Benz/Rosenberg, Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft und Anteilstausch (§§ 20–23 UmwStG) DB 2012, Beilage 1, 38 ff.

Bien/Wagner, Erleichterungen bei der Verlustabzugsbeschränkung und der Zins-schranke nach dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BB 2009, 2627 ff.

Bien/Wagner, Die Konzernklausel bei § 8c KStG, BB 2010, 923 ff.

Blumenberg/Benz, Die Unternehmensteuerreform 2008, Köln 2007

Blumenberg/Schäfer, Das SEStEG, München 2007

Blumers, Europäische Umwandlungen mit Teilbetrieben, BB 2008, 2041 ff.

Blümich, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Loseblattsammlung, München Stand: Februar 2019

Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 19. Aufl., München 2018

Brandenberg, Personengesellschaftsbesteuerung nach dem Unternehmensfortentwicklungsgesetz – Teil I –, DStZ 2002, 511 ff.

Bungert, Grenzüberschreitende Verschmelzungsmobilität – Anmerkung zur Sevic-Entscheidung des EuGH, BB 2006, 53 ff.

Bungert/de Raet, Grenzüberschreitender Formwechsel in der EU, DB 2014, 761

Bürger, Die Beteiligung Minderjähriger an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, RNotZ 2006, 156 ff.

C

Carlé u. a., Umwandlungen – Praxisleitfaden Umwandlung und Einbringung nach neuem Recht, Bonn/Berlin 2007

Claß/Weggenmann, Ein neues Teilbetriebsverständnis im Umwandlungssteuerrecht – entscheidet zukünftig der EuGH?!, BB 2012, 552 ff.

D

Dennisen/Frankus, Kein Untergang von § 15a EStG-Verlusten durch Vorgänge i. S. d. § 8c KStG und § 8d KStG?, DB 2017, 443.

Desens, Gemeiner Wert bei Umwandlungen, GmbHR 2007, 1202 ff.

Dörfler/Wittkowski, Zwischenwertansatz als Instrument zur Verlustnutzung bei Verschmelzungen von Körperschaften, GmbHR 2007, 352 ff.

Dörr, Wachstumsbeschleunigung durch den neuen § 8c KStG, NWB 2010, 184 ff.

Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, Loseblattsammlung, Stuttgart Stand: April 2015 / **Dötsch/Pung/Möhlenbrock**, Die Körperschaftsteuer plus Onlinezugang, Stuttgart Stand: Juni 2019

Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Umwandlungssteuerrecht, 85. Ergänzungslieferung, Stuttgart 2019

Dötsch/Pung, SEStEG: Die Änderungen des UmwStG (Teil I), DB 2006, 2704 ff.

E

Eisgruber, Umwandlungssteuergesetz Kommentar, 2. Aufl., Herne 2018

Eisgruber/Schaden, Vom Sinn und Zweck des § 8c KStG – Ein Beitrag zur Auslegung der Norm, Ubg 2010, 73 ff.

Engelmeyer, Ausgliederung durch partielle Gesamtrechtsnachfolge und Einzelrechtsnachfolge – ein Vergleich, AG 1999, 263 ff.

Engl, Realteilung auch mit Einzelwirtschaftsgütern rückwirkend ab 1. 1. 2001 nach UntStFG ohne Behaltefrist steuerneutral möglich, DStR 2002, 119 ff.

Engl, Formularbuch Umwandlungen, 4. Aufl., München 2017

Ernst & Young/BDI, Die Unternehmensteuerreform 2008, Bonn/Berlin 2007

Ettinger/Königer, Steuerliche Rückwirkung bei grenzüberschreitenden Umstrukturierungsvorgängen, GmbHR 2009, 590 ff.

Ettinger/Mörz, Ausgewählte Problemfelder und praktische Gestaltungsmöglichkeiten im Zusammenhang mit der Neuregelung der §§ 20, 21, 24 UmwStG durch das Steueränderungsgesetz 2015 („Lex Porsche“), GmbHR 2016, 154

Ettinger/Schmitz, Die erweiterte Anwachsung: Änderungen nach dem SEStEG?, GmbHR 2008, 1089 ff.

Ettinger/Schmitz, Einbringungen ins Sonderbetriebsvermögen – Anwendbarkeit des § 24 UmwStG nach dem SEStEG, DStR 2009, 1248 ff.

F

Fey/Neyer, Erleichterungen bei der Mantelkaufnorm des § 8c KStG durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, StuB 2010, 47

Formularbuch Recht und Steuern, 8. Aufl., München 2014

Förster/von Cölln, Die Neuregelung des § 8d KStG beim schädlichen Beteiligungserwerb, DStR 2017, 8

Förster/Wendland, Einbringung von Unternehmensteilen in Kapitalgesellschaften, BB 2007, 631 ff.

Franz, Enge oder weite Auslegung der „Konzernklausel“ in § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG?, BB 2010, 991 ff.

Freundorfer/Festner, Praxisempfehlungen für die grenzüberschreitende Verschmelzung, GmbHR 2010, 195 ff.

Frotscher/Drüen, Kommentar zum Körperschaft-, Gewerbe- und Umwandlungssteuergesetz, Stand: 2019

G

Geyrhalter/Weber, Transnationale Verschmelzungen – im Spannungsfeld zwischen SEVIC Systems und der Verschmelzungsrichtlinie, DStR 2006, 146 ff.

Glanegger/Güroff, Gewerbesteuergesetz, 9. Aufl., München 2017

Gläser/Zöllner, Bundesregierung beschließt Nachtrag zum ZollkodexAnpG – Neue Konzernklausel in § 8c KStG und Verschärfungen im Umwandlungssteuergesetz, BB 2015, 1117

Gläser/Zöllner, Der neue Realteilungserlass des BMF – (un-)echte Erhöhung der Rechtssicherheit?, DB 2019, 692

Gosch, Körperschaftsteuergesetz, 3. Aufl., München 2015

Grunewald, Haftungsbeschränkungs- und Kündigungsmöglichkeiten für volljährig gewordene Personengesellschafter, ZIP 1999, 597 ff.

Gschwendtner, Verlustausgleich und Steuerpflicht bei Personengesellschaften im Gewerbesteuerrecht – Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 14. 9. 1993, VIII R 84/90 –, DStR 1994, 1109 ff.

Gummert, Münchener Anwaltshandbuch Personengesellschaftsrecht, 3. Aufl., München 2019

H

Hans, Zweifelsfragen des UmwStG 2006 – Führt eine handelsrechtliche Mehrabführung zur Besteuerung des „Einbringungsgewinns I“?, BB 2008, 26 ff.

Haritz/Menner, Umwandlungssteuergesetz, 5. Aufl., München 2019

Haßa/Gosmann, Zweifelsfragen zu Konzernklausel und Verschonungsregel des § 8c KStG, DB 2010, 1198 ff.

Heckschen, Die Entwicklung des Umwandlungsrechts aus Sicht der Rechtsprechung und Praxis, DB 1998, 1385 ff.

Hegemann, Die Komplementär-GmbH bei der Verschmelzung von zwei GmbH & Co. KG, GmbHR 2009, 702 ff.

Heinz/Wilke, Sicherung der Verlustverwertung im Unternehmenskonzern durch Einschaltung von Personengesellschaften, GmbHR 2010, 360 ff.

Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, 4. Auflage, München 2019

Herlinghaus, Sacheinbringungen nach dem SEStEG: Verschaffung des wirtschaftlichen Eigentums fällt unter §§ 1 Abs. 3, 20 Abs. 1 UmwStG, FR 2007, 286 ff.

Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuergesetz, Loseblattsammlung, Köln Stand: August 2015; Einkommenssteuer- und Körperschaftssteuergesetz, Stand: Juni 2019

Hesselmann/Tillmann/Müller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 21. Aufl., Köln 2016

Hierstetter, Zinsvortrag und Restrukturierung, DB 2009, 79 ff.

Hohaus/Eickmann, Die Beteiligung Minderjähriger an vermögensverwaltenden Familien-Kommanditgesellschaften – Anforderungen für die steuerliche Anerkennung, BB 2004, 1707 ff.

Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz Kommentar, 11. Aufl., Herne 2016

Honert/Geimer, Aufgabe des umwandlungssteuerlichen Maßgeblichkeitsgrundsatzes durch das SEStEG, EStB 2007, 421 ff.

Hörger/Stobbe, Die Zuordnung stiller Reserven beim Ausscheiden eines Gesellschafters einer Personengesellschaft – Modifizierte Stufentheorie –, DStR 1991, 1230 ff.

J

Jacobsen, Die Generierung und Koordination steuerlicher Teilgestaltungen im Rahmen der Umstrukturierung von Unternehmen, BB 2009, 1955 ff.

Jäschke, Probleme bei der Behandlung eines Geschäfts- oder Firmenwertes im neuen Umwandlungssteuerrecht, FR 2010, 10 ff.

K

Kaeser, Einbringungstatbestände (§§ 20 ff. UmwStG), Beihefter zu DStR 2/2012, 13 ff.

Kallmeyer, Umwandlungsgesetz, 6. Aufl., Köln 2017

Kallmeyer/Kappes, Grenzüberschreitende Verschmelzungen und Spaltungen nach SEVIC Systems und der EU-Verschmelzungsrichtlinie, AG 2006, 224 ff.

Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner, Einkommensteuergesetz Kommentar, 4. Aufl., Herne 2019

Keller/Klett, Die sanierende Verschmelzung, DB 2010, 1220 ff.

Kessler/Weber/Aberle, Übertragungsgewinn bei Verschmelzung und vororganschaftliche Verlustvorträge einer Organgesellschaft, Ubg 2008, 209 ff.

Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 18. Aufl. 2019

Klein/Müller/Lieber, Änderung der Unternehmensform, 11. Aufl., Herne 2017

Korn, Einkommensteuergesetz, Loseblattsammlung, Köln Stand: Juni 2019

Körner, Anmerkungen zum SEStEG-Entwurf vom 21. 4. 2006, IStR 2006, 469 ff.

Körner, Reduktionsbedürftige Tatbestände der Nachversteuerungsregelung des § 22 UmwStG, DStR 2010, 897 ff.

Köster/Prinz, Verlustverwertung durch Spaltung von Kapitalgesellschaften, GmbHR 1997, 336 ff.

Krafka/Willer/Kühn, Registerrecht, 11. Aufl., München 2019

Kutt, Probleme bei der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums bei Einbringungen nach §§ 20 – 24 UmwStG, DB 2006, 1132 ff.

