

Verschmelzung von Kapitalgesellschaften mit Verlusten

Gewinn- auf Verlust-Kapitalgesellschaft vs. Verlust- auf Gewinn-Kapitalgesellschaft

Prof. Dr. Gernot Brähler und Jens Münch*

Die Verschmelzung von zwei Kapitalgesellschaften, wobei eine der beiden Gesellschaften Gewinne und die andere Gesellschaft Verluste erwirtschaftet hat, ist ein Standardthema in der StB-Prüfung. Die beiden Möglichkeiten der Verschmelzung – von Gewinn- auf Verlust-Kapitalgesellschaften sowie von Verlust- auf Gewinn-Kapitalgesellschaften – müssen dabei streng auseinandergehalten werden, da hier völlig unterschiedliche Regelungsbereiche zur Anwendung kommen. Ziel der vorliegenden Fallstudie ist es daher, Ihnen diese Regelungsbereiche grundlegend zu erläutern sowie Sie in die Lage zu versetzen, die optimale Verschmelzungsrichtung bestimmen zu können.

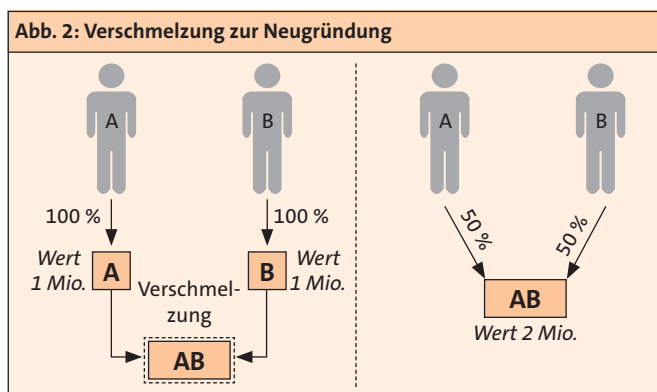
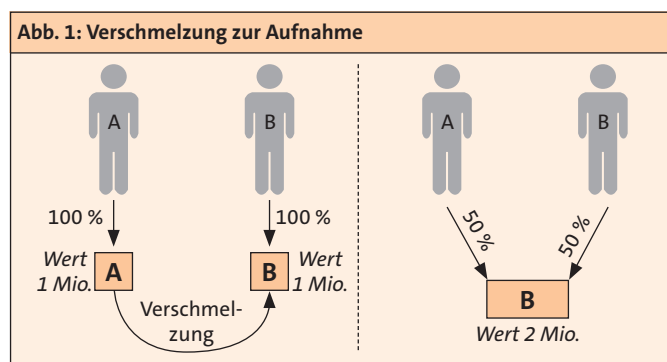
I. Basiswissen zur Verschmelzung von Kapitalgesellschaften

1. Umwandlungsrecht

Bei einer **Verschmelzung** handelt es sich um die Übertragung des gesamten Vermögens eines Rechtsträgers im Wege der Gesamtrechtsnachfolge unter Auflösung ohne Abwicklung auf einen anderen Rechtsträger.

Das UmwG sieht hierfür **zwei Arten** vor:

- Verschmelzung im Wege der **Aufnahme** durch Übertragung des Vermögens eines Rechtsträgers oder mehrerer Rechtsträger (übertragende Rechtsträger) als Ganzes auf einen anderen bestehenden Rechtsträger (übernehmender Rechtsträger), **§ 2 Nr. 1 UmwG**.
- Verschmelzung im Wege der **Neugründung** durch Übertragung der Vermögen zweier oder mehrerer Rechtsträger (übertragende Rechtsträger) jeweils als Ganzes auf einen neuen, von ihnen dadurch gegründeten Rechtsträger (übernehmender Rechtsträger), **§ 2 Nr. 2 UmwG**.



Die im UmwG vorgesehenen Möglichkeiten der Verschmelzung sowie die anwendbaren Vorschriften des UmwG sind in **Rz. 01.10 UmwSt-Erlass¹** tabellarisch abgebildet. In Betracht kommt auch eine grenzüberschreitende Verschmelzung nach **§§ 122a ff. UmwG**. Bei einer Verschmelzung nach ausländischem Gesellschaftsrecht ist eine Vergleichbarkeit mit einer inländischen Verschmelzung entsprechend der Strukturmerkmale i. S. des § 2 UmwG vorzunehmen (**Rz. 01.30 ff. UmwSt-Erlass**).

Den Anteilsinhabern des übertragenden Rechtsträgers wird bei der Verschmelzung im Wege des **Anteilstauschs** eine Beteiligung am übernehmenden Rechtsträger gewährt. Bei Verschmelzungen ohne gegenseitige Beteiligung (§§ 53, 55 UmwG) berechnet sich die Nennkapitalerhöhung nach dem

* Prof. Dr. Gernot Brähler ist als Dozent in den Bereichen Bilanzsteuerrecht, Körperschaftsteuer und Umwandlungssteuerrecht für das Würzburger Lehrgangswerk WLW tätig. Darüber hinaus ist er Autor zahlreicher Lehrbücher und der NWB-QuizApp „Wer wird Steuer-Experte“. Jens Münch, LL.M., Diplom-Finanzwirt (FH), ist Sachbearbeiter im Unternehmenssteuerreferat des Bayerischen Landesamts für Steuern und für das Würzburger Lehrgangswerk WLW in der Steuerberaterausbildung tätig. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

¹ BMF, Schreiben v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314 NWB ZAAAF-88529.

Verhältnis der Verkehrswerte (VW) der beiden Gesellschaften zueinander:

$$\text{Umtausch-} \\ \text{verhältnis} = \frac{\text{Unternehmenswert } \underline{\text{übertragender}} \text{ Rechtsträger}}{\text{Unternehmenswert } \underline{\text{übernehmender}} \text{ Rechtsträger}}$$

In bestimmten Fällen darf bzw. muss das gezeichnete Kapital des übernehmenden Rechtsträgers nicht erhöht werden. Dies ist z. B. der Fall, wenn der übernehmende Rechtsträger am übertragenden Rechtsträger bzw. umgekehrt beteiligt ist (§ 54 Abs. 1 Satz 1 und 2 UmwG). Bei notariell beurkundetem Verzicht aller Anteilhaber kann auf die Verpflichtung zur Gewährung von Anteilen gänzlich verzichtet werden (§ 54 Abs. 1 Satz 3 UmwG).

Die Verschmelzung führt zu einem Vermögensübergang im Wege der **Gesamtrechtsnachfolge** (§ 2 UmwG). Zivilrechtlich wirksam wird die Verschmelzung mit der Eintragung im Handelsregister des übernehmenden Rechtsträgers (§ 20 UmwG).

Ab dem handelsrechtlichen Verschmelzungstichtag gelten die Handlungen des übertragenden Rechtsträgers als für Rechnung des übernehmenden Rechtsträgers vorgenommen (§ 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG). Der übertragende Rechtsträger hat auf den Schluss des dem Verschmelzungstichtag vorangehenden Tages eine **Übertragungsbilanz** aufzustellen (Schlussbilanz nach § 17 Abs. 2 Satz 1 UmwG). Diese ist zur Anmeldung der Verschmelzung beim Handelsregister einzureichen. Eine Eintragung der Verschmelzung darf nur erfolgen, wenn die Bilanz auf einen höchstens acht Monate vor der Anmeldung liegenden Stichtag aufgestellt worden ist (§ 17 Abs. 2 Satz 4 UmwG).

MERKE

Durch das COVID-19-Pandemie-Abmilderungsgesetz v. 27.3.2020² genügt es für die Zulässigkeit der **Eintragung der Verschmelzung beim Handelsregister** abweichend von § 17 Abs. 2 Satz 4 UmwG, wenn die **Bilanz** auf einen höchstens **zwölf Monate** vor der Anmeldung liegenden Stichtag aufgestellt worden ist. In § 7 Abs. 4 dieses Gesetzes ist festgelegt, dass § 4 nur auf Anmeldungen anzuwenden ist, die im Jahr 2020 vorgenommen werden. In § 8 dieses Gesetzes wird das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz ermächtigt, durch Rechtsverordnung die Geltung **bis** höchstens zum **31.12.2021** zu verlängern. Dies ist sodann mit der Verordnung zur Verlängerung von Maßnahmen im Gesellschafts-, Genossenschafts-, Vereins- und Stiftungsrecht zur Bekämpfung der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie (GesRGenR-COVMMV) v. 20.10.2020³ geschehen.

Der Vermögensübergang durch Verschmelzung stellt für den **übernehmenden Rechtsträger** einen **Anschaffungsvorgang** dar. Die Abbildung der Anschaffung darf dabei **wahlweise** nach den allgemeinen Vorschriften der §§ 253 Abs. 1, 255 Abs. 1 HGB (allgemeines Anschaffungskostenprinzip) oder nach § 24 UmwG (BW-Verknüpfung) erfolgen.⁴

2. Anwendungsbereich des UmwStG bei Verschmelzung von Kapitalgesellschaften

Der dritte und fünfte Teil des UmwStG (§§ 11–13 und § 19 UmwStG) gelten für die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften (KapGes) i. S. des § 2 UmwG sowie vergleichbare ausländische Vorgänge und die Gründung einer SE durch Verschmelzung gem. Art. 17 der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 (§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UmwStG). Dabei sind die §§ 11–13 UmwStG sowohl auf die Aufwärts-, Abwärts- als auch Seitwärtsverschmelzung anzuwenden (Rz. 11.01 UmwSt-Erlass). Weitere Voraussetzung ist, dass der übertragende Rechtsträger und der übernehmende Rechtsträger nach dem Recht eines EU-Mitgliedstaats oder eines EWR-Staats gegründet wurden und ihren Sitz (§ 11 AO) sowie ihren Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) in einem dieser Staaten haben (§ 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG). Es ist dabei nicht erforderlich, dass sich Sitz und Ort der Geschäftsleitung in ein und demselben EU-Mitgliedstaat oder EWR-Staat befinden (Rz. 01.49 UmwSt-Erlass).