Kutt/Jehke, Steuerliche Fallen bei Folge-Umstrukturierungen innerhalb der 7-jährigen Sperrfrist gem. § 22 UmwStG, BB 2010, 474 ff.

L

Lemaitre/Schönherr, Die Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften durch Verschmelzung und Formwechsel nach der Neufassung des UmwStG durch das SEStEG, GmbHR 2007, 173 ff.

Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergegesetz, Loseblattsammlung, Köln Stand: Mai 2019

Ley, Einbringungen nach §§ 20, 24 UmwStG in der Fassung des SEStEG, FR 2007, 109 ff.

Ley/Bodden, Verschmelzung und Spaltung von inländischen Kapitalgesellschaften nach dem SEStEG (§§ 11–15 UmwStG n. F.), FR 2007, 265 ff.

Linn/Pignot, Mögliche Verstöße gegen das unionsrechtliche Beihilfeverbot in nationalen Begünstigungstatbeständen, StuB 2016, 573

Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Loseblattsammlung, Stuttgart Stand: Juni 2019

Lohmann/Heerdt, Die Regelungen zu vororganschaftlich und organschaftlich verursachten Mehrabführungen im neuen Umwandlungssteuererlass, Ubg 2012, 91 ff.

Lutter, Umwandlungsgesetz, 6. Aufl., Köln 2019

M

Maiterth/Müller, Abschaffung der Verlustübernahme bei Verschmelzung von Körperschaften – steuersystematisch geboten oder fiskalisch motiviert?, DStR 2006, 1861 ff.

Maulbetsch/Klump/Rose, Heidelberger Kommentar Umwandlungsgesetz, 2. Aufl., Heidelberg 2017

Mensing/Tyarks, Grunderwerbsteuerrechtliche Einführung einer Konzernklausel durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BB 2010, 87 ff.

Mielke, Gesamtplanbetrachtung bei der Übertragung betrieblicher Einheiten – eine Bestandsaufnahme, DStR 2015, 673 ff.

Mies/Greiser, Die Anwendbarkeit der Vergünstigungsvorschriften der §§ 5 und 6 GrEStG auf die Tatbestände des § 1 Abs. 3 GrEStG, DStR 2008, 1319 ff.

Mildner, Zeitliche Nutzung von Verlusten bei Verschmelzungen, GmbHR 2003, 644 ff.

Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 1–6, 5. Aufl., München 2019;

Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Bd. 1: 8. Aufl., München 2018; Bd. 2-4: 8. Aufl., München 2019; Bd. 5/1, 11-12: 7. Aufl., München 2018; Bd. 5/2, 6-10: 7. Aufl., München 2017

Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 4. Aufl., München 2016-2018

N

Neitz/Lange, Grunderwerbsteuer bei Umwandlungen – Neue Impulse durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, Ubg 2010, 17 ff.

Neumann, Praxisrelevante Fragen zum Anteilstausch nach dem SEStEG – die wichtigsten Problemfelder bei der Anteilseinbringung in eine GmbH, GmbH-StB 2007, 377 ff.

Neumann/Heuser, Weiterentwicklung der körperschaftsteuerlichen Verlustverrechnung für eng begrenzte Sonderfälle, GmbHR 2017, 281.

Neye/Kraft, Neuigkeiten im Umwandlungsrecht, NZG 2011, 681 ff.

Neyer, § 8c KStG: Abwehrberatung mit Blick auf konzerninterne Anteilsübertragungen in den Jahren 2008 und 2009, BB 2012, 615

O

Orth, Umwandlung durch Anwachsung (Teil I), DStR 1999, 1011 ff.

P

Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, 78. Aufl., München 2019

Pahlke, Grunderwerbsteuervergünstigung für Rechtsvorgänge im Konzern – Der neue § 6a GrEStG, MittBayNot 2010, 169 ff.

Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, 6. Aufl., München 2018

Patt, Formwechsel einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft, EStB 2009, 354 ff.

Plewka/Marquardt, Handbuch Umstrukturierung von Unternehmen nach Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, SEStEG, Stuttgart u. a. 2007

Prinz, Grundlagen zum internationalen Umwandlungssteuerrecht, DB 2012, 820 ff.

Pung, Besteuerung von Einbringungsgewinnen bei Sperrfristverstößen nach dem UmwSt-Erlass 2011, GmbHR 2012, 158 ff.

Pyska, Das von mehreren Teilbetrieben genutzte Grundstück – Ein Hindernis für die steuerneutrale Umstrukturierung? (Teil I) DStR 2016, 2017; (Teil II) DStR 2016, 2074

R

Reichert, GmbH & Co. KG, 7. Aufl., München 2015

Reimann, Der Minderjährige in der Gesellschaft – Kautelarjuristische Überlegungen aus Anlass des Minderjährigenhaftungsbeschränkungsgesetzes, DNotZ 1999, 179 ff.

Rödder, DStR-Fachliteratur-Auswertung: Umwandlungssteuergesetz, DStR 1997, 483 ff.

Rödder, Vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen i. S. des § 14 Abs. 3 KStG n. F., DStR 2005, 217 ff.

Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, Umwandlungssteuergesetz, 3. Aufl., Köln 2019

Rödder/Schönfeld, Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Vor- und Nachbehaltensfrist der Grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel des § 6a Satz 4 GrEStG n. F., DStR 2010, 415 ff.

Rödder/Schumacher, Verschmelzung von Kommanditgesellschaften und § 15a EStG, DB 1998, 99 ff.

Rödder/Stangl, Einbringungsgewinn I: „Automatische“ schädliche Einlagenrückgewähr bei Organschaft?, Ubg 2008, 39 ff.

Rogall/Dreßler, Neue Grenzen und neue Möglichkeiten für Einbringungen in Personengesellschaften gem. § 24 UmwStG, DB 2015, 1981

Röhrbein/Eicker, Verlustberücksichtigung über die Grenze – Aktuelle Rechtslage, BB 2005, 465 ff.

Rörmann/Passarge, Die GmbH & Co. KG ist tot – es lebe die UG & Co. KG!, ZIP 2009, 1497 ff.

Roth/Altmeyen, Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG), 9. Aufl., München 2019

S

Sagasser/Bula/Brünger, Umwandlungen, 5. Aufl., München 2017

Schaaf/Hannweber, Reichweite der sonstigen Gegenleistung i. S. d. § 20 UmwStG, DStZ 2016, 155.

Schafitzl/Götz, Verschmelzungen zwischen Kapitalgesellschaften, Spaltungen von Kapitalgesellschaften und damit verbundene gewerbesteuerliche Regelungen, DB Beilage 02/2012, 25 ff.

Schafitzl/Stadler, Die grunderwerbsteuerliche Konzernklausel des § 6a GrEStG, DB 2010, 185 ff.

Scheipers/Linn, Änderungen des § 8c KStG durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, Ubg 2010, 8 ff.

Scherer, Münchner Anwaltshandbuch Erbrecht, 5. Aufl., München 2018

Scheunemann/Dennisen/Behrens, Steuerliche Änderungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BB 2010, 23 ff.

Schick/Franz, Verlustnutzung bei Umwandlungen trotz § 8c KStG? DB 2008, 1987 ff.

Schmidt, Einkommensteuergesetz, 38. Aufl., München 2019

Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 8. Aufl., München 2018

Schulze, Methoden der Unternehmensbewertung, 2. Aufl., Düsseldorf 2003

Schulze zur Wiesche, Die Realteilung einer Personengesellschaft unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens vom 28. 2. 2006, DB 2006, 921 ff.

Schulze zur Wiesche, Zur wesentlichen Betriebsgrundlage eines Mitunternehmeranteils, DB 2010, 638 ff.

Schumacher/Neumann, Ausgewählte Zweifelsfragen zur Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften und Einbringung von Unternehmensteilen in Kapitalgesellschaften, DStR 2008, 325 ff.

Schwarz, Zweifelsfragen bei der Einlage von Kapitalgesellschaften in Kapitalgesellschaften, insbesondere Wertaufholungsproblematik, FR 2008, 548 ff.

Schwedhelm, Die Unternehmensumwandlung, 9. Aufl., Köln 2019

Semler/Stengel, Umwandlungsgesetz, 4. Aufl., München 2017

Siegel, Stille Reserven beim Unternehmens- oder Anteilsverkauf, Geschäftswert und Teilwert, DStR 1991, 1477 ff.

Simon/Leuring, Umwandlung von GmbH & Co. KGs – Ende des Treuhandmodells, NJW-Spezial 2005, 459 ff.

Simon/Weninger, Betriebsübergang und Gesamtrechtsnachfolge: Kein Widerspruch – keine Unterrichtung?, BB 2010, 117 ff.

Sistermann, Umwandlung Kapital- auf Kapitalgesellschaften (§§ 11 ff. UmwStG), Beiheter zu DStR 2/2012, 9 ff.

Sistermann/Brinkmann, Verlustuntergang aufgrund konzerninterner Umstrukturierungen § 8c KStG als Umstrukturierungshindernis?, DStR 2008, 897 ff.

Sistermann/Brinkmann, Wachstumsbeschleunigungsgesetz: Die Änderungen bei der Mantelkaufregelung – Entschärfung der Verlustabzugsbeschränkungen durch Konzernklausel und Verschonung in Höhe der stillen Reserven, DStR 2009, 2633 ff.

Stadler/Elser/Bindl, Vermögensübergang bei Verschmelzungen auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, DB Beilage 1/2012, 14 ff.

Stegemann, Ausgewählte Einzelfragen zur doppel- bzw. mehrstöckigen Personengesellschaft, INF 2003, 266 ff.

Suchanek/Rüsch, Erweiterung der körperschaftsteuerlichen Verlustverrechnung: Der Entwurf zu einem „fortführungsgebundenen Verlustvortrag" (§ 8d KStG-E), Ubg 2016, 576.

T

Teicke, Herausforderungen und Planung bei Umsetzung einer grenzüberschreitenden Verschmelzung, DB 2012, 2675

Thümmel/Hack, Die grenzüberschreitende Verschmelzung, Der Konzern 2009, 1 ff.

U

Ulmer/Habersack/Winter, Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG), Tübingen 2008 Band 1: 2. Aufl. 2013; Band 2: 2. Aufl. 2014; Band 3: 2. Aufl. 2016

V

Volb, Der Umwandlungssteuererlass, Herne 2012

Von Proff, Die Anwachsung als Gestaltungsmodell bei Personengesellschaften, DStR 2016, 2227

W

Wachter (Hrsg.) Handbuch des Fachanwalts für Handels- und Gesellschaftsrecht, 2. Aufl., Münster 2010; **Wachter (Hrsg.)**, Praxis des Handels- und Gesellschaftsrechts, 3. Aufl. 2015; **Büchel/von Rechenberg**, Handbuch des Fachanwalts für Handels- und Gesellschaftsrechts, 2. Aufl. 2011

Wegener, Handelsbilanzielle und steuerrechtliche (Sonder-)Probleme der Abwärtsverschmelzung einer KapGes. auf eine andere KapGes., DB 2018, 2071

Weier, Der deutsche Teilbetrieb wird europäisch, DStR 2008, 1002 ff.

Weilbach, Grunderwerbsteuergesetz, Loseblattsammlung, Stand: Januar 2017

Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, Loseblattsammlung, Bonn Stand: Juni 2017

Wilms/Jochum, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz Bewertungsgesetz Grunderwerbsteuergesetz, Loseblattsammlung, Bonn Stand: März 2017

Winkeljohann/Fuhrmann, Handbuch Umwandlungssteuerrecht – Kommentar für die praktische Fallbearbeitung, Düsseldorf 2007

Winkemann, Die Realteilung – eine Zwischenbilanz, BB 2004, 130 ff.

Wittgens/Fischer, Haftung der Gesellschafter bei Verschmelzung einer insolvenzreifen GmbH, DB 2019, 829

Wittkowski/Hielscher, Änderungen des § 8c KStG durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, DB 2010, 13 ff.

Wollweber, Risikomanagement in Umwandlungsfällen – Fallstricke bei der Strukturierung, AG 2011, 77 ff.

Wiese/Lukas, BFH erweitert Anwendungsbereich der Realteilung, Anmerkungen zum BFH-Urteil v. 17. 9. 2015 – III R 49/13, DStR 2016, 1078

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

A

a. A.	anderer Ansicht
ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
a. F.	alte(r) Fassung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
AMG	Arzneimittelgesetz
AmtshilfeRLUmStG	Gesetz zur Umsetzung der AmtshilfeRichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 26. 6. 2013, BGBl I 2013, 1809
AO	Abgabenordnung
ASTG	Außensteuergesetz
Aufl.	Auflage

B

BB	Betriebsberater (Zs.)
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drucks.	Bundesratsdrucksache
bspw.	beispielsweise
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
Buchst.	Buchstabe
BuW	Zeitschrift für Rechnungswesen, Steuern, Wirtschafts-, Arbeits- und Sozialrecht im Betrieb (Zs.)
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise

D

DB	Der Betrieb (Zs.)
d. h.	das heißt

DNotZ	Deutsche Notar-Zeitschrift (Zs.)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zs.)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zs.)

E

EAV	Ergebnisabführungsvertrag / Gewinnabführungsvertrag
EstB	Der Ertragsteuerberater (Zs.)
EstG	Einkommensteuergesetz
EstR	Einkommensteuer-Richtlinien 2008
EuGH	Europäischer Gerichtshof

F

f., ff.	folgende, fortfolgende
FA	Finanzamt
FG	Finanzgericht
FinVerw	Finanzverwaltung
Fn.	Fußnote
FR	Finanzrundschau (Zs.)
FRL	Fusionsrichtlinie

G

GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GewStR	Gewerbesteuer-Richtlinien 2009
GF	Geschäftsführer
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
gl. A.	gleicher Ansicht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zs.)
GmbH-StB	Der GmbH-Steuer-Berater (Zs.)
grds.	grundsätzlich
GrEstG	Grunderwerbsteuergesetz

H

HGB	Handelsgesetzbuch
h. M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber

I

i. d. R.	in der Regel
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland
i. H. v.	in Höhe von
INF	Information über Steuer und Wirtschaft (Zs.)
i. S. d.	im Sinne des/der
IStR	Internationales Steuerrecht (Zs.)
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit

J

JStG	Jahressteuergesetz
------	--------------------

K

KG	Kommanditgesellschaft
KÖSDI	Kölner Steuerialog (Zs.)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien

M

MittBayNot	Mitteilungen des Bayerischen Notarvereins, der Notarkasse und der Landesnotarkammer Bayern (Zs.)
MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen
MU	Mitunternehmer
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen

N

n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zs.)
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zs.)
NWB DokID	NWB Dokumenten-Identifikationsnummer

O

o. g.	oben genannt
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht

R

R	Richtlinie
Rev.	Revision

rkr.	rechtskräftig
Rn.	Randnummer
RNotZ	Rheinische Notar-Zeitschrift (Zs.)
Rs.	Rechtssache
Rspr.	Rechtsprechung

S

SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften v. 7. 12. 2006, BGBl I 2007, 4
sog.	so genannte/n/r
StuB	Unternehmensteuern und Bilanzen (Zs.)

T

Tz.	Textziffer
-----	------------

U

u. a.	unter anderem
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zs.)
u. E.	unseres Erachtens
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStE	Umwandlungssteuererlass, BMF-Schreiben v. 11. 11. 2011, BStBl I 2011, 1314
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UntStRef 2008	Unternehmensteuerreform 2008
UStG	Umsatzsteuergesetz
u. U.	unter Umständen

V

v.	vom
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche

Z

z. B.	zum Beispiel
ZfP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zs.)
Zs.	Zeitschrift
z. T.	zum Teil

I. Einleitung

Unternehmen sind Teil des sich ständig verändernden Wirtschaftslebens. Strukturen, die bei der Gründung sinnvoll erschienen, müssen regelmäßig auf den Prüfstand gestellt und ggf. angepasst werden. Das Verständnis der wesentlichen gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Rahmenbedingungen und Wirkungsweisen der verschiedenen vom Gesetzgeber zur Verfügung gestellten Umstrukturierungsmöglichkeiten gehört für den Berater mittelständischer Unternehmen bzw. Unternehmensgruppen daher zum Handwerkszeug. 1

Das vorliegende Buch stellt die wichtigen Umstrukturierungsmaßnahmen, die im Bereich mittelständischer Unternehmen und Unternehmensgruppen in Betracht kommen, dar. Die Darstellung lässt Besonderheiten, die bei der Umstrukturierung börsennotierter Unternehmen gelten, außer Betracht. Des Weiteren wird der Schwerpunkt auf innerdeutsche Umstrukturierungen gelegt, während grenzüberschreitende Umstrukturierungen nur in Grundzügen dargestellt werden. 2

(Einstweilen frei)

3–5

II. Gründe für Umstrukturierungen

Die Gründe für die Vornahme einer Umstrukturierung eines Unternehmens oder einer Unternehmensgruppe sind vielfältig.¹ Auslöser sind betriebswirtschaftliche Erwägungen, wie z. B. eine Verschlinkung von Konzernstrukturen oder, umgekehrt, der Wunsch nach einer Dezentralisierung von Funktionen in gesellschaftsrechtlich selbständigen Einheiten. Sodann sind finanztechnische Gründe relevant (z. B. unter Umständen als höher angesehene Kreditwürdigkeit von Personenunternehmen, dagegen verbesserter Zugang zum Kapitalmarkt bei Kapitalgesellschaften in Form von Aktiengesellschaften). Auch der Wunsch nach einer Beteiligung von Mitarbeitern am Unternehmen oder an Teilen des Unternehmens oder die Vorbereitung einer vorweggenommenen Erbfolge und die Einbeziehung von (minderjährigen) Kindern können Umstrukturierungsprozesse erforderlich machen. Zum Teil erfolgen Umstrukturierungen rein oder überwiegend steuergetrieben, da die Unternehmen auf das sich im regelmäßigen Rhythmus ändernde Unternehmenssteuerrecht reagieren müssen (z. B. Umstrukturierung in eine Kapitalgesellschaft, wenn Gesellschafter auf Thesaurierung von Gewinnen und Wachstum der Gesellschaft durch 6

1 Vgl. Klein/Müller/Lieber, Änderung der Unternehmensform, Rz. 1 ff. sowie Schwedhelm, Die Unternehmensumwandlung, S. 1 ff.

Innenfinanzierung setzen, oder Umstrukturierung in eine Holding-Struktur mit Tochter-Kapitalgesellschaften, wenn Veräußerung von Einzelbereichen mittel- bis langfristig absehbar ist). Hier kommen auch Bezüge zum internationalen Steuerrecht zum Tragen, wenn Unternehmen auch im Ausland tätig werden wollen oder Gesellschafter ins Ausland umziehen möchten. Die Frage der idealen Rechtsformwahl bestimmt sich dann nach deutschem und ausländischem Steuerrecht sowie nach der Verknüpfung beider Steuerrechtssysteme durch die DBA-Situation und kann daher im Zeitablauf Umstrukturierungen notwendig machen.

7–10 (Einstweilen frei)

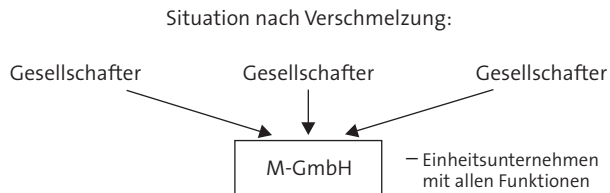
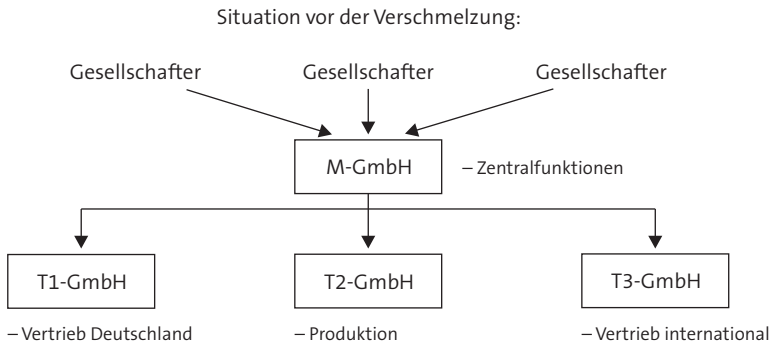
III. Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz

- 11 Das Umwandlungsgesetz kennt **vier Grundformen** von Umwandlungen:
- ▶ Verschmelzungen (§§ 2 bis 122 UmwG)
 - ▶ Spaltungen (§§ 123 bis 173 UmwG)
 - ▶ Vermögensübertragung (§§ 174 bis 189 UmwG)
 - ▶ Formwechsel (§§ 190 bis 304 UmwG)
- 12 Die für mittelständische Unternehmen regelmäßig relevanten Umwandlungsmaßnahmen nach dem Umwandlungsgesetz sind die Verschmelzung, die Spaltung und der Formwechsel. Die Vermögensübertragung regelt Umwandlungen unter Beteiligung der öffentlichen Hand und stellt damit eine Spezialmaterie dar, die im Rahmen dieses Buches nicht näher beleuchtet werden soll.