Diese persönlichen Anwendungsvoraussetzungen müssen **spätestens am steuerlichen Übertragungstichtag** vorliegen. Wurde ein beteiligter Rechtsträger im steuerlichen Rückwirkungszeitraum neu gegründet, ist insoweit auf den Zeitpunkt der zivilrechtlichen Wirksamkeit der Gründung abzustellen. Bei einer Verschmelzung zur Neugründung ist der Zeitpunkt der zivilrechtlichen Wirksamkeit der Verschmelzung maßgebend (Rz. 01.52 UmwSt-Erlass).

MERKE

Für Gesellschaften, die dem Recht des Vereinigten Königreichs unterliegen, wurde im Zuge des **BREXIT** eine Erleichterung für die grenzüberschreitende Verschmelzung auf eine Gesellschaft deutschen Rechts normiert (§ 1 Abs. 2 Satz 3 UmwStG i. V. mit § 122m UmwG).

Mit dem **Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG)** wird zudem eine Globalisierung der für die Umwandlung von Körperschaften maßgeblichen Teile des UmwStG erfolgen, indem § 1 Abs. 2 UmwStG sowie § 12 Abs. 2 und 3 KStG aufgehoben werden.⁵

3. Steuerlicher Übertragungstichtag/ Rückwirkung der Verschmelzung

Der **steuerliche Übertragungstichtag** wird in § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG legaldefiniert: „Das Einkommen und das Vermögen der übertragenden Körperschaft sowie des übernehmenden Rechtsträgers sind so zu ermitteln, als ob das Vermögen der Körperschaft mit Ablauf des Stichtags der Bilanz, die dem Vermögensübergang zu Grunde liegt (steuerlicher Übertra-

² COVID-19-Pandemie-Abmilderungsgesetz v. 27.3.2020, BGBl 2020 I S. 569.

³ Verordnung zur Verlängerung von Maßnahmen im Gesellschafts-, Genossenschafts-, Vereins- und Stiftungsrecht zur Bekämpfung der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie (GesRGenR-COVMMV) v. 20.10.2020, BGBl 2020 I S. 2258.

⁴ Auf die Stellungnahme des IDW zu den Auswirkungen einer Verschmelzung auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW RS HFA 42) wird hingewiesen.

⁵ Vgl. hierzu S. 524; zum Optionsmodell für PersHG Suck, SteuerStud 8/2021 S. 537 NWB XAAAH-81114.

gungstichtag), ganz oder teilweise auf den übernehmenden Rechtsträger übergegangen wäre.“

Abzustellen ist damit auf die dem Vermögensübergang zu Grunde gelegte Bilanz, mithin die **handelsrechtliche Schlussbilanz nach § 17 Abs. 2 UmwG**. Damit sind der steuerliche Übertragungstichtag i. S. des § 2 Abs. 1 UmwStG und der handelsrechtliche Umwandlungstichtag **nicht** identisch. Bei der Verschmelzung ist der handelsrechtliche Umwandlungstichtag der Folgetag der der Verschmelzung zu Grunde gelegten Schlussbilanz (§ 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG).

BEISPIEL 1 ➔ Hierzu ein Beispiel nach Rz. 02.02 UmwSt-Erlass:

Stichtag der handelsrechtlichen Schlussbilanz:	31.12.2019
Handelsrechtlicher Umwandlungstichtag:	1.1.2020
Steuerlicher Übertragungstichtag:	31.12.2019

§ 2 UmwStG stellt eine Ausnahme vom allgemeinen Grundsatz, dass Rechtsvorgänge nicht mit steuerlicher Wirkung rückbezogen werden können, dar (**Rz. 02.09 UmwSt-Erlass**). Der übertragende Rechtsträger besteht zivilrechtlich in der Zeit zwischen dem steuerlichen Übertragungstichtag und der Eintragung in das Handelsregister fort. Dieser Zeitraum wird als „**Rückwirkungszeitraum**“ bezeichnet. Steuerlich werden dem übertragenden Rechtsträger im Rückwirkungszeitraum kein Einkommen und kein Vermögen mehr zugeordnet (**Rz. 02.10 UmwSt-Erlass**).

Die steuerliche Rückwirkungsfiktion in § 2 Abs. 1 UmwStG setzt dabei **nicht** voraus, dass der übernehmende Rechtsträger zum steuerlichen Übertragungstichtag bereits zivilrechtlich besteht. Eine rückwirkende Verschmelzung durch Aufnahme (§§ 4 ff., 39 ff. UmwG) ist damit auch möglich, wenn die übernehmende Gesellschaft am steuerlichen Übertragungstichtag zivilrechtlich noch nicht besteht. Die Steuerpflicht eines im Rückwirkungszeitraum gegründeten übernehmenden Rechtsträgers beginnt unabhängig von der zivilrechtlichen Entstehung mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags (**Rz. 02.11 UmwSt-Erlass**).

BEISPIEL 2 ➔ Entnommen aus Rz. 02.02 UmwSt-Erlass folgendes Beispiel: Andrea Andolini ist an der Scarface-GmbH (S-GmbH) zu 100 % beteiligt. Mit Notarvertrag v. 5.2.2020 gründet sie als Alleingesellschafterin die Corleone-GmbH (C-GmbH). Unter Einhaltung der umwandlungsrechtlichen Vorschriften wird die S-GmbH auf die C-GmbH verschmolzen. Die Eintragung im Handelsregister erfolgt am 17.7.2020. Als handelsrechtlicher Umwandlungstichtag wurde der 1.1.2020 festgelegt. Die S-GmbH hat der Verschmelzung eine handelsrechtliche Schlussbilanz auf den 31.12.2019 zu Grunde gelegt.

Aufgabe: Wann endet die Steuerpflicht der S-GmbH?

LÖSUNG ➔ Die Steuerpflicht der C-GmbH beginnt mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags, also am **31.12.2019 (Stichtag der handelsrechtlichen Schlussbilanz)**. Das im Wege der Verschmelzung übergehende Vermögen ist am 31.12.2019 in der steuerlichen Eröffnungsbilanz der C-GmbH zu erfassen. Die C-GmbH ist zur Abgabe einer Steuererklärung für den VZ 2019 verpflichtet. Das Einkommen (also die entsprechenden Geschäftsvorfälle) der S-GmbH im Rückwirkungszeitraum ist ebenfalls der C-GmbH zuzurechnen.

Die Steuerpflicht der S-GmbH endet am 31.12.2019. Damit besteht letztmals für den VZ 2019 eine Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung.

Ein **Übertragungsgewinn oder -verlust** entsteht beim übertragenden Rechtsträger also stets mit **Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags (Rz. 02.04 UmwSt-Erlass)**.

Die Reichweite der steuerlichen Rückwirkung erstreckt sich **auch** auf die **Gewerbsteuer (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UmwStG)**.

MERKE

Anders als für den Rückbezug nach § 20 Abs. 6 UmwStG besteht **für die Anwendung des § 2 UmwStG kein Wahlrecht (Rz. 02.03 UmwSt-Erlass)**. Die steuerliche Rückwirkung unter Anknüpfung an die handelsrechtliche Schlussbilanz ist also zwingende Rechtsfolge.

Entsprechend der Legaldefinition des § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG erstreckt sich die steuerliche Rückwirkung nur auf das Einkommen und Vermögen der übertragenden Körperschaft. Die **Rückwirkung umfasst** daher bei Verschmelzung zwischen KapGes insbesondere **nicht**

- ▶ die **Umsatzsteuer**; insoweit liegt aber eine nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen vor (§ 1 Abs. 1a UStG⁶).
- ▶ die **Anteilseignerebene**; maßgeblich ist hier die zivilrechtliche Wirksamkeit der Verschmelzung, also die Eintragung im Handelsregister (Rz. 13.06 UmwSt-Erlass).
- ▶ **Rechtsbeziehungen gegenüber** Rechtsträgern, an denen die übertragende Körperschaft beteiligt ist, oder gegenüber sonstigen **Dritten**.

In **§ 2 Abs. 4 UmwStG** wurden Beschränkungen der Verlustnutzung normiert, um eine gestalterische Ausnutzung der steuerlichen Rückwirkung zu verhindern. So verhindert § 2 Abs. 4 Satz 1 und 2 UmwStG, dass bei Vorliegen eines schädlichen Ereignisses nach § 8c KStG beim übertragenden Rechtsträger allein durch die rückwirkende Verschmelzung eine Verlustverrechnung möglich ist (Rz. 02.39 f. UmwSt-Erlass). § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG verhindert dagegen, dass positive Einkünfte des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum mit entsprechenden Verlusten des übernehmenden Rechtsträgers verrechnet werden können. Somit kommt es auf Ebene des übernehmenden Rechtsträgers zu einer Art „**Mindestbesteuerung**“ im Umfang der positiven Einkünfte des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum, weil insoweit kein Verlustausgleich oder -rücktrag zugelassen wird.

4. Steuerliche Auswirkungen beim übertragenden Rechtsträger

a) Aufstellung einer steuerlichen Schlussbilanz

Die Verschmelzung einer KapGes auf eine andere KapGes unterfällt auf Ebene des übertragenden Rechtsträgers dem Anwendungsbereich des § 11 UmwStG. Die übertragende KapGes ist nach **§ 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG** zur Abgabe einer steuerlichen Schlussbilanz auf den steuerlichen Übertragungstichtag verpflichtet.

⁶ Zur Vertiefung vgl. die Fallstudie von Nürnberg, SteuerStud 5/2020 S. 317 NWB FAAA-42444; zzgl. Schaubild, SteuerStud 5/2020 S. 299 NWB UAAA-42439. Übungsklausuren bei Nürnberg, SteuerStud 9/2020 S. 598 NWB LAAA-50889 und Steuer-Repetitor 10/2020 NWB CAAA-54576.

Dabei handelt es sich um eine eigenständige Bilanz, die von der regulären Bilanz auf das Wj.-Ende (§ 5 Abs. 1 EStG) zu unterscheiden ist. Insoweit kann die steuerliche Schlussbilanz auch als „**Übertragungsbilanz**“ bezeichnet werden. Fällt der steuerliche Übertragungstichtag nicht auf das Ende des regulären Wj., entsteht insoweit ein Rumpf-Wj. (§ 8b Satz 2 Nr. 1 EStDV).