1. Verschmelzungen

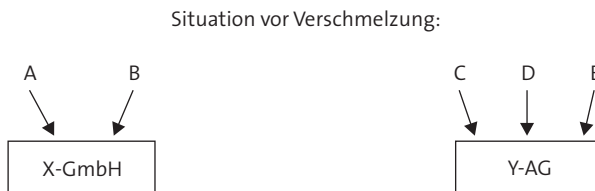
a) Wahl der Umstrukturierungsform, Alternativen zur Verschmelzung

- 13 Die Verschmelzung führt zu einer **Unternehmenskonzentration**. Nach einer Verschmelzung bestehen weniger Rechtsträger (Gesellschaften) als vorher. Verschmelzungen dienen zum einen – wenn sie als konzerninterne Verschmelzungen durchgeführt werden – einer Verschlankung und Vereinfachung von Konzernstrukturen. Häufigstes Beispiel ist hier die Verschmelzung einer Tochter-Gesellschaft auf die Mutter-Gesellschaft (sog. **Up-Stream-Merger**). Siehe dazu die folgende Abbildung:

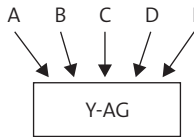


Während vor der Up-Stream-Verschmelzung möglicherweise identische Funktionen doppelt oder vielfach vorgehalten werden mussten (Geschäftsführung, Stabsstellen, Rechnungswesen etc.), kann dies nach der Verschmelzung in einer Gesellschaft erfolgen. In vielen Fällen können dadurch Kosten reduziert werden. 14

Eine andere wichtige Fallgruppe der Verschmelzung ist die Zusammenführung von zuvor unabhängigen Unternehmen mit zuvor unterschiedlichen Gesellschafterkreisen (landläufig: „Fusion“). Wirtschaftliche Hauptfrage ist hier die Festlegung des Umtauschverhältnisses, zu dem die Anteilsinhaber des übertragenen Rechtsträgers ihre Anteile gegen Ausgabe neuer Anteile am übernehmenden Rechtsträger in Anteile an diesem eintauschen. Siehe dazu die nachfolgende Abbildung: 15



Situation nach Verschmelzung der X-GmbH als übertragender Rechtsträger auf die Y-AG als übernehmenden Rechtsträger:



- 16 Bei der Wahl der Umstrukturierungsform der Verschmelzung sind jeweils auch die in ihrer Wirkungsweise vergleichbaren **Alternativen** zu prüfen.
- 17 Dies ist zum einen die **Übertragung aller Einzelwirtschaftsgüter** (Aktiva und Passiva) einer Gesellschaft auf eine andere, übernehmende Gesellschaft im Wege eines **Asset Deals**.¹ Hierbei handelt es sich letztlich um einen Unternehmenskaufvertrag, mit dem die Aktiva und Passiva von der übertragenden Gesellschaft an die übernehmende Gesellschaft verkauft und an diese abgetreten werden. Die übertragende Gesellschaft bleibt bei einer Vollübertragung als Hülle zurück und kann – ggf. nach „Leerausschüttung“ – liquidiert oder anderweitig wiederverwertet werden. Zivilrechtlich hat dieses Vorgehen gegenüber einer Verschmelzung den Vorteil, dass der Vorgang grundsätzlich nicht zum Handelsregister angemeldet und dort eingetragen werden muss und, soweit nicht im übertragenen Gesellschaftsvermögen Grundstücke oder GmbH-Anteile vorhanden sind, der Vorgang auch grds. nicht beurkundungspflichtig ist.² Hieraus ergibt sich eine Zeit- und Kostenersparnis. Vorteilhaft ist daneben auch, dass aufgrund der Gestaltung durch Unternehmenskaufvertrag eine erhöhte Flexibilität bzgl. der Auswahl der übergebenen Vermögensgegenstände besteht. Problemlos können bspw. beim Asset Deal einzelne Aktiva oder Passiva zurückbehalten werden (während bei einer Verschmelzung das gesamte Gesellschaftsvermögen des übertragenen Rechtsträgers auf den übernehmenden Rechtsträger übergeht). **Zivilrechtlich ist jedoch zu beachten**, dass anders als bei Rechtsvorgängen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge hier die **Zustimmung sämtlicher Vertragspartner und Gläubiger notwendig** ist.³ Eine solche Übertragung ist nämlich eine Übertragung im Wege der Einzelrechtsnachfolge (im Gegensatz zur Verschmelzung, die zu einer Übertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge führt).

1 Vgl. Maulbetsch/Klumpff/Rose, UmwG, Einl. Rz. 67.

2 § 311b Abs. 1 BGB, § 15 Abs. 3 und 4 GmbHG. Ausnahme: Fall des § 179a AktG (analog), siehe dazu etwa Ettinger/Jaques, Beck'sches Handbuch Unternehmenskauf im Mittelstand, Teil D Rz. 23 ff.

3 §§ 414, 415 Abs. 1 BGB, siehe unten Rz. 336 ff.

Gesellschaftsrechtlich ist hier die Frage zu stellen, wann die Geschäftsführungsorgane der übertragenen Gesellschaft für einen solchen Asset Deal die Zustimmung der Gesellschafterversammlung einholen müssen (§ 179a AktG sowie **Holzmilller- und Gelatine-Grundsätze des BGH**, siehe dazu unten Rz. 360 ff.). 18

Steuerlich wird der Asset Deal als realisierende Veräußerung von Einzelwirtschaftsgütern behandelt; ein entstehender Veräußerungsgewinn unterliegt beim übertragenen Unternehmen der laufenden Ertragsteuer (d. h. Körperschaftsteuer und auch Gewerbesteuer, wenn eine Kapitalgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb ganz oder teilweise überträgt). Bei der übertragenden Gesellschaft vorhandene Verlustvorträge i. S. v. § 10d EStG (ggf. i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG) und § 10a GewStG können mit einem etwaig entstehenden Veräußerungsgewinn verrechnet werden. Für die übernehmende Gesellschaft stellt die Übertragung durch einen Asset Deal steuerlich einen Anschaffungsvorgang dar und es wird zugleich entsprechendes AfA-Volumen geschaffen, das sich bei der übernehmenden Gesellschaft künftig steuermindernd auswirkt. 19

Ebenfalls mit der Verschmelzung vergleichbar ist die **Einbringung** eines Unternehmens oder einer Gesellschaft als **Sacheinlage** gegen Gewährung neuer Anteile an die einbringenden Personen oder Unternehmen.¹ Hier liegt eine Übertragung im Wege der Einzelrechtsnachfolge vor. Vorteil der Übertragung durch Einbringung gegenüber der Verschmelzung ist, dass die Einbringung **zivilrechtlich mit sofortiger Wirkung** bewirkt werden kann, während die Verschmelzung zivilrechtlich erst mit Eintragung im Handelsregister wirksam wird, was nur bedingt beeinflusst werden kann. 20

BEISPIEL: Die A-GmbH mit dem Alleingesellschafter A, und das Konkurrenzunternehmen B-GmbH mit den Brüdern B als den alleinigen Gesellschaftern wollen ihr Unternehmen zusammenlegen. A und seine Gesellschaft sind bei der geplanten „Fusion“ der „Junior-Partner“. Dennoch spricht A mit seiner eingeführten Marke einen eigenen Kundenstamm an. Die A-GmbH soll deshalb vorläufig als eigenständiges Unternehmen erhalten bleiben. A soll im neuen Gemeinschaftsunternehmen deshalb auch für eine Übergangszeit in der Geschäftsleitung tätig bleiben.

Lösung:

Den vorgenannten Zielen würde die Verschmelzung der A-GmbH auf die B-GmbH gegen Ausgabe neuer Geschäftsanteile an der B-GmbH an den A nicht gerecht werden. Hier bietet sich stattdessen die Einbringung der A-GmbH in die B-GmbH im Wege der Sacheinlage gegen Ausgabe neuer Geschäftsanteile an der B-GmbH an den A an. Später, nach einer Übergangszeit, kann dann ggf. immer noch die A-GmbH im Wege des Up-Stream-Merger auf die B-GmbH verschmolzen werden.²

1 Vgl. Schwedhelm, Die Unternehmensumwandlung, Rz. 980.

2 Es ist aber ggf. die Sieben-Jahres-Sperrfrist nach § 22 Abs. 1 UmwStG, siehe BFH v. 24.1.2018 - I R 48/15, BStBl 2019 II S. 45.

- 21 **Gesellschaftsrechtlich** ist bei Einbringungsvorgängen wiederum die Frage zu stellen, ob bei der einbringenden Gesellschaft nach deren Gesellschaftsvertrag bzw. nach § 179a AktG bzw. nach den Holzmüller- und Gelatine-Grundsätzen des BGH oder allgemeinen gesellschaftsrechtlichen Gründen entsprechende Zustimmungen eingeholt werden müssen (vgl. Rz. 360 ff.) **Steuerlich** wird die Einbringung im Wege der Sacheinlage nach den §§ 20, 21, 24 UmwStG behandelt (vgl. Rz. 381 ff.).

22–30 *(Einstweilen frei)*

b) Gesellschaftsrechtliche Aspekte von Verschmelzungen

aa) Begriff der Verschmelzung und Gesetzestechnik

- 31 Eine Verschmelzung ist die Übertragung des gesamten Vermögens eines Rechtsträgers (übertragender Rechtsträger) auf einen anderen Rechtsträger (übernehmender Rechtsträger) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge unter Auflösung des übertragenden Rechtsträgers ohne dessen Abwicklung, wobei den Anteilsinhabern des übertragenden und danach erlöschenden Rechtsträgers grundsätzlich eine Beteiligung am übernehmenden Rechtsträger im Wege eines Anteilstausches gewährt wird.
- 32 Folgende **Merkmale** zeichnen eine Verschmelzung danach aus:
- ▶ Übertragung des Vermögens eines oder mehrerer Rechtsträger als Ganzes,
 - ▶ Auflösung des übertragenen Rechtsträgers (oder der übertragenden Rechtsträger) ohne Abwicklung,
 - ▶ Gesamtrechtsnachfolge¹ des übernehmenden Rechtsträgers in die Rechtsstellung des übertragenen Rechtsträgers (oder der übertragenden Rechtsträger) sowie grundsätzlich
 - ▶ Anteilsgewährung von Anteilen des übernehmenden Rechtsträgers an die Anteilsinhaber des übertragenen Rechtsträgers (oder der übertragenden Rechtsträger).
- 33 Im Umwandlungsgesetz ist die Verschmelzung in den §§ 2 ff. UmwG (Zweites Buch) geregelt. Die **Systematik des Umwandlungsgesetzes** ist so, dass **speziellen Vorschriften zunächst allgemeine Regelungen vorangestellt werden**.² Diese allgemeinen Regelungen finden sich in den §§ 2 bis 38 UmwG. Dabei

1 Siehe z. B. BGH v. 22.9.2016 - VII ZR 298/14, NWB KAAAF-84072 = DB 2017 S. 115 und BGH v. 21.2.2014 - V ZR 164/13, NJW 2014 S. 1447 zur Reichweite der Gesamtrechtsnachfolge.

2 Vgl. Maulbetsch/Klump/Rose, UmwG, Einl. Rz. 38.

wird zwischen der **Verschmelzung durch Aufnahme** und der **Verschmelzung durch Neugründung** differenziert¹ (§ 2 UmwG). Bei der Verschmelzung durch Aufnahme erfolgt die Übertragung des Vermögens einer oder mehrerer Rechtsträger als Ganzes auf einen schon bestehenden Rechtsträger (§§ 4 bis 35 UmwG). Diese Verschmelzungsform ist quasi der gesetzgeberische Grundfall der Verschmelzung.² Die Verschmelzung durch Neugründung ist in den §§ 36 bis 38 UmwG geregelt; dabei gehen die übertragenden – mindestens zwei – Rechtsträger als Rechtspersonen unter, und ihr Vermögen geht als Ganzes auf einen durch den Verschmelzungsakt neu formierten Rechtsträger über.

In den §§ 39 bis 122 UmwG regelt der Gesetzgeber **spezielle Verschmelzungs-** 34
vorschriften je nachdem, welche Gesellschaftsformen an der Verschmelzung beteiligt sind.³ Beispielsweise sind bei der Verschmelzung von Aktiengesellschaften zusätzlich zu den allgemeinen Vorschriften die formstrengerer §§ 60 bis 77 UmwG zu beachten. Die jeweiligen Spezialvorschriften sind den allgemeinen Regelungen vorrangig und enthalten zum Teil spezielle, zum Teil ergänzende Regelungen.

bb) Verschmelzungsfähige Rechtsträger

Nach § 3 UmwG bestimmt sich, **welche Gesellschaftsformen** überhaupt an 35
einer Verschmelzung als übertragende oder übernehmende (neue) Rechtsträger **beteiligt sein können**.⁴

Nach § 3 Abs. 1 UmwG sind dies die folgenden Rechtsträger, die sowohl 36
übertragende, übernehmende wie auch neue Rechtsträger sein können:

- Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG) sowie Partnerschaftsgesellschaften;
- Kapitalgesellschaften (AG, GmbH, KGaA);
- eingetragene Genossenschaften;
- eingetragene Vereine;
- genossenschaftliche Prüfungsverbände und Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit.

1 Schwedhelm, Die Unternehmensumwandlung, Rz. 972; Maulbetsch/Klumpp/Rose, UmwG, § 2 Rz. 5.

2 Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG UmwStG, § 2 UmwG Rz. 12.

3 Vgl. Maulbetsch/Klumpp/Rose, UmwG, § 39 Rz. 1.

4 Vgl. Maulbetsch/Klumpp/Rose, UmwG, § 3 Rz. 1.

- 37 Nach § 3 Abs. 2 UmwG können wirtschaftliche Vereine i. S. v. § 22 BGB zudem übertragende Rechtsträger sein. Nach § 3 Abs. 2 UmwG können **natürliche Personen**¹ übernehmende Rechtsträger bei der Verschmelzung einer von ihnen gehaltenen Ein-Mann-Kapitalgesellschaft auf sie selbst sein.
- 38 **Nicht verschmelzungsfähig** sind danach Stiftungen, GbRs, stille Gesellschaften, natürliche Personen als übertragende Rechtsträger.² Eine **UG (haftungsbeschränkt)** stellt nach h. M. zwar grundsätzlich wie eine „normale“ GmbH einen verschmelzungsfähigen übertragenden Rechtsträger dar; als übernehmender Rechtsträger ist die UG aufgrund des Sachgründungsverbots des § 5a Abs. 2 Satz 2 GmbHG jedoch nur sehr eingeschränkt verschmelzungsfähig.³
- 39 Möglich ist auch die sog. **Mischverschmelzung**, also eine Verschmelzung, an der Rechtsträger verschiedener Rechtsformen beteiligt sind (§ 3 Abs. 4 UmwG). Es besteht in diesem Fall jedoch u. U. eine Verpflichtung zur Barabfindung widersprechender Anteilseigner (§ 29 UmwG).
- BEISPIEL:** → Eine AG hält zwei Tochter-Gesellschaften in der Rechtsform der GmbH. Die Konzernstruktur soll verschlankt werden und die beiden GmbHs sollen auf die AG verschmolzen werden. Dieser Fall der Mischverschmelzung ist nach § 3 Abs. 4 UmwG möglich.
- 40 In **Sanierungsfällen**, bei denen z. B. eine sanierungsbedürftige Tochter-Gesellschaft auf ihre wirtschaftlich stabile Mutter-Gesellschaft verschmolzen werden soll, stellt sich die Frage, wann eine solche Verschmelzung noch möglich ist. Wenn über die Gesellschaft, die als übertragender Rechtsträger verschmolzen werden soll, bereits ein Insolvenzverfahren anhängig ist, oder wenn nach Fassung eines Liquidationsbeschlusses bereits mit der Verteilung des Vermögens an die Anteilsinhaber begonnen wurde, ist eine Verschmelzung nicht mehr möglich.⁴ Die Fortsetzung eines aufgelösten Rechtsträgers scheidet ebenfalls aus, wenn der Rechtsträger bereits vollbeendet ist.⁵
- 41 Eine Verschmelzung ist auch nicht möglich, wenn der **übergehende Rechtsträger überschuldet** ist, die jeweilige Verschmelzungsart aber eine Kapitalerhöhung erfordert, die deshalb nicht möglich ist, weil dem übernehmenden Rechtsträger – netto betrachtet – negatives Vermögen zugeführt werden

1 Näher Maulbetsch/Klumpp/Rose, UmwG, § 3 Rz. 15 f.

2 Vgl. Maulbetsch/Klumpp/Rose, UmwG, § 3 Rz. 1.

3 Patt, GmbH-StB 2011 S. 20, 21 ff.; Römermann/Passarge, ZIP 2009 S. 1497, 1500.

4 Lutter, UmwG, § 3 Rz. 12; Semler/Stengel, Umwandlungsgesetz, § 3 Rz. 38.

5 Semler/Stengel, Umwandlungsgesetz, § 3 Rz. 37.

würde¹ (z. B. grundsätzlich² Fall der Verschmelzung von Schwester-Gesellschaften;³ anders dagegen im Fall der Verschmelzung einer Tochter-Gesellschaft auf die Mutter-Gesellschaft, wo eine Kapitalerhöhung unterbleibt, vgl. § 54 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UmwG;⁴ hier ist daran zu denken, Verzichte nach §§ 54 Abs. 1 Satz 3, 68 Abs. 1 Satz 3 UmwG einzuholen⁵). Außerdem sind in solchen Konstellationen die bestehenden **Haftungsrisiken** für Gesellschafter und Geschäftsführer zu beachten.⁶ Eine Differenzhaftung trifft die Gesellschafter des übertragenden Rechtsträgers in diesen Fällen jedoch weder dann, wenn übertragende Gesellschaft eine AG ist,⁷ noch dann wenn übertragende Gesellschaft eine GmbH ist.⁸ Es kann sich aber in Missbrauchsfällen eine Haftung nach den Grundsätzen des existenzvernichtenden Eingriffs ergeben, wenn ein eigentlich insolvenzreifer übertragender Rechtsträger auf einen anderen Rechtsträger verschmolzen wird und dadurch die Insolvenz des übernehmenden Rechtsträgers herbeigeführt oder vertieft wird.⁹

Aufgelöste Rechtsträger, d. h. Rechtsträger, deren Liquidation beschlossen aber noch nicht durchgeführt ist, können dagegen als übertragender Rechtsträger an einer Verschmelzung beteiligt sein, soweit ihre Fortsetzung beschlossen werden könnte (§ 3 Abs. 3 UmwG).¹⁰ Die Fortsetzung des übertragenden Rechtsträgers muss jedoch nicht beschlossen werden, es reicht insoweit der Verschmelzungsbeschluss bei diesem Rechtsträger.¹¹

(Einstweilen frei)

43–50

cc) Ablauf einer Verschmelzung

Zeitlich lassen sich drei wesentliche **Phasen einer Verschmelzung** unterscheiden:

-
- 1 Vgl. Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, § 3 UmwG Rz. 19.
 - 2 Außer bei Verzicht aller Anteilseigner der übertragenden Gesellschaft, vgl. z. B. § 54 Abs. 1 Satz 3 UmwG.
 - 3 Vgl. dazu Keller/Klett, DB 2010 S. 1220.
 - 4 Näher Maulbetsch/Klump/Rose, UmwG, § 54 Rz. 6 f.
 - 5 Ausführlich Keller/Klett, DB 2010 S. 1220 ff.
 - 6 Siehe dazu detailliert Schwetlik, GmbHR 2011 S. 130 ff.
 - 7 BGH v. 12.3.2007 - II ZR 302/05, DB 2007 S. 1241.
 - 8 BGH v. 6.11.2018 - II ZR 199/17, DB 2019 S. 120, 121.
 - 9 BGH v. 6.11.2018 - II ZR 199/17, DB 2019 S. 120, 123, siehe dazu Wittgens/Fischer, DB 2019 S. 829 und Wachter, DB 2019 S. 175.
 - 10 Maulbetsch/Klump/Rose, UmwG, § 3 Rz. 17 f.; Keller/Klett, DB 2010 S. 1220 ff.
 - 11 Unklar ist dagegen, ob ein aufgelöster Rechtsträger auch aufnehmender Rechtsträger sein kann, ohne dass seine Fortsetzung vorher beschlossen werden muss (ablehnend z. B. OLG Brandenburg v. 27.1.2015 – 7 W 118/14, NZG 2015 S. 884).