Als Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz gilt auch eine ausdrückliche unwiderrufliche Erklärung, dass die Steuerbilanz i. S. des **§ 5 Abs. 1 EStG** gleichzeitig die **steuerliche Schlussbilanz** sein soll, wenn diese Bilanz der steuerlichen Schlussbilanz entspricht. In diesem Fall liegt zugleich ein konkludenter Antrag auf Ansatz des Buchwerts (BW) vor (**Rz. 11.02 i. V. mit 03.01 UmwSt-Erlass**).

b) Bewertungswahlrecht

Die übergehenden Wirtschaftsgüter (WG), einschließlich nicht entgeltlich erworbener oder selbst geschaffener immaterieller WG, sind in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft mit dem **gemeinen Wert (gW)** anzusetzen (**§ 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG**). Dabei handelt es sich um die gesetzliche Regelbewertung.

Die Bewertung zum gW hat dabei nicht bezogen auf jedes einzelne übergehende WG, sondern bezogen auf die Gesamtheit der übergehenden aktiven und passiven WG zu erfolgen (**Bewertung als Sachgesamtheit, Rz. 11.04. i. V. mit 03.07 UmwSt-Erlass**). Für die Bewertung von Pensionsrückstellungen gilt § 6a EStG (§ 11 Abs. 1 Satz 2 UmwStG). Bei Ansatz der gW erfolgt auch dann ein Ansatz eines Firmenwerts (FW) oder Geschäftswerts, wenn der Betrieb der übertragenden Körperschaft nicht fortgeführt wird (**Rz. 11.03 UmwSt-Erlass**).

Um betriebswirtschaftlich sinnvolle Übertragungen nicht mit einer steuerlichen Belastung, die zu einem Liquiditätsabfluss führt, zu behindern, sieht § 11 Abs. 2 UmwStG unter weiteren Voraussetzungen vor, dass die übergehenden WG in der steuerlichen Schlussbilanz auch einheitlich mit dem **BW** oder einem **Zwischenwert (ZW)** angesetzt werden können:

- ▶ Sicherstellung, dass die übergehenden WG später der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegen (**§ 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG**).
- ▶ Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen WG bei der übernehmenden Körperschaft darf nicht ausgeschlossen oder beschränkt werden (**§ 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG**).
- ▶ Eine Gegenleistung darf nicht gewährt werden oder besteht lediglich in Gesellschaftsrechten (**§ 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UmwStG**).

MERKE

Im Gegensatz zur Sacheinlage oder dem Anteilstausch wird das **Wahlrecht auf Ansatz des BW bzw. ZW in der steuerlichen Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers** ausgeübt. Bei der Verschmelzung entscheidet

der übertragende Rechtsträger also selbst – im Gegensatz zu Einbringungen⁷ nach dem sechsten bis achten Teil des UmwStG (§§ 20–25 UmwStG) – über die bei ihm entstehende steuerliche Belastung.

Die Prüfung der Voraussetzungen erfolgt bezogen auf die **Verhältnisse zum steuerlichen Übertragungstichtag**. Für den Ansatz des BW oder ZW sind die Ansätze in der Handelsbilanz – in Abkehr von § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG – **nicht** maßgeblich (**Rz. 11.05 UmwSt-Erlass**).

aa) Sicherstellung der Besteuerung mit Körperschaftsteuer

Bei Verschmelzung auf eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft i. S. des § 1 Abs. 1 KStG ist die Besteuerung mit Körperschaftsteuer grds. sichergestellt. Ausnahmen ergeben sich z. B., wenn die übernehmende Körperschaft nach § 5 KStG steuerbefreit ist (**Rz. 11.07 UmwSt-Erlass**).

bb) Kein Ausschluss und keine Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts

Ein Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts setzt voraus, dass ein – ggf. auch eingeschränktes – deutsches Besteuerungsrecht bestanden hat und dieses in **vollem Umfang** entfällt. Dies kann sich insbesondere bei einem Zuordnungswechsel von einer inländischen zu einer ausländischen Betriebsstätte ergeben. Die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts setzt voraus, dass eine **Reduzierung des Besteuerungsrechts** – z. B. von einem uneingeschränkten zu einem der Höhe oder dem Umfang nach begrenzten Besteuerungsrecht – eintritt.

Allein der Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts für Zwecke der **Gewerbsteuer** ist unschädlich (**Rz. 11.09 i. V. mit 03.18–03.20 UmwSt-Erlass**).

cc) Keine Gegenleistung oder Gegenleistung nur in Form von Gesellschaftsrechten

Die Gewährung einer Gegenleistung, die nicht in Gesellschaftsrechten besteht, führt anteilig zu einem Ausschluss des Bewertungswahlrechts und einer Bewertung mind. mit dem Wert der Gegenleistung. Solche **Gegenleistungen** sind insbesondere gegeben bei

- ▶ Leistungen barer Zuzahlungen (z. B. Spitzenausgleich nach § 54 Abs. 4 UmwG);
- ▶ Gewährung von anderen Vermögenswerten (z. B. Darlehensforderungen) durch den übernehmenden Rechtsträger oder eine diesem nahe stehende Person.

In Höhe der Differenz zwischen dem Wert der Gegenleistung und den auf die Gegenleistung entfallenden (anteiligen) BW der übergehenden WG ergibt sich ein **Übertragungsgewinn**. Insoweit sind die WG in der steuerlichen Schlussbilanz aufzustocken.

⁷ Vgl. zu Einbringung und Anteilstausch – Unterschiede und Gemeinsamkeiten zwischen Einbringungsgewinn I und Einbringungsgewinn II – auch die Fallstudie von Brähler/Münch, SteuerStud 7/2021 S. 478 NWB IAAAH-79341.

Auf **Anteilseignerebene** führt die Gewährung von Gegenleistungen zu einem entsprechenden Veräußerungserlös (**Rz. 13.02 UmwSt-Erlass**).

Die **Ausübung des Bewertungswahlrechts** erfolgt durch eine Antragstellung, die spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz bei dem für die Besteuerung der übertragenden Körperschaft zuständigen FA vorzunehmen ist (**§ 11 Abs. 3 i. V. mit § 3 Abs. 2 Satz 2 UmwStG**). Das Wahlrecht kann von der übertragenden Körperschaft für alle übergehenden WG nur einheitlich ausgeübt werden. Der Antrag selbst bedarf keiner besonderen Form, ist aber bedingungsfeindlich und unwiderruflich. Es muss sich eindeutig ergeben, ob der BW oder der ZW anzusetzen ist. Beim ZW-Ansatz ist ergänzend anzugeben, in welcher Höhe oder zu welchem Prozentsatz die stillen Reserven aufzudecken sind (Rz. 11.12 i. V. mit 03.27 ff. UmwSt-Erlass). Beim BW-Ansatz reicht die ausdrückliche Erklärung aus, dass die Steuerbilanz i. S. des § 5 Abs. 1 EStG gleichzeitig die steuerliche Schlussbilanz darstellen soll (vgl. Tz. 4.a)).

Bestehen Anteile am übernehmenden Rechtsträger (**Abwärtsverschmelzung**), sind diese mind. mit dem BW, erhöht um Abschreibungen sowie um Abzüge nach § 6b EStG und ähnliche Abzüge, die in früheren Jahren steuerwirksam vorgenommen worden sind, höchstens mit dem gW, anzusetzen (**§ 11 Abs. 2 Satz 2 UmwStG**). Auf den sog. **Beteiligungskorrekturgewinn** findet § 8b Abs. 2 Satz 4 und 5 KStG Anwendung (§ 11 Abs. 2 Satz 3 UmwStG). Steuerwirksam vorgenommene Abschreibungen auf den Teilwert (TW) auf die Beteiligung werden durch einen entsprechend steuerpflichtigen Übertragungsgewinn wieder kompensiert (Rz. 11.17 UmwSt-Erlass).

Die Abwärtsverschmelzung führt auf Ebene der Tochtergesellschaft nicht zu einem Durchgangserwerb eigener Anteile (Rz. 11.18 UmwSt-Erlass). Die Anteile an der Tochtergesellschaft können nach § 11 Abs. 2 Satz 2 UmwStG nur dann mit einem Wert unterhalb des gW angesetzt werden, wenn die Voraussetzungen nach § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und 3 UmwStG vorliegen. Dabei ist jedoch auf den die Anteile an der Tochtergesellschaft übernehmenden Anteilseigner der Muttergesellschaft abzustellen.⁸ Auf Ebene der Anteilseigner der Muttergesellschaft findet § 13 UmwStG Anwendung (Rz. 11.19 UmwSt-Erlass).

Ein entstehender Übertragungsgewinn erhöht das zVE und kann vollständig mit dem Verlustvortrag verrechnet werden. Die nicht genutzten Verluste des übertragenden Rechtsträgers gehen nicht auf den übernehmenden Rechtsträger über und können somit nicht mehr genutzt werden (§ 12 Abs. 3 Halbsatz 2 UmwStG).

c) Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto

Nach **§ 29 Abs. 1 KStG** gilt das Nennkapital der übertragenden KapGes als in vollem Umfang nach § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG herabgesetzt. Dadurch verringert sich zunächst ein bestehender Sonderausweis auf 0 €. Der den Sonderausweis übersteigende Betrag führt zu einer Erhöhung des

Bestands des steuerlichen Einlagekontos. Abzustellen ist auf den Bestand des Sonderausweises, der sich am steuerlichen Übertragungstichtag ergibt (**K.03 UmwSt-Erlass**).