- ▶ Phase der Vorbereitung;
- ▶ Phase der Beschlussfassungen;
- ▶ Phase des handelsregisterlichen Vollzugs.
- ▶ In Rz. 1101 ff. sind für die gängigsten Verschmelzungen Muster-Fahrpläne und Muster-Formulare dargestellt.

- 52 **Vorbereitungsphase:** Der Zeitplan ist durch § 17 Abs. 2 Satz 4 UmwG bestimmt, wonach im Zeitpunkt der Anmeldung des gesamten Vorgangs einschließlich der gefassten Verschmelzungsbeschlüsse beim Registergericht eine Schlussbilanz des übertragenen Rechtsträgers beizufügen ist, die auf einen **höchstens acht Monate vor der Anmeldung liegenden Stichtag** aufgestellt ist. Entspricht das Wirtschaftsjahr des übertragenden Rechtsträgers dem Kalenderjahr, bedeutet dies, dass eine Verschmelzung z. B. auf den 31.12.2019 spätestens bis zum 31.8.2020 zum Handelsregister eingereicht sein muss.
- 53 Natürlich ist eine Verschmelzung auch „danach“ (also z. B. im Dezember 2020) möglich, es muss dann jedoch eine **eigenständige Zwischenbilanz** als Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers aufgestellt werden (z. B. zum 30.6.2020). Dies verursacht allerdings Mehrkosten und wird in der Praxis daher wenn möglich vermieden.¹
- 54 Zunächst ist also die **Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers zu erstellen** und, soweit reguläre Prüfungspflicht besteht, durch einen Wirtschaftsprüfer zu prüfen.
- 55 Nach § 17 Abs. 2 Satz 2 UmwG gelten für die Schlussbilanz nämlich die Vorschriften für die Jahresbilanz und deren Prüfung entsprechend.²
- 56 Möglichst frühzeitig muss zur **Festlegung des späteren Umtauschverhältnisses** eine **Unternehmensbewertung** stattfinden.³ Anders ist das z. B. bei der Verschmelzung einer Tochter-Gesellschaft auf deren Mutter-Gesellschaft, bei der keine Kapitalerhöhung erfolgt und damit auch keine Unternehmensbewertung erforderlich ist.
- 57 **Verschmelzungsvertrag:** § 5 Abs. 1 UmwG spricht vom „Vertrag“ oder „Entwurf“, weil nach dem Gesetz der Verschmelzungsvertrag sowohl vor wie auch nach den zu seiner Wirksamkeit notwendigen Beschlussfassungen der Anteilseigner abgeschlossen (= beurkundet) werden kann. Im mittelständischen Bereich erfolgen der Abschluss des Verschmelzungsvertrages und die zustimmen-

1 Vgl. Maulbetsch/Klump/Rose, UmwG, § 17 Rz. 12.

2 Eingehend Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 24 UmwG, Rz. 30 ff.

3 Vgl. Maulbetsch/Klump/Rose, UmwG, § 5 Rz. 32, m. w. N.

den Beschlussfassungen der Anteilseigner typischerweise in einem Notartermin und oft auch in einer einheitlichen, in mehrere Teile gegliederten Urkunde. Der Inhalt des Verschmelzungsvertrags ergibt sich aus § 5 Abs. 1 UmwG. Wichtig ist insbesondere die Angabe des Zeitpunkts, von dem die Handlungen des übertragenden Rechtsträgers als für Rechnung des übernehmenden Rechtsträgers vorgenommen gelten (handelsrechtlicher **Verschmelzungsstichtag**, siehe § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG).¹ Wird die reguläre Jahresbilanz zum 31.12. eines Jahres als Schlussbilanz zugrunde gelegt, ist Verschmelzungsstichtag i. S. v. § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG der 1.1. des Folgejahres. Der handelsrechtliche Verschmelzungsstichtag ist vom steuerrechtlichen **Übertragungsstichtag** zu unterscheiden. Steuerlicher Übertragungsstichtag ist der Ablauf des Tages, der dem handelsrechtlichen Verschmelzungsstichtag vorausgeht auf den die Schlussbilanz erstellt wird, also der 31.12. des Kalenderjahres.² Dies ist zwingend.³

BEISPIEL: Die A-GmbH (Wirtschaftsjahr gleich Kalenderjahr) soll auf ihre Muttergesellschaft, die H-AG, verschmolzen werden. Die Beteiligten tragen den Beratern im September 2019 diesen Wunsch vor; das Vorhaben soll schnellstmöglich realisiert werden.

Lösung:

Es ist eine Zwischenbilanz der A-GmbH z. B. auf den 30.6.2019 aufzustellen. Handelsrechtlicher Verschmelzungsstichtag ist dann der 1.7.2019, steuerrechtlicher Übertragungsstichtag der 30.6.2019.

Entsprechende Muster-Verschmelzungsverträge sind in Rz. 1101 ff. abgedruckt.

Sodann sind im Verschmelzungsvertrag nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 UmwG Angaben über die **Folgen der Verschmelzung für die Arbeitnehmer und ihre Vertretungen** sowie über die insoweit vorgesehenen Maßnahmen aufzunehmen. Hier sind die eintretenden individual- und kollektivarbeitsrechtlichen Änderungen im Sinne einer Informationspflicht darzulegen.⁴ Rechtsfolge unterlassener Angaben ist für die Arbeitnehmer zum einen, dass der Registerrichter beim gänzlichen Fehlen dieser Angaben sowie bei ihrer offensichtlichen Unrichtigkeit be- anstanden, d. h. die Eintragung verweigern kann. Der Verschmelzungsvertrag oder die Verschmelzungsbeschlüsse werden deswegen jedoch nicht nichtig. Schadenersatzansprüche der Arbeitnehmer dürften mangels Kausalität eben- falls regelmäßig ausscheiden.⁵

1 Schwedhelm, Die Unternehmensumwandlung, Rz. 992.

2 Vgl. Haritz/Menner, UmwStG, § 2 Rz. 47.

3 Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, Umwandlungsrecht, § 2 UmwStG, Rz. 12.

4 Ausführlich Schwedhelm, Die Unternehmensumwandlung, Rz. 783 ff.; 999.

5 Sagasser/Bula/Brünger, Umwandlungen, § 9 Rz. 166.

- 59 **Verschmelzungsbericht:** Nach § 8 Abs. 1 Satz 1 UmwG müssen die Vertretungsorgane jedes beteiligten Rechtsträgers grds. einen schriftlichen Verschmelzungsbericht erstatten, in dem die Verschmelzung, der Verschmelzungsvertrag bzw. dessen Entwurf und insbesondere das Umtauschverhältnis sowie ggf. die Höhe einer anzubietenden Barabfindung erläutert und begründet werden müssen. Der Verschmelzungsbericht dient der Information der Anteilsinhaber und ist deren Grundlage für die Beschlussfassung.¹ Ein Verschmelzungsbericht ist nach § 8 Abs. 3 Satz 1 UmwG **nicht erforderlich, wenn sich alle Anteile des übertragenden Rechtsträgers in der Hand des übernehmenden Rechtsträgers befinden**, d. h. bei der Verschmelzung einer Tochter-Gesellschaft auf deren 100-%ige Mutter-Gesellschaft. Des Weiteren ist ein Verschmelzungsbericht entbehrlich, wenn **alle Anteilseigner aller beteiligten Rechtsträger** daraufhin in notariell beglaubigter Form darauf **verzichten** (§ 8 Abs. 3 Sätze 1 und 2 UmwG).

BERATUNGSHINWEIS:

Im mittelständischen Bereich wird von dem Verzicht zumeist Gebrauch gemacht, weil die Gesellschafter sich oft formlos und im Vorfeld auf die wesentlichen Eckpunkte der Verschmelzung einigen und die zusätzlichen Kosten und Mühen der Erstellung der Verschmelzungsberichte scheuen. Typischerweise wird der Verzicht dann in der Urkunde, die auch die Verschmelzungsbeschlüsse enthält, miterklärt. Anders ist dies dagegen in Konstellationen, in denen die Mehrheit unter Überstimmen von Minderheitsgesellschaftern eine Umwandlungsmaßnahme durchsetzen will; hier ist dann sehr genau auf die Einhaltung aller Formalitäten zu achten, um keine Anhaltspunkte für spätere Klagen zu schaffen.

- 60 **Betriebsratsunterrichtung:** Die Arbeitnehmervertretung (Betriebsrat) muss, falls vorhanden, mindestens **einen Monat vor der Beschlussfassung** über den Verschmelzungsvertrag informiert werden (§ 5 Abs. 3 UmwG). Die Information hat unter Übermittlung des abgeschlossenen Verschmelzungsvertrages oder seines Entwurfs zu erfolgen. Zuzuleiten ist der vollständige Verschmelzungsvertrag oder sein Entwurf nebst sämtlichen Anlagen, d. h. nicht nur die Anlagen, die für die Arbeitnehmervertretungen ggf. relevant sein können.² Die Arbeitnehmervertreter können eine Verschmelzung nicht verhindern; Rechtsfolge einer unterlassenden Information ist auch nicht etwa eine Nichtigkeit des Verschmelzungsvertrags oder der Verschmelzungsbeschlüsse.³ Das Registergericht prüft jedoch gem. § 17 Abs. 1 UmwG den der Handelsregisteranmeldung beizufügenden Nachweis der rechtzeitigen Zuleitung des Verschmelzungsvertra-

1 Maulbetsch/Klumpp/Rose, UmwG, § 8 Rz. 2.

2 Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG UmwStG, § 5 UmwG Rz. 117.

3 Maulbetsch/Klumpp/Rose, UmwG, § 5 Rz. 149.

ges an den Betriebsrat. Dies ist regelmäßig eine **Empfangsbestätigung** des Betriebsrats.¹ Ohne diese wird die Verschmelzung nicht in das Handelsregister eingetragen. Besteht kein Betriebsrat, ist dem Registergericht dies in der Handelsregisteranmeldung durch die anmeldenden Geschäftsführer/Vorstände schriftlich² zu versichern.³

Verschmelzungsprüfung: Soweit das Umwandlungsgesetz dies für spezielle Verschmelzungsformen vorschreibt, sind ein oder mehrere Verschmelzungsprüfer zu bestellen (z. B. bei der Verschmelzung von Aktiengesellschaften nach §§ 9 Abs. 1, 60 UmwG). Die Verschmelzungsprüfung hat durch einen oder mehrere sachverständige Prüfer zu erfolgen, d. h. regelmäßig Wirtschaftsprüfer. Die Verschmelzungsprüfung dient dem Schutz der betroffenen Anteilseigner des übertragenden und des übernehmenden Rechtsträgers.⁴ Es besteht keine Notwendigkeit einer Verschmelzungsprüfung, wenn sich alle Anteile des übertragenden Rechtsträgers in der Hand des übernehmenden Rechtsträgers befinden (§ 9 Abs. 2 UmwG). Auf die Verschmelzungsprüfung **kann** nach § 9 Abs. 3 i. V. m. § 8 Abs. 3 Satz 1 UmwG **verzichtet werden**. Für einen solchen Verzicht bedarf es nach § 9 Abs. 3 i. V. m. § 8 Abs. 3 Satz 2 UmwG notariell beurkundeter Erklärungen aller Anteilseigner. 61

BERATUNGSHINWEIS:

Auch von dieser Verzichtsmöglichkeit wird bei der Verschmelzung mittelständischer Unternehmen mit überschaubarem Gesellschafterkreis regelmäßig Gebrauch gemacht, wenn die Umwandlungsmaßnahme von allen Gesellschaftern einvernehmlich mitgetragen wird.

Ladung der betroffenen Gesellschafter: Die Anteilsinhaber der übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft müssen unter Angabe des Tagesordnungspunktes „Verschmelzung“ nach den Vorschriften der jeweiligen Gesellschaftsverträge, ergänzt um die für die jeweilige Gesellschaftsform geltenden gesetzlichen Regelungen, form- und fristgerecht zur Gesellschafterversammlung über die Beschlussfassung zum Verschmelzungsvertrag geladen werden. 62

1 Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG UmwStG, § 17 UmwG Rz. 6.

2 So zutreffend Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG UmwStG, § 5 UmwG Rz. 119 und Semler/Stengel, Umwandlungsgesetz, § 5 Rz. 148 m. w. N. Nach a. A. ist dies ggf. eidesstattlich zu versichern (AG Duisburg, GmbHR 1996 S. 372).

3 Schwedhelm, Die Unternehmensumwandlung, Rz. 999, 793, m. w. N.

4 Maulbetsch/Klump/Rose, UmwG, § 9 Rz. 9.

BERATUNGSHINWEIS:

Im Bereich der Verschmelzung mittelständischer Unternehmen wird jedoch häufig in den Verschmelzungsbeschlüssen ein Verzicht auf die Einhaltung von Form- und Fristvorschriften über die Ladung mit aufgenommen und auf eine formelle Ladung verzichtet.¹ Sämtliche Formalien müssen jedoch dann penibel eingehalten werden, wenn eine Verschmelzung gegen den Willen von Minderheitsgesellschaftern durchgesetzt werden soll, und mit einer Beschlussanfechtung zu rechnen ist.

- 63 **Zustimmungsbeschlüsse:** Grundsätzlich haben die beteiligten Rechtsträger jeweils gesonderte Beschlussfassungen über die Zustimmung der Anteilseigner abzuhalten.² **Grundsätzlich** erfolgt die Beschlussfassung mit **75%-Mehrheit** (vgl. z. B. §§ 50 Abs. 1, 65 Abs. 1 UmwG). Das Umwandlungsgesetz lässt jedoch zu, dass der Gesellschaftsvertrag größere Mehrheiten oder weitere Erfordernisse vorsieht (vgl. z. B. §§ 50 Abs. 1 Satz 2, 65 Abs. 1 Satz 2 UmwG). Ausnahmen bestehen z. B. für **Personengesellschaften, wo das Einstimmigkeitsprinzip** gilt, wenn nicht der Gesellschaftsvertrag eine niedrigere Mehrheit vorsieht (§ 43 UmwG).
- 64 Ist aufzunehmender Rechtsträger eine Kapitalgesellschaft, ist **unter Umständen ein Kapitalerhöhungsbeschluss³ erforderlich** (§§ 54 f., 86 f. UmwG).

BEISPIEL 1: ➤ Die A-GmbH ist die alleinige Mutter-Gesellschaft der B-GmbH. Die B-GmbH soll auf die A-GmbH verschmolzen werden.

Lösung:

Es handelt sich um eine Verschmelzung zur Aufnahme in Form eines Up-Stream-Mergers. Eine Kapitalerhöhung ist nicht erforderlich (§ 54 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UmwG).

BEISPIEL 2: ➤ Die X-AG hat die Tochter-Gesellschaften Y-GmbH und Z-GmbH. Die Y-GmbH soll auf die Z-GmbH verschmolzen werden.

Lösung:

Nach § 54 Abs. 1 Satz 1 UmwG wäre hier grundsätzlich eine Kapitalerhöhung erforderlich, für die jedoch in der Praxis häufig ein nur symbolischer Kapitalerhöhungsbetrag gewählt wird (z. B. 500 €). Alternativ kann hier nach § 54 Abs. 1 Satz 3 UmwG ganz auf eine Kapitalerhöhung verzichtet werden.

1 Vgl. Schwedhelm, Die Unternehmensumwandlung, Rz. 1032; Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 47 UmwG Rz. 13.

2 Schwedhelm, Die Unternehmensumwandlung, Rz. 1036. Bei einer Konzernverschmelzung unter Beteiligung einer Aktiengesellschaft als übernehmende Rechtsträgerin kann unter bestimmten Voraussetzungen ein Zustimmungsbeschluss sowohl beim übernehmenden Rechtsträger (§ 62 Abs. 1 UmwG) wie auch beim übertragenden Rechtsträger (§ 62 Abs. 4 UmwG) entbehrlich sein. Vgl. zu den dazu durch das Dritte Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes wirksam gewordenen Erleichterungen Neye/Kraft, NZG 2011 S. 681.

3 Näher Maulbetsch/Klumpp/Rose, UmwG, § 55 Rz. 3.

Die Zustimmungsbeschlüsse sind **notariell zu beurkunden** (§ 13 Abs. 3 Satz 1 65
UmwG). Der Verschmelzungsvertrag, soweit er nicht vorab geschlossen wurde,
wird nun – ebenfalls in notariell beurkundeter Form – abgeschlossen.

Handelsregisteranmeldungen: Die Verschmelzung sowie ggf. die begleitende 66
Kapitalerhöhung ist dann zum Handelsregister anzumelden. Die Verschmel-
zung muss dabei ins Handelsregister aller beteiligten Rechtsträger eingetragen
werden, damit sie wirksam wird. Zunächst erfolgt die Eintragung in das Regis-
ter des übertragenden Rechtsträgers, danach in das Register des übernehmen-
den Rechtsträgers (§ 19 Abs. 1 UmwG). Diese Eintragungsreihenfolge ist zwin-
gend, allerdings haben Verstöße dagegen keine Auswirkungen sobald die Ver-
schmelzung in das Register des übernehmenden Rechtsträgers eingetragen
wird.¹ Eine ggf. erforderliche Kapitalerhöhung ist vorab ins Handelsregister
der übernehmenden Kapitalgesellschaft einzutragen (§§ 53, 66 UmwG). **Durch**
die Registereintragung wird die Verschmelzung zivilrechtlich wirksam, die Ge-
samrechtsnachfolge tritt zivilrechtlich zu diesem Zeitpunkt ein.² Zu diesem
Zeitpunkt werden die Anteilseigner des erloschenen übertragenen Rechtsträ-
gers Anteilseigner am neuen Rechtsträger (§ 20 UmwG). Diese dingliche Wirk-
samkeit können die Parteien nicht vertraglich abweichend gestalten.

Bei der Vorlage der Handelsregisteranmeldungen zum Registergericht muss 67
nach § 16 Abs. 2 UmwG erklärt werden, dass eine Klage gegen die Wirksamkeit
eines der Verschmelzungsbeschlüsse nicht oder nicht fristgerecht erhoben
wurde oder rechtskräftig abgewiesen oder zurückgenommen wurde. Wenn
diese Erklärung nicht vorgelegt werden kann, darf der Registerrichter die Ver-
schmelzung nicht eintragen.

BERATUNGSHINWEIS:

In der Praxis werden diese Verzichtserklärungen durch die Anteilsinhaber bei der Be-
schlussfassung über die Verschmelzungsbeschlüsse mit beurkundet und in der Han-
delsregisteranmeldung wird auf die entsprechenden Passagen der Verschmelzungs-
beschlüsse hingewiesen.

Im Falle einer mit Mehrheit gegen die Minderheit beschlossenen Verschmel- 68
zung, bei der Anteilsinhaber gegen die Verschmelzung klagen, ist im Umwand-
lungsgesetz das sog. **Unbedenklichkeitsverfahren** nach § 16 Abs. 3 UmwG vor-
gesehen, um die Registersperre, die durch die Erhebung einer Klage faktisch
bewirkt wird, unter bestimmten Voraussetzungen zu überwinden.³

Muster-Handelsregisteranmeldungen finden sich in Rz. 1101 ff.

1 Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG UmwStG, § 19 UmwG, Rz. 8.

2 Vgl. Schwedhelm, Die Unternehmensumwandlung, Rz. 1072, m. w. N.

3 Vgl. Maulbetsch/Klump/Rose, UmwG, § 16 Rz. 31 f.

69–75 (Einstweilen frei)

dd) Gläubigerschutz bei der Verschmelzung

- 76 Unter bestimmten Voraussetzungen können Gläubiger nach § 22 UmwG **Sicherheitsleistung** für ihre gegen den übertragenden Rechtsträger bestehenden Forderungen verlangen.

BERATUNGSHINWEIS:

In der Praxis wird dies regelmäßig ausscheiden bzw. nur in Ausnahmefällen in Betracht kommen; die Praxisrelevanz der Vorschrift ist gering.