Der Bestand des steuerlichen Einlagekontos der übertragenden Körperschaft ist dem steuerlichen Einlagekonto der übernehmenden Körperschaft hinzuzurechnen (**§ 29 Abs. 2 Satz 1 KStG**). In der letzten gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos auf den steuerlichen Übertragungstichtag ist der Bestand nach Berücksichtigung von Zu- und Abgängen und vor dem Vermögensübergang anzusetzen (**K.04 UmwSt-Erlass**).

d) Auswirkungen auf die Gewerbesteuer der übertragenden Körperschaft

Bei der Verschmelzung von KapGes gelten die §§ 11–13 UmwStG auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags (**§ 19 Abs. 1 UmwStG**). Dies bezieht die steuerliche Rückwirkung der Verschmelzung mit ein. Ein etwaiger Übertragungsgewinn ist in den Gewerbeertrag einzubeziehen und mit gewerbesteuerlichen Fehlbeträgen nach **§ 10a GewStG** zu verrechnen.

Die nicht verrechneten gewerbesteuerlichen Fehlbeträge gehen nicht auf den übernehmenden Rechtsträger über und können damit nicht mehr genutzt werden (**§ 19 Abs. 2 i. V. mit § 12 Abs. 3 Halbsatz 2 UmwStG**).

5. Auswirkungen bei weiteren Steuerarten

Umsatzsteuerlich stellt die Verschmelzung regelmäßig eine nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen dar (§ 1 Abs. 1a UStG⁹). Der erwerbende Unternehmer (entspricht der übernehmenden Körperschaft) tritt in die Rechtsstellung des Veräußerers (entspricht der übertragenden Körperschaft) ein.

Soweit Grundstücke im Vermögen des übertragenden Rechtsträgers vorhanden sind, ist der Vorgang für Zwecke der Grunderwerbsteuer steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG, § 8 Abs. 2 GrEStG).

6. Steuerliche Auswirkungen beim übernehmenden Rechtsträger

a) Übernahme des übergegangenen Vermögens

Die übernehmende Körperschaft hat das auf sie übergegangene Vermögen in entsprechender Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG mit dem in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft enthaltenen Wert zu übernehmen (**§ 12 Abs. 1 Satz 1 UmwStG**). Dies wird als „**Wertverknüpfung**“ bezeichnet. Bei einer Verschmelzung durch Aufnahme liegt ein laufender Geschäftsvorfall vor; bei einer Verschmelzung zur Neugründung ist auf den steuerlichen Übertragungstichtag eine steuerliche Eröffnungsbilanz zu erstellen (**Rz. 12.02 i. V. mit 04.03 UmwSt-Erlass**).

⁸ BFH, Urteil v. 30.5.2018 - I R 31/16, BStBl 2019 II S. 136 NWB XAAAH-00045.

⁹ Zur Vertiefung vgl. die Fallstudie von Nürnberg, SteuerStud 5/2020 S. 317 NWB FAAA-42444; zzgl. Schaubild, SteuerStud 5/2020 S. 299 NWB UAAA-42439. Übungsklausuren bei Nürnberg, SteuerStud 9/2020 S. 598 NWB LAAA-50889 und Steuer-Repetitor 10/2020 NWB CAAA-54576.

Des Weiteren tritt die übernehmende Körperschaft in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. Dies betrifft insbesondere die Bewertung, die AfA und Rücklagen (§ 12 Abs. 3 Halbsatz 1 i. V. mit § 4 Abs. 2 UmwStG). Erfolgte bei der übertragenden Körperschaft eine Aufstockung, ist für die AfA § 4 Abs. 3 UmwStG entsprechend anzuwenden (Rz. 04.10 UmwStE).

Im Falle einer **Aufwärtsverschmelzung** sind in der Bilanz der übernehmenden Muttergesellschaft zum steuerlichen Übertragungstichtag die Anteile an der übertragenden Tochtergesellschaft mind. mit dem BW, erhöht um in früheren Jahren steuerwirksam vorgenommene Abschreibungen auf die Beteiligung, höchstens jedoch mit dem gW, anzusetzen (§ 12 Abs. 1 Satz 2 i. V. mit § 4 Abs. 1 Satz 2 UmwStG). Auf den sich daraus ergebenden **Beteiligungskorrekturgewinn** findet § 8b Abs. 2 Satz 4 und 5 KStG Anwendung. Steuerwirksam vorgenommene TW-Abschreibungen auf die Beteiligung werden durch einen entsprechend steuerpflichtigen Übertragungsgewinn wieder kompensiert (Rz. 12.03 UmwSt-Erlass).

b) Ermittlung des Übernahmeergebnisses

Bei der übernehmenden Körperschaft bleibt ein Gewinn oder ein Verlust i. H. des Unterschieds zwischen dem BW der Anteile an der übertragenden Körperschaft und dem Wert, mit dem die übergegangenen WG zu übernehmen sind, abzgl. der Kosten für den Vermögensübergang, außer Ansatz (§ 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG). Ein Übernahmeergebnis i. S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG ist in allen Fällen der Auf-, Ab- und Seitwärtsverschmelzung – ungeachtet einer Beteiligung an der übertragenden Körperschaft – zu ermitteln (Rz. 12.05 UmwSt-Erlass¹⁰). Das Übernahmeergebnis entsteht mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags.

Berechnungsschema nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG:

Wert der übergegangenen WG nach § 12 Abs. 1 Satz 1 UmwStG

- BW der wegfallenden Beteiligung an der übertragenden Körperschaft (ggf. nach Aufstockung i. S. des § 12 Abs. 1 Satz 2 UmwStG)
- Kosten des Vermögensübergangs

= **Steuerlich nicht zu berücksichtigender Übernahmeertrag/
Übernahmeverlust**

Bei einer **Aufwärtsverschmelzung** ist auf einen Übernahmeertrag in dem Umfang, in dem die übernehmende Muttergesellschaft unmittelbar an der übertragenden Tochtergesellschaft beteiligt ist, § 8b KStG anzuwenden (§ 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG). Dies gilt **nicht** für einen Übernahmeverlust.

BEISPIEL 3 In Abwandlung von Rz. 12.06 UmwSt-Erlass folgendes Beispiel: Die übernehmende Corleone-GmbH ist zu 60 % an der übertragenden Scarface-GmbH beteiligt. Der BW der Anteile beträgt 100.000 €, und der BW des übertragenden Vermögens beläuft sich auf 610.000 €. Die Kosten des Vermögensübergangs belaufen sich auf 10.000 €.

LÖSUNG Der **Übernahmeertrag i. S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG** bei der Corleone-GmbH beträgt (610.000 € - 100.000 € - 10.000 € =) 500.000 €. Der **Übernahmeertrag i. S. des § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG** beträgt (500.000 € x 60 % =) 300.000 €. Der Gewinn

ist nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG steuerfrei; 5 % des steuerfreien Gewinns gelten nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG als nicht abziehbare Betriebsausgaben (= 15.000 €).

Hat der übernehmende Rechtsträger Anteile am übertragenden Rechtsträger nach dem steuerlichen Übertragungstichtag angeschafft, fingiert § 12 Abs. 2 Satz 3 UmwStG i. V. mit § 5 Abs. 1 UmwStG einen Erwerb der Anteile am steuerlichen Übertragungstichtag.

c) Weitere steuerliche Auswirkungen

Der verbleibende Verlustvortrag des übertragenden Rechtsträgers geht nicht auf den Übernehmer über (§ 12 Abs. 3 Halbsatz 2 i. V. mit § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG). Dies gilt nach § 19 Abs. 2 UmwStG auch für die gewerbesteuerlichen Fehlbeträge.

Erfolgt im Zuge der Verschmelzung eine **Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Körperschaft**, ist § 8c Abs. 1 Satz 3 KStG zu beachten, wenn die Ausgabe von Anteilen zu einem schädlichen Beteiligungserwerb führt.¹¹

Der **Bestand des steuerlichen Einlagekontos** der übertragenden Körperschaft zum steuerlichen Umwandlungstichtag ist der übernehmenden Körperschaft hinzuzurechnen (§ 29 Abs. 2 Satz 1 KStG). Bei Aufwärts- und Abwärtsverschmelzungen ist eine entsprechende Kürzung im Umfang des Beteiligungsverhältnisses vorzunehmen (§ 29 Abs. 2 Satz 2 und 3 KStG und K.10 ff. UmwSt-Erlass). Erhöht die übernehmende Körperschaft im Zuge der Verschmelzung ihr Nennkapital, ist § 28 Abs. 1 und 3 KStG entsprechend anzuwenden (§ 29 Abs. 4 KStG).

7. Steuerliche Auswirkungen auf der Anteilseignerebene

a) Anwendbare Vorschriften

Auf **Anteilseignerebene** kommt es i. R. der Verschmelzung zu einem **Anteilstausch**. Als Kompensation für den Untergang der Anteile am übertragenden Rechtsträger erhalten die Anteilseigner Anteile am übernehmenden Rechtsträger.

Auf diesen Anteilstausch findet § 13 UmwStG Anwendung, wenn die Anteile im Betriebsvermögen gehalten werden oder es sich um Anteile i. S. des § 17 EStG handelt. Darüber hinaus findet § 13 UmwStG nur insoweit Anwendung, als den Anteilseignern der übertragenden Körperschaft keine Gegenleistung gewährt wird oder diese nur in Gesellschaftsrechten besteht (Rz. 13.02 UmwSt-Erlass).

§ 13 UmwStG gilt nicht, soweit es aufgrund der Verschmelzung zu einer Wertverschiebung zwischen den Anteilen der beteiligten Anteilseigner kommt (Rz. 13.03 UmwSt-Erlass). Die vGA-Grundsätze gehen § 13 UmwStG vor.

¹⁰ Vgl. zudem BFH, Urteil v. 9.1.2013 - I R 24/12, BStBl 2018 II S. 509 NWB QAAA-32294.

¹¹ Vgl. Rz. 9 des BMF-Schreibens v. 28.11.2017 - IV C 2 - S 2745-a/09/10002: 004, BStBl 2017 I S. 1645 NWB WAAAG-64116.

Bei Anteilen i. S. des § 20 Abs. 2 EStG findet **§ 20 Abs. 4a Satz 1 und 2 EStG** Anwendung (Rz. 13.01 UmwSt-Erlass). Bei Verschmelzungen von nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften außerhalb des Anwendungsbereichs der §§ 11–13 UmwStG sieht **§ 12 Abs. 2 Satz 2 KStG** eine entsprechende Anwendung von § 13 UmwStG für die Anteilseigner vor (Rz. 13.04 UmwSt-Erlass).

b) Veräußerungsfiktion

§ 13 Abs. 1 UmwStG normiert für den Anteilstausch eine Veräußerungs- und Anschaffungsfiktion zum gW. Diese gilt unabhängig davon, ob i. R. der Umwandlung neue Anteile an der übernehmenden Körperschaft ausgegeben werden (**Rz. 13.05 UmwSt-Erlass**).

Ein Veräußerungsgewinn oder -verlust entsteht dabei stets im Zeitpunkt der zivilrechtlichen Wirksamkeit der Umwandlung. Die steuerliche Rückwirkung nach § 2 Abs. 1 UmwStG gilt grds. nicht für die Anteilseigner der übertragenden Körperschaft (**Rz. 13.06 UmwSt-Erlass**).

Auf den Veräußerungsgewinn oder -verlust finden die allgemeinen Grundsätze Anwendung (z. B. § 17 EStG i. V. mit § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 EStG, § 8b Abs. 2 und 3 KStG).

c) Bewertungswahlrecht

Abweichend von der gesetzlichen Regelbewertung des Anteilstauschs mit dem gW können auf Antrag die Anteile an der übertragenden Körperschaft mit dem BW bzw. den Anschaffungskosten (AK) angesetzt werden (**§ 13 Abs. 2 UmwStG**). Die Ausübung des Bewertungswahlrechts ist dabei unabhängig von der Ausübung des Bewertungswahlrechts bei der übertragenden Körperschaft nach § 11 UmwStG (**Rz. 13.08 UmwSt-Erlass**).

Entscheidende Voraussetzung für das Bewertungswahlrecht ist, dass das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird (**§ 13 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG**). Der Antrag auf Fortführung des BW bzw. der AK bedarf keiner besonderen Form, ist bedingungsfeindlich und unwiderruflich (**Rz. 13.10 UmwSt-Erlass**).

MERKE

Im Gegensatz zum Bewertungswahlrecht nach § 11 UmwStG oder dem Wahlrecht nach § 21 UmwStG ist bei Vorliegen der Voraussetzungen des **§ 13 Abs. 2 UmwStG** nur ein Ansatz mit dem BW bzw. den AK, nicht jedoch der Ansatz eines ZW zulässig (**Rz. 13.10 UmwSt-Erlass**).

Wird das Bewertungswahlrecht ausgeübt, treten nach **§ 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG** die Anteile an der übernehmenden Körperschaft steuerlich an die Stelle der Anteile an der übertragenden Körperschaft (**Fußstapfentheorie**). Gehören die Anteile nicht zu einem Betriebsvermögen, treten an die Stelle des BW die AK (**§ 13 Abs. 2 Satz 3 UmwStG**).

Aus der Ausübung des Bewertungswahlrechts ergeben sich insbesondere folgende **Rechtsfolgen (vgl. Rz. 13.11 UmwSt-Erlass)**:

- ▶ Übergang einer Wertaufholungsverpflichtung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG,
- ▶ Übergang der Einschränkung nach § 8b Abs. 2 Satz 4 und 5 KStG,
- ▶ steuerliche Verstrickung nach § 17 EStG (für die „1 %-Grenze“ ist auf die Beteiligungsquote vor der Verschmelzung abzustellen),
- ▶ Anrechnung der Besitzzeit an den Anteilen an der übertragenden Körperschaft bei den Anteilen an der übernehmenden Körperschaft.

II. Fallstudie

1. Verschmelzung von Verlust- auf Gewinn-Kapitalgesellschaft

FALL 1 Die Lännister GmbH (L-GmbH) mit Sitz und Geschäftsleitung in Köln ist in der Baubranche tätig und erstellt insbesondere Baupläne. Alleinige Anteilseignerin, Geschäftsführerin und Gründungsgesellschafterin ist die in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Cereza Baraton (C).

Die Stark GmbH (S-GmbH) mit Sitz und Geschäftsleitung in Gelsenkirchen ist ein Konkurrenzunternehmen der L-GmbH. Alleiniger Anteilseigner und Geschäftsführer der S-GmbH ist der in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Anton Tragarien (A).

Eine gegenseitige Beteiligung zwischen den beiden Firmen bestand bisher nicht.

Die Bilanz der L-GmbH zum 31.12.2019 zeigt das folgende Bild:

Aktiva	HB = StB L-GmbH 31.12.2019		Passiva
Anlagevermögen	600.000 €	Stammkapital	30.000 €
Umlaufvermögen	600.000 €	Kapitalrücklage	70.000 €
		Gewinnrücklagen	500.000 €
		Jahresüberschuss	./ 150.000 €
		Verbindlichkeiten	375.000 €
		Rückstellungen	375.000 €
	1.200.000 €		1.200.000 €

Das körperschaftsteuerliche Einkommen der L-GmbH im Jahr 2019 beträgt ./ 200.000 €; der Gewerbeertrag für das Jahr 2019 beläuft sich auf ./ 220.000 €. Das steuerliche Einlagekonto der L-GmbH zum 31.12.2019 wurde mit 70.000 € gesondert festgestellt. Der Unternehmenswert der L-GmbH beträgt nach einem Wertgutachten 1.000.000 €. Die stillen Reserven befinden sich ausschließlich im originären FW i. H. von 550.000 €.

Die Bilanz der Stark GmbH zum 31.12.2019 sieht wie folgt aus:

Aktiva	HB = StB S-GmbH 31.12.2019		Passiva
Anlagevermögen	1.000.000 €	Stammkapital	80.000 €
Umlaufvermögen	800.000 €	Kapitalrücklage	220.000 €
		Gewinnrücklagen	1.000.000 €
		Verbindlichkeiten	500.000 €
	1.800.000 €		1.800.000 €

Der Unternehmenswert der Stark GmbH beträgt nach einem Wertgutachten 3.200.000 €; die stillen Reserven befinden sich ausschließlich im originären FW i. H. von 1.900.000 €.

Das steuerliche Einlagekonto der Stark GmbH zum 31.12.2019 wurde mit 220.000 € gesondert festgestellt.

Am 9.2.2020 haben C und A beschlossen, die beiden GmbHs zu verschmelzen.

Als handelsrechtlicher Umwandlungsstichtag wurde der 1.1.2020 festgelegt. Die Anmeldung zur Eintragung im Handelsregister erfolgt am 20.3.2020 und der Eintrag im Handelsregister am 25.4.2020.

Aufnehmende Gesellschaft ist die S-GmbH (= Verschmelzung Verlust-KapGes auf Gewinn-KapGes).

Aufgaben/Bearbeitungshinweise:

- ▶ Stellen Sie die handelsrechtlichen, umwandlungsrechtlichen und steuerrechtlichen Folgen der Umwandlung dar.
- ▶ Steuerliche Wahlrechte i. R. der Umwandlung sind optimal zu nutzen. Eine Steuerbelastung soll jedoch auf keinen Fall entstehen. Ggf. erforderliche Anträge gelten als gestellt und genehmigt.
- ▶ Ermitteln Sie den Umfang der angemessenen Nennkapitalerhöhung und erläutern Sie die Entwicklung des Eigenkapitals.
- ▶ Erstellen Sie hierzu die erforderlichen Steuerbilanzen (Übertragungs- und Übernahmebilanz).
- ▶ Nehmen Sie auch zur steuerlichen Fortentwicklung der Bilanzposten Stellung.

Auf Umwandlungskosten ist nicht einzugehen.

LÖSUNG

1. Schritt: Handelsrechtliche Beurteilung

a) Art der Umwandlung

Es handelt sich um eine **Verschmelzung zur Aufnahme gem. § 2 Nr. 1 UmwG**, weil

- ▶ das Vermögen als Ganzes,
- ▶ auf einen bereits bestehenden Rechtsträger,
- ▶ unter Auflösung des übertragenden Rechtsträgers,
- ▶ gegen Anteilstausch übertragen wird.

Die genannten Rechtsträger sind gem. § 3 Abs. 1 Nr. 2 UmwG begünstigte Rechtsformen.

Konkret gelten für diese Umwandlung die §§ 46–59 UmwG, Rz. 01.10 UmwSt-Erlass.

b) Art der Rechtsnachfolge

Die Verschmelzung führt zum Vermögensübergang im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gem. § 2 UmwG.

c) Wirksamkeit der Umwandlung

Die Umwandlung wird zivilrechtlich gem. § 20 UmwG mit Eintragung im Handelsregister wirksam.

d) Zuordnung der Geschäftsvorfälle

Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG gelten die Handlungen des übertragenden Rechtsträgers ab dem handelsrechtlichen Umwandlungsstichtag (1.1.2020) als für Rechnung des übernehmenden Rechtsträgers vorgenommen. Somit werden alle Geschäftsvorfälle handelsrechtlich ab dem 1.1.2020 bei der Stark GmbH erfasst.

e) Handelsbilanzen

Der übertragende Rechtsträger (L-GmbH) hat auf den Schluss des Vortags (31.12.2019) eine Übertragungsbilanz aufzustellen und zur

Anmeldung der Umwandlung beim Handelsregister einzureichen; der Bilanzstichtag darf am Tag der Anmeldung **nicht mehr als acht Monate** zurückliegen (§ 17 Abs. 2 Satz 4 UmwG).

Aktuell: Gemäß § 4 des COVID-19-Pandemie-Abmilderungsgesetzes v. 27.3.2020¹² genügt es für die Zulässigkeit der Eintragung im Jahr 2020 abweichend von § 17 Abs. 2 Satz 4 UmwG, wenn die Bilanz auf einen **höchstens zwölf Monate** vor der Anmeldung liegenden Stichtag aufgestellt worden ist. Der übernehmende Rechtsträger (S-GmbH) muss die Vermögensgegenstände zum VW (Anschaffungsfiktion) oder wahlweise nach § 24 UmwG zum BW übernehmen.

2. Schritt: Steuerliche Rückwirkung

Gemäß **§ 2 Abs. 1 UmwStG i. V. mit § 17 Abs. 2 UmwG** ist eine steuerliche Rückwirkung auf den 31.12.2019 gem. Rz. 02.03 UmwSt-Erlass zwingend (= **steuerlicher Übertragungsstichtag**). Das bedeutet, dass ein Übertragungsgewinn bzw. ein Übernahmegewinn an diesem Stichtag zu ermitteln ist.

Eine Rückwirkung ist für die Umsatzsteuer **nicht** vorgesehen.

3. Schritt: Steuerliche Behandlung

Die Verschmelzung von Körperschaften wird nach den Vorschriften der **§§ 11–13 UmwStG** beurteilt. Die gewerbsteuerliche Behandlung richtet sich nach **§ 19 UmwStG**.

a) Erste Ebene: Übertragender Rechtsträger (L-GmbH)

Nach **§ 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG** erfolgt die Verschmelzung grds. mit dem gW. Auf **Antrag** können jedoch auch die **BW** fortgeführt werden **oder** ein höherer Wert (**ZW**) angesetzt werden, weil die Neutralitätsbedingungen des **§ 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1–3 UmwStG** vorliegen. Insbesondere sind die stillen Reserven weiterhin steuerverhaftet, und eine schädliche Gegenleistung wird nicht gewährt. Der Antrag ist bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz bei dem für die übertragende Körperschaft zuständigen FA zu stellen (**§ 11 Abs. 3 i. V. mit § 3 Abs. 2 Satz 2 UmwStG**).

Da jedoch zum steuerlichen Übertragungsstichtag ein körperschaftsteuerliches Verlustvolumen i. H. von 200.000 € genutzt werden kann, wird in dieser Höhe in der Übertragungsbilanz der L-GmbH ein **ZW-Ansatz** gewählt.

Zwar wäre das gewerbsteuerliche Verlustvolumen i. H. von 220.000 € höher, allerdings würde bei Ausschöpfung dann eine Belastung mit Körperschaftsteuer entstehen.

Eine direkte Übertragung des Verlustabzugs bzw. -vortrags auf den übernehmenden Rechtsträger (S-GmbH) ist nicht möglich (§ 12 Abs. 3 Halbsatz 2 UmwStG). Der nicht voll ausgenutzte gewerbsteuerliche Fehlbetrag geht deshalb i. R. der Umwandlung verloren (**§ 19 Abs. 2 UmwStG**).

Die **Zuschreibung der stillen Reserven** ist gleichmäßig vorzunehmen. Das gilt auch für nicht entgeltlich erworbene, selbst geschaffene immaterielle WG. Hier ist ausschließlich der originäre FW anzusetzen, da nur hier stille Reserven vorhanden sind. Somit erfolgt eine Aufstockung des FW um 200.000 € (FW i. H. von 550.000 € ausreichend hoch).

Hierdurch entsteht ein **steuerbarer Übertragungsgewinn i. H. von 200.000 €**, der jedoch vollständig mit dem Körperschaftsteuer-Verlustvortrag bzw. mit dem bisherigen Jahresfehlbetrag verrechnet werden kann. Gewerbesteuerliche Belastungen ergeben sich ebenfalls nicht (**§ 19 Abs. 1 UmwStG**). Steuerrückstellungen sind deshalb nicht neu zu ermitteln.

¹² COVID-19-Pandemie-Abmilderungsgesetz v. 27.3.2020, BGBl 2020 I S. 569.

Aktiva	Übertragungsbilanz = Steuerliche Schlussbilanz L-GmbH 31.12.2019		Passiva		
Anlagevermögen	600.000 €		Stammkapital	30.000 €	
Umlaufvermögen	600.000 €		Kapitalrücklage	70.000 €	
Firmenwert	200.000 €		Gewinnrücklagen	500.000 €	
			Jahresüberschuss	./ 150.000 €	
			Übertragungsgewinn	+ 200.000 €	50.000 €
			Verbindlichkeiten	375.000 €	
			Rückstellungen	375.000 €	
	1.400.000 €			1.400.000 €	

b) Zweite Ebene: Übernehmender Rechtsträger (S-GmbH)

aa) Fortentwicklung der Bilanzansätze

Gemäß § 12 Abs. 1 Satz 1 UmwStG sind die Werte aus der Übertragungsbilanz (steuerlichen Schlussbilanz) vom übernehmenden Rechtsträger zu übernehmen (Wertverknüpfung). Die S-GmbH tritt in die Rechtsstellung der übertragenden L-GmbH ein, insbesondere bzgl. Bewertung, Abschreibung und Rückstellungen. Allerdings kann der verbleibende gewerbesteuerliche Verlustvortrag nicht mit übernommen werden (§ 12 Abs. 3 Halbsatz 2 UmwStG).

Bezüglich der Fortentwicklung der „aufgestockten“ WG gilt gem. § 12 Abs. 3 Halbsatz 2 UmwStG die Regelung in § 4 Abs. 3 UmwStG. Demnach wird der FW als entgeltlich erworben betrachtet und auf 15 Jahre abgeschrieben (§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG); künftige Jahres-Afa ab 2020 i. H. von $(200.000 \text{ €} \times \frac{1}{15}) = 13.333 \text{ €}$.

bb) Ermittlung der Kapitalerhöhung

Da eine Verschmelzung ohne gegenseitige Beteiligung vorliegt, muss der übernehmende Rechtsträger an die Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers als Kompensation für den Untergang der Anteile eine Kapitalerhöhung zur Ausgabe neuer Anteile durchführen (§§ 53, 55 UmwG). Die Berechnung der Nennkapitalerhöhung erfolgt im Verhältnis der VW der beiden Gesellschaften zueinander (tatsächliche Unternehmenswerte).

$$\text{Umtauschverhältnis} = \frac{\text{Unternehmenswert L-GmbH}}{\text{Unternehmenswert S-GmbH}} = \frac{1 \text{ Mio. €}}{3,2 \text{ Mio. €}} = 0,3125$$

Somit muss die S-GmbH ihr Nennkapital um 31,25 % erhöhen, d. h. die Kapitalerhöhung beträgt (31,25 % von 80.000 € =) 25.000 €. Damit beträgt das **neue Stammkapital der S-GmbH** (80.000 € + 25.000 € =) **105.000 €**.

Probe: Der Gesamtwert der S-GmbH beträgt nunmehr (3,2 Mio. € + 1 Mio. € =) 4,2 Mio. €. Davon hält C $(25.000 \text{ €} / 105.000 \text{ €} \times 100 =) 23,8095 \%$. 23,8095 % von 4,2 Mio. € ergeben den Wert der L-GmbH von 1 Mio. €, so dass die Kapitalerhöhung der S-GmbH i. H. von 25.000 € korrekt ist.

cc) Umgliederung Eigenkapital

Es ergibt sich folgende rechnerische Veränderung des Eigenkapitals:

1. Schritt: Herabsetzung des Stammkapitals der übertragenden L-GmbH gem. § 29 Abs. 1 KStG, § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG (Rz. K.01 ff. UmwSt-Erlass).

L-GmbH	Stammkapital	Stl. Einlagekonto
Bisheriger Bestand 31.12.2019	30.000 €	70.000 €
Herabsetzung Nennkapital und Gutschrift auf stl. Einlagekonto	./ 30.000 €	30.000 €
Bestände zum 31.12.2019	0 €	100.000 €

2. Schritt: Übergang des steuerlichen Einlagekontos auf die S-GmbH gem. § 29 Abs. 2 Satz 1 KStG

Da die S-GmbH nicht an der L-GmbH beteiligt ist, wird das steuerliche Einlagekonto zum steuerlichen Übertragungstichtag in vollem Umfang übertragen (§ 29 Abs. 2 Satz 2 KStG i. U., Rz. K.09 UmwSt-Erlass).

Für die Anpassung des Nennkapitals der S-GmbH ist § 28 Abs. 1 KStG anzuwenden (§ 29 Abs. 4 KStG).

S-GmbH	Stammkapital	Stl. Einlagekonto
Bisheriger Bestand 31.12.2019 der S-GmbH	80.000 €	220.000 €
Hinzurechnung L-GmbH		100.000 €
Neue Bestände zum 31.12.2019	80.000 €	320.000 €
Anpassung gem. § 29 Abs. 4 KStG: Nennkapitalerhöhung	25.000 €	./ 25.000 €
Bestände zum 31.12.2019	105.000 €	295.000 €

Die Bildung eines Sonderausweises i. S. des § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG ist nicht notwendig, da der Bestand an steuerlichem Einlagekonto ausreichend ist.

dd) Übernahmeergebnis

Das Übernahmeergebnis entsteht mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags. Ein Übernahmeergebnis i. S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG ist auch dann zu ermitteln, wenn der übernehmende Rechtsträger am übertragenden Rechtsträger nicht beteiligt ist (Rz. 12.05 UmwSt-Erlass).

Deshalb wird das Kapital des übertragenden Rechtsträgers als Übernahmegewinn ausgewiesen, soweit die Nennkapitalerhöhung überschritten wird. Der übersteigende Betrag ist ein Übernahmegewinn, jedoch bleibt dieser vollständig außer Ansatz; es werden auch keine 5 % fiktiv nichtabziehbare BA angesetzt, da der übernehmende Rechtsträger nicht am übertragenden Rechtsträger beteiligt ist (§ 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG).

BW des übergehenden Vermögens der L-GmbH lt. Übertragungsbilanz	650.000 €
Nennwert der mittels Nennkapitalerhöhung neu geschaffenen Anteile	./ 25.000 €
Übernahmegewinn	625.000 €

Aufgrund der innerbilanziell erfolgsneutralen Behandlung erübrigt sich eine außerbilanzielle Abrechnung des Übernahmegewinns.

Der Vermögensübergang stellt aus Sicht der übernehmenden S-GmbH einen Anschaffungsvorgang dar. Für den Erwerb der Vermögensgegenstände und Schulden gewährt diese als Gegenleistung neue Anteile. Gleichzeitig stellt sich aus Sicht der S-GmbH der Vermögensübergang als **Sacheinlage** durch die Anteilsinhaber

Aktiva		Steuerbilanz S-GmbH 31.12.2019		Passiva	
Anlagevermögen S-GmbH	1.000.000 €			Stammkapital	105.000 €
Anlagevermögen L-GmbH	+ 600.000 €	1.600.000 €		Kapitalrücklage	845.000 €
				Gewinnrücklagen	1.000.000 €
Umlaufvermögen	800.000 €			Verbindlichkeiten S-GmbH	500.000 €
Umlaufvermögen L-GmbH	+ 600.000 €	1.400.000 €		Verbindlichkeiten L-GmbH	+ 375.000 €
FW L-GmbH		200.000 €		Rückstellungen L-GmbH	375.000 €
		3.200.000 €			3.200.000 €

des übertragenden Rechtsträgers dar. Soweit das übernommene Reinvermögen höher ist als der Nennbetrag der dafür zu gewährenden Anteile, erfolgt eine Einstellung in die **Kapitalrücklage** nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB (vgl. IDW RS HFA 42). Die Kapitalrücklage der S-GmbH erhöht sich daher um 625.000 €. ¹³

Beachte: Die Kapitalrücklage der S-GmbH beträgt zwar 845.000 €, das steuerliche Einlagekonto beläuft sich aber nur auf 295.000 € (s. Berechnung oben). Das heißt, dass eine später vorgenommene Ausschüttung der Kapitalrücklage i. H. der Differenz zwischen 845.000 € und 295.000 €, somit 550.000 €, der Besteuerung unterliegen. Dies ist sachgerecht, da sich der Betrag von 550.000 € aus den Gewinnrücklagen von 500.000 € und dem Jahresüberschuss von 50.000 € der L-GmbH zusammensetzt und somit bei Ausschüttung auch eine Steuerpflicht auf Ebene des empfangenden Gesellschafters auslösen muss. Daran vermag der bilanzielle Ausweis als Kapitalrücklage auf Ebene der S-GmbH nichts zu ändern. Die Kapitalrücklage ist in diesem Fall im ausschüttbaren Gewinn nach § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG enthalten und führt nicht zu einer Einlagenrückgewähr.

c) Dritte Ebene: Gesellschafter

Die Gesellschafterin des übertragenden Rechtsträgers – C – erhält i. R. des Anteilstauschs neue GmbH-Anteile an der aufnehmenden S-GmbH. Zur Vermeidung einer Steuerbelastung ist ein Antrag auf BW-Fortführung auf Ebene des Gesellschafters zu stellen (§ 13 Abs. 2 Satz 1 UmwStG, Rz. 13.07 ff. UmwSt-Erlass); die Voraussetzungen hierfür liegen vor (Anteile i. S. des § 17 EStG und kein Ausschluss/keine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts bzgl. eines Veräußerungsgewinns). Dieser Vorgang ist dann auf der Gesellschafterebene erfolgsneutral, und es kommt nicht zur Besteuerung eines Veräußerungsgewinns nach § 17 Abs. 1 EStG.

Die neuen Anteile treten steuerlich an die Stelle der bisherigen Anteile (§ 13 Abs. 2 Satz 2 UmwStG). Deshalb repräsentiert das neue Nennkapital (25.000 €) die bisherigen AK für die „alten“ Anteile i. H. von 30.000 € (§ 13 Abs. 2 Satz 3 UmwStG). Die steuerliche Rückwirkung kommt auf Anlegerebene nicht zum Tragen.

4. Schritt: Weitere Steuerarten

a) Umsatzsteuer

Umsatzsteuerlich stellt die Verschmelzung eine nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen dar (§ 1 Abs. 1a UStG).¹⁴

b) Gewerbesteuer

Gemäß § 19 Abs. 1 UmwStG ist ein Übertragungsgewinn (**1. Ebene**) gewerbesteuerpflichtig. Aufgrund der Verrechnung mit dem negativen Gewerbeertrag ergibt sich aber ein Fehlbetrag, der nach § 19 Abs. 2 UmwStG nicht auf den übernehmenden Rechtsträger übergeht. Der Übernahmegewinn der S-GmbH ist nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG steuerfrei, so dass sich aus der Übernahme des Vermögens keine Auswirkung auf den Gewerbeertrag ergibt.

c) Grunderwerbsteuer

Soweit Grundstücke im Vermögen des übertragenden Rechtsträgers vorhanden sind, ist der Vorgang steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG; § 8 Abs. 2 GrEStG).

2. Verschmelzung von Gewinn- auf Verlust-Kapitalgesellschaft

FALL 2 ➔ Sachverhalt wie Fall 1, jedoch ist übernehmende Gesellschaft nun die L-GmbH (= Verschmelzung Gewinn-KapGes auf Verlust-KapGes).

Aufgaben/Bearbeitungshinweise:

- ▶ Ausführungen zum Handelsrecht, Umwandlungsrecht und Umwandlungssteuerrecht sind nicht vorzunehmen.
- ▶ Berechnen Sie die Kapitalerhöhung, wenn die L-GmbH die aufnehmende Gesellschaft sein soll.
- ▶ Erläutern Sie den beiden Gesellschaftern i. R. eines Kurzgutachtens, auf welche steuerlichen Vorschriften nun zu achten ist.
- ▶ Geben Sie den Gesellschaftern eine Handlungsempfehlung bzgl. der durchzuführenden Verschmelzungsrichtung (L-GmbH auf S-GmbH oder S-GmbH auf L-GmbH).

LÖSUNG ➔ Weil auch bei der umgekehrten Verschmelzungsrichtung eine Verschmelzung ohne gegenseitige Beteiligung vorliegt, muss der aufnehmende Rechtsträger an die Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers für den Untergang der Anteile eine **Kapitalerhöhung durchführen (§§ 53, 55 UmwG)**.

a) Ermittlung der Kapitalerhöhung

Die Berechnung der Nennkapitalerhöhung erfolgt erneut im Verhältnis der VW der beiden Gesellschaften zueinander (tatsächliche Unternehmenswerte).

$$\text{Umtauschverhältnis} = \frac{\text{Unternehmenswert S-GmbH}}{\text{Unternehmenswert L-GmbH}} = \frac{3,2 \text{ Mio. €}}{1 \text{ Mio. €}} = 3,2$$

Somit muss die L-GmbH ihr Nennkapital um 320 % erhöhen, d. h. die **Kapitalerhöhung** beträgt (320 % von 30.000 € =) **96.000 €**. Damit beträgt das **neue Stammkapital der L-GmbH** (30.000 € + 96.000 € =) **126.000 €**.

¹³ Rödder in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 12 UmwStG Rz. 217; dagegen für eine ertragswirksame Abbildung in der Steuerbilanz Kusch NWB 5/2021 S. 341 NWB ZAAA-70268.

¹⁴ Fallstudie von Nürnberg, SteuerStud 5/2020 S. 317 NWB FAAA-42444; zzgl. Schaubild, SteuerStud 5/2020 S. 299 NWB UAAA-42439. Übungsklausuren bei Nürnberg, SteuerStud 9/2020 S. 598 NWB LAAA-50889 und Steuer-Repetitor 10/2020 NWB CAAA-54576.

Probe: Der Gesamtwert der L-GmbH beträgt nunmehr (1 Mio. € + 3,2 Mio. € =) 4,2 Mio. €. Davon erhält Anton Tragarien (96.000 € / 126.000 € x 100 =) 76,1905 %. 76,1905 % von 4,2 Mio. € ergeben den Wert der S-GmbH von 3,2 Mio. €, so dass die Kapitalerhöhung der L-GmbH i. H. von 96.000 € korrekt ist.

b) Auswirkungen auf Verluste des übernehmenden Rechtsträgers

Findet eine Verschmelzung einer (Gewinn- oder Verlust-)KapGes auf eine Verlust-KapGes statt, ist die Vorschrift des **§ 8c KStG** zu prüfen.

Gemäß **§ 8c Abs. 1 Satz 3 KStG** steht eine Kapitalerhöhung der Übertragung des gezeichneten Kapitals gleich, soweit sie zu einer Veränderung der Beteiligungsquoten am Kapital der Körperschaft führt.¹⁵ Im vorliegenden Fall werden mehr als 50 % des Kapitals der L-GmbH erworben, da sonst die Wertverhältnisse nicht korrekt dargestellt werden können und insbesondere A als Anteilseigner der werthaltigeren S-GmbH der Verschmelzung nicht zustimmen würde:

Gesamtwert Unternehmen = 4,2 Mio. €, davon entfällt auf die S-GmbH (3,2 / 4,2 =) **76,19 %**. 76,19 % ist mehr als 50 %, so dass ein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt; somit sind die auf Ebene der L-GmbH vorhandenen nicht genutzten Verluste gem. **§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG** steuerlich nicht mehr abziehbar.

Die wirksame Stellung eines Antrags nach **§ 8d KStG**¹⁶ könnte allerdings dazu führen, dass § 8c KStG keine Anwendung findet (§ 8d Abs. 1 Satz 1 KStG). Nach **§ 8d Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 KStG i. V. mit § 8d Abs. 1 Satz 1 KStG** scheidet eine wirksame Antragstellung aus, weil die übernehmende L-GmbH im Beobachtungszeitraum (Beginn des dritten VZ, der dem VZ des Beteiligungserwerbs vorausgeht, bis zum Schluss des VZ des schädlichen Beteiligungserwerbs¹⁷), einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb (den der S-GmbH) übernommen hat.¹⁸

Gleiches gilt gem. **§ 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 6 KStG i. V. mit § 8d Abs. 1 Satz 1 KStG**, wenn auf die Körperschaft WG übertragen werden, die sie zu einem geringeren als dem gW ansetzt. Ein BW- oder ZW-Ansatz im Zuge der Verschmelzung ist daher ebenfalls schädlich.¹⁹

Allerdings erlaubt die **Verschonungsregel i. H. der stillen Reserven i. S. des § 8c Abs. 1 Satz 5 ff. KStG** (i. V. mit § 10a Satz 10 GewStG) eine Weiterführung sämtlicher Verluste, denn die im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven (unter Berücksichtigung von § 8c Abs. 1 Satz 8 KStG) i. H. von 550.000 € sind höher als die steuerlichen Verluste (Körperschaftsteuer: 200.000 €; Gewerbesteuer: 220.000 €).

c) Ergebnis

Zusammenfassend sollte hier zur Erreichung des bestmöglichen steuerlichen Ergebnisses eine **Verschmelzung der Gewinn-KapGes (S-GmbH) auf die Verlust-KapGes (L-GmbH)** durchgeführt werden, da die Verluste der L-GmbH über die Stille-Reserven-Regel in Zukunft vollständig genutzt werden können.

Im Fall der **Verschmelzung der Verlust-KapGes (L-GmbH) auf die Gewinn-KapGes (S-GmbH)** kann zwar eine Verlustnutzung durch Aufstockung des steuerlichen Verlustvortrags i. R. eines ZW-Ansatzes erreicht werden; im vorliegenden Fall würde aber der höhere gewerbesteuerliche Verlust i. H. von (220.000 € ./ 200.000 € =) 20.000 € ungenutzt untergehen. Darüber hinaus wäre der aufgestockte FW auch nur über die Nutzungsdauer von 15 Jahren verteilt nutzbar.

Die Fallstudie hat zudem gezeigt, dass für die Nutzung von Verlusten i. R. einer Verschmelzung von KapGes das **Vorhandensein von stillen Reserven** entscheidend ist. Nur in diesem Fall ist eine Nutzung möglich:

- ▶ bei Verschmelzung von einer Verlust- auf eine Gewinn-Gesellschaft i. R. eines Ansatzes zum ZW oder gW (§ 11 UmwStG), um die ansonsten untergehenden Verluste noch mit dem Übertragungsgewinn zu verrechnen, oder
- ▶ bei Verschmelzung von einer Gewinn- auf eine Verlust-Gesellschaft i. R. der Stille-Reserven-Klausel des § 8c Abs. 1 Satz 5 ff. KStG, um die geretteten Verluste des übernehmenden Rechtsträgers (Verlust-Gesellschaft) mit den zukünftigen Gewinnen der Gewinnengesellschaft zu verrechnen.

HINWEIS

Für **Streitjahre vor der Einfügung von § 2 Abs. 4 UmwStG** hat der **BFH** jüngst entschieden, dass in der Verschmelzung einer Gewinn- auf eine Verlustkapitalgesellschaft **kein** Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten zu sehen ist.²⁰ Die Regelung des **§ 2 Abs. 4 UmwStG** zielt vorwiegend auf Gestaltungen mit der steuerlichen Rückwirkung ab. Verwiesen sei zudem auf den mit dem Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz²¹ neu geschaffenen **§ 2 Abs. 5 UmwStG**. Dadurch sollen Gestaltungen ausgeschlossen werden, die bezwecken, einem Dritten im steuerlichen Rückwirkungszeitraum geschaffenes Verlustpotenzial (noch nicht realisierte stille Lasten) zur Verrechnung mit positiven Einkünften nach einer Umwandlung zur Verfügung zu stellen.²²

AUTOREN



Prof. Dr. Gernot Brähler

ist als Dozent in den Bereichen Bilanzsteuerrecht, Körperschaftsteuer und Umwandlungssteuerrecht für das Würzburger Lehrgangswerk WLW tätig. Darüber hinaus ist er Autor zahlreicher Lehrbücher und der NWB-QuizApp „Wer wird Steuer-Experte“.



Jens Münch,

LL.M., Diplom-Finanzwirt (FH), ist Sachbearbeiter im Unternehmenssteuerreferat des Bayerischen Landesamts für Steuern und für das Würzburger Lehrgangswerk WLW in der Steuerberaterausbildung tätig. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

15 Vgl. BMF, Schreiben v. 28.11.2017 - IV C 2 - S 2745-a/09/10002: 004, BStBl 2017 I S. 1645 NWB WAAAG-64116, Beck'sche StErlasse 100 § 8c/1, Rz. 9.

16 Vgl. BMF, Schreiben v. 18.3.2021 - IV C 2 - S 2745-b/19/10002 :002, BStBl 2021 I S. 363 NWB TAAAH-74505.

17 Vgl. Rz. 13 ff. des BMF-Schreibens v. 18.3.2021 - IV C 2 - S 2745-b/19/10002 :002, BStBl 2021 I S. 363 NWB TAAAH-74505.

18 Vgl. Rz. 33 ff. des BMF-Schreibens v. 18.3.2021 - IV C 2 - S 2745-b/19/10002 :002, BStBl 2021 I S. 363 NWB TAAAH-74505.






19 Vgl. Rz. 43 ff. des BMF-Schreibens v. 18.3.2021 - IV C 2 - S 2745-b/19/10002 :002, BStBl 2021 I S. 363 NWB TAAAH-74505.

20 BFH, Urteil v. 17.11.2020 - I R 2/18 NWB RAAAH-80465.

21 Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer (Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz – AbzStEntModG) v. 2.6.2021, BGBl 2021 I S. 1259.

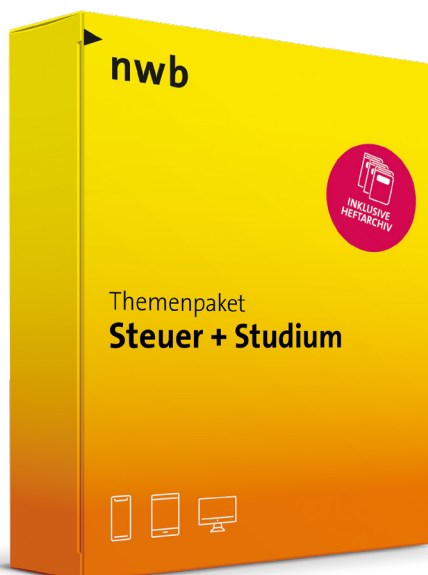
22 Vgl. BR-Drucks. 50/21 S. 71.

Ihre schnellen Bestellwege:

-  Service-Fon
02323.141-940
-  Fax
02323.141-173
-  E-Mail
bestellungen@nwb.de
-  Internet
go.nwb.de/sus
-  Postanschrift
NWB Verlag GmbH & Co. KG
44621 Herne

Absender	
Bitte leserlich in Blockbuchstaben ausfüllen.	
<input type="checkbox"/> Firmenanschrift	<input type="checkbox"/> Privatanschrift (Zutreffendes bitte ankreuzen)
Anrede* <input type="checkbox"/> Frau <input type="checkbox"/> Herr <input type="checkbox"/> keine Angabe	
Firma Kanzlei Institution	Kundennr. (falls vorhanden)
Titel Vorname Name*	
Funktion	
Straße Postfach*	
PLZ Ort*	
Tel.-Nr. Fax-Nr.*	
E-Mail*	
E-Mail für den elektronischen Rechnungsversand*	
Anzahl Berufsträger	Anzahl Mitarbeiter (ca.)
Branche	*Pflichtangaben

97171



JA, ich möchte das Themenpaket NWB Steuer und Studium 4 Wochen kostenlos testen!

- > NWB Livefeed
- > NWB Datenbank inkl. passender Tools
- > **Steuer-Repetitor**
- > Zeitschriftenarchiv NWB Steuer + Studium (SuS)
- > Lizenzen für 5 Nutzer

24,- € monatlich

- Für mich kommt nach dem Gratis-Test **der Ausbildungspreis* von 15,60 € (1 Lizenz)** infrage.

* **Der Ausbildungspreis** gilt für Studenten, Referendare, Fachschüler, Auszubildende, Finanz- und Steueranwärter, Teilnehmer an Kursen zur Vorbereitung auf die Steuerberater-, Steuerfachwirt- oder Bilanzbuchhalterprüfung. **Bitte denken Sie daran, uns nach dem Test den entsprechenden Nachweis zu senden.**

Optional monatlich zusätzlich die gedruckte Ausgabe von NWB Steuer + Studium:

- Ja**, ich bestelle die gedruckte Ausgabe der monatlich erscheinenden Zeitschrift NWB Steuer + Studium mit.

Bezugsbedingungen: Der erste Monat ist gratis. Danach erhalte ich das ausgewählte Produkt im Abo zum ausgewählten Bezugspreis. Bei Auswahl der Printausgabe erhalte ich diese zusätzlich für € 3,85 (D) und € 1,05 Versandkosten pro Monat (für Lieferungen außerhalb Deutschland € 2,10). Alle Preise inklusive gesetzlicher MwSt. Die Rechnung erhalte ich jährlich im Voraus. Das Abo ist jederzeit kündbar. Wenn ich kein Abo wünsche, genügt eine Nachricht vor Ablauf der Testzeit.

Für eine Bestellung unmittelbar beim NWB Verlag gelten die folgenden rechtlichen Hinweise:

Es gelten die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der NWB Verlag GmbH & Co. KG. Sie sind online unter go.nwb.de/agb einsehbar.

Widerrufsbelehrung: Sie haben als Verbraucher das Recht, binnen 14 Tagen diesen Vertrag ohne Begründung zu widerrufen. Die Widerrufsfrist beginnt, sobald Sie/ein Beauftragter die Ware (bei Lieferung in mehreren Teilsendungen: die letzte Teilsendung; bei regelmäßigen Lieferungen: die erste Teilsendung) besitzen. Um Ihr Widerrufsrecht auszuüben, müssen Sie uns, NWB Verlag GmbH & Co. KG, Eschstr. 22, 44629 Herne, mittels einer eindeutigen Erklärung, die vor Ablauf der Widerrufsfrist abgegeben sein muss, informieren. Sie können ein Muster-Formular auf unserer Webseite (www.nwb.de) elektronisch ausfüllen und übermitteln. Wir werden unverzüglich eine Bestätigung senden. Im Falle eines Widerrufs sind beiderseits empfangene Leistungen zurückzugewähren. Wir tragen die Kosten der Rücksendung.

Datenschutzhinweise: Wir erheben Ihre Daten für folgende Zwecke und aufgrund folgender Rechtsgrundlage: Ihre