77–80 (Einstweilen frei)

ee) Verschmelzung von GmbH & Co. KGs – Treuhandmodell

- 81 Nach der hergebrachten Ansicht kann bei der Verschmelzung einer GmbH & Co. KG auf eine andere GmbH die nicht am Vermögen der GmbH & Co. KG beteiligte Komplementär-GmbH nicht anlässlich des Umwandlungsvorganges ausscheiden. Alle Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft müssen demnach auch an der aufnehmenden Gesellschaft beteiligt werden, da § 20 Abs. 1 Nr. 3 UmwG von einer **Identität der Anteilsinhaber** des übertragenden und übernehmenden Rechtsträgers im Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Verschmelzung ausgeht.¹ Soll die Komplementär-GmbH nicht am Vermögen der übernehmenden Gesellschaft beteiligt werden, so müsse sie bis zu Wirksamwerden der Verschmelzung aus der KG ausscheiden.²
- 82 Jedoch wird – u. E. richtigerweise – von der Literatur zunehmend aus dem **BGH-Urteil v. 9.5.2005**³ abgeleitet, dass ein Ausscheiden der Komplementär-GmbH anlässlich der Verschmelzung zulässig sein soll, soweit sämtliche Gesellschafter der übertragenden GmbH & Co. KG auf eine Gewährung von Anteilen an die Komplementär-GmbH verzichten.⁴ In dem Urteil hat der BGH den **Eintritt einer Komplementär-GmbH in eine GmbH & Co. KG im Zuge des Formwechsels einer AG** in eine GmbH & Co. KG für zulässig erachtet, vgl. dazu

1 Vgl. Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 5 UmwG Rz. 24.5.; Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 2, § 58 Rz. 345.

2 So Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 5 UmwG Rz. 24.05.

3 BGH v. 9.5.2005 - II ZR 29/03, NWB MAAAB-97947 = DStR 2005 S. 1539, 1540 f.

4 Vgl. Semler/Stengel, Umwandlungsgesetz, § 5 Rz. 16; Sudhoff, GmbH & Co. KG, § 51 Rz. 34; Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 5 UmwG Rz. 24.5; Reichert, GmbH & Co. KG, § 52 Rz. 38.

Rz. 283 ff. Im Fall des Formwechsels einer GmbH & Co. KG in eine GmbH hat das KG Berlin ebenfalls im Sinne der h. L. entschieden, dass das Treuhandmodell nicht mehr erforderlich sei;¹ diese Entscheidung lässt sich u. E. auch auf die Verschmelzung übertragen.

BERATUNGSHINWEIS:

Da jedoch bislang keine explizite Entscheidung des BGH zur Verschmelzung einer GmbH & Co. KG auf eine GmbH ergangen ist, sollte das bisherige Treuhandmodell vorsichtshalber weiter angewendet werden, wenn man nicht im Vorfeld der Beurkundung eine anderweitige Abstimmung mit dem zuständigen Registergericht erreichen kann. Bei dem sog. Treuhandmodell erhält die Komplementär-GmbH Anteile an der übernehmenden GmbH, die sie treuhänderisch für einen der Gesellschafter der GmbH & Co. KG hält. Nach der Verschmelzung – meist eine logische Sekunde später – gewährt sie die treuhänderisch gehaltene Beteiligung an den Gesellschafter zurück.

(Einstweilen frei)

83–84

c) Steuerrechtliche Aspekte von Verschmelzungen

aa) Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften oder natürliche Personen

Die Verschmelzung von Körperschaften auf Personengesellschaften oder natürliche Personen ist in den **§§ 3 ff. UmwStG** geregelt. Durch die Verschmelzung kommt es zu einem Vermögensübergang von der untergehenden Körperschaft auf die übernehmende Personengesellschaft bzw. natürliche Person. Nach § 3 Abs. 1 Satz 1 UmwStG ist eine **Schlussbilanz** der übertragenden Körperschaft auf den steuerlichen Übertragungstichtag aufzustellen. Auf deren Abgabe kann nur **verzichtet** werden, wenn ausdrücklich erklärt wird, dass die Steuerbilanz i. S. d. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG gleichzeitig die Schlussbilanz sein soll.² Diese Erklärung ist unwiderruflich und wird zugleich als Antrag auf Buchwertfortführung interpretiert.³ Ist diese Erklärung bei Einreichung der regulären Steuerbilanz nicht erfolgt, setzt die Finanzverwaltung von Amts wegen die gemeinen Werte an, wobei jedoch zuvor rechtliches Gehör zu gewähren ist (§ 91 Abs. 1 Satz 2 AO).⁴

1 KG v. 19.12.2018 - 22 W 85/18, DB 2019 S. 419 mit Anm. Wachter.

2 Tz. 03.01 UmwStE.

3 Tz. 03.29 UmwStE.

4 Hruschka, Beihefter zu DStR 2/2012 S. 4, 5. Bis zur Bestandskraft des Steuerbescheids für den Veranlagungszeitraum, in den der steuerliche Übertragungstichtag fällt, kann der Steuerpflichtige dann noch von seinem Wahlrecht Gebrauch machen. Zur Übergangsregelung bzgl. der Abgabepflicht der Schlussbilanz siehe Tz. S. 01 UmwStE.

- 86 Zu differenzieren sind die steuerlichen Auswirkungen auf Ebene der übertragenden Körperschaft einerseits und die steuerlichen Auswirkungen auf Ebene der übernehmenden Personengesellschaft und deren Gesellschaftern bzw. der übernehmenden natürlichen Person andererseits.

(1) Auswirkungen auf Ebene der übertragenden Körperschaft

- 87 **Grundsätzlicher Ansatz aller Wirtschaftsgüter zum gemeinen Wert:** Die übertragende Körperschaft hat eine **steuerliche Schlussbilanz** zu erstellen. Darin sind die übergehenden Wirtschaftsgüter grundsätzlich zum gemeinen Wert anzusetzen (§ 3 Abs. 1 Satz 1 UmwStG). Stille Reserven in Betriebsvermögen werden dadurch grundsätzlich vollumfänglich realisiert. Der Ansatz erfasst sämtliche Wirtschaftsgüter, auch nicht entgeltlich erworbene und selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter, wie einen originären Firmenwert.¹ Für Pensionsrückstellungen gilt jedoch die Ausnahmeregelung des § 3 Abs. 1 Satz 2 UmwStG, wonach immer nur der Wert nach § 6a EStG angesetzt werden darf (Grund: Da in Pensionsrückstellungen meist stille Lasten vorhanden sind, würde insoweit steuerlicher Aufwand entstehen, was aus fiskalischen Gründen nicht erwünscht ist.)²
- 88 **Gemeiner Wert ist** grundsätzlich der Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des jeweiligen Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre (§ 9 Abs. 2 BewG). Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind dabei außer Acht zu lassen.³ Bei dem gemeinen Wert ist nach dem Willen des Gesetzgebers von einem entsprechenden Gewinnaufschlag auszugehen.⁴ Bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die typischerweise auf einen konkreten Zweck ausgerichtet sind, führt der gemeine Wert daher tendenziell zu einer niedrigeren Bewertung als der bisherige Teilwertansatz, während bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens aufgrund des zu berücksichtigenden Gewinnaufschlags der gemeine Wert i. d. R. höher ausfallen dürfte als der Teilwert. Die Bewertung hat beim verschmelzungsbedingten Übergang von **Sachgesamtheiten** – was den Regelfall darstellen wird – nach Auffassung der Finanzverwaltung indessen nicht bezogen auf jedes einzelne Wirtschaftsgut, sondern bezogen auf die Gesamtheit der übergehenden Wirtschaftsgüter (Aktiva und Passiva) zu erfolgen.⁵ Der gemeine Wert ist dabei

1 Tz. 03.04 UmwStE; Haritz/Menner, UmwStG, § 3 Rz. 87.

2 Vgl. Haritz/Menner, UmwStG, § 3 Rz. 95.

3 Vgl. Haritz/Menner, UmwStG, § 3 Rz. 90.

4 Vgl. Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, Umwandlungssteuerrecht, § 3 UmwStG, Rz. 13.

5 Tz. 03.07 UmwStE.

entweder aus Referenzgeschäften in Bezug auf den übertragenen Rechtsträger abzuleiten, ansonsten nach **Ertragswertgrundsätzen** zu ermitteln (§ 11 Abs. 2 BewG, also z. B. IDW S1 oder vereinfachtes Ertragswertverfahren nach den §§ 199 bis 203 BewG).¹ Der gemeine Wert einer übergehenden Sachgesamtheit wird dann analog § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG im Verhältnis der Teilwerte auf die einzelnen Wirtschaftsgüter verteilt.² Enthält das übertragene Betriebsvermögen **stille Lasten**, kann dies dazu führen, dass der negative Geschäftswert in Form eines passiven Ausgleichspostens anzusetzen ist, sofern dadurch nicht insgesamt ein Einbringungsverlust entsteht.³ Bei einer Umwandlung zum gemeinen Wert sind in der Schlussbilanz nicht nur selbst geschaffene Firmenwerte – entgegen § 5 Abs. 2 EStG – anzusetzen, sondern es sind nach Auffassung der Finanzverwaltung auch die anderen Ansatzverbote des § 5 EStG, namentlich für bedingte Verbindlichkeiten oder Drohverlustrückstellungen, außer Kraft gesetzt.⁴ Dies ist im Rahmen der Wertverknüpfung vom übernehmenden Rechtsträger zu beachten (siehe unten Rz. 106).

Ansatz zum Buchwert oder Zwischenwert: Nach § 3 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 89 können die übertragenen Wirtschaftsgüter auf Antrag auch einheitlich mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert zwischen Buchwert und gemeinem Wert angesetzt werden, soweit

- ▶ die Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft oder der natürlichen Person werden und sichergestellt ist, dass sie später der Besteuerung mit Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterliegen, und
- ▶ das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter bei den Gesellschaftern der übernehmenden Personengesellschaft oder bei der übernehmenden natürlichen Person nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird, und
- ▶ eine Gegenleistung nicht gewährt wird oder nur in Gesellschaftsrechten besteht.

1 Tz. 03.07 UmwStE.

2 Tz. 03.09 UmwStE.

3 Vgl. Desens, GmbHHR 2007 S. 1202, 1206 f. Der passive Ausgleichsposten ist jedoch nach wohl überwiegender Auffassung nur insoweit zu bilden, als stille Lasten insgesamt einen positiven Firmenwert übersteigen, d. h., es erfolgt primär eine Saldierung. Vgl. dazu Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, Umwandlungssteuerrecht, § 3 UmwStG, Rz. 15.

4 Tz. 03.06 UmwStE. Anders aber die h. M. in der Literatur, siehe z. B. Stadler/Elser/Bindl, DB Beilage 1/2012 S. 14, 16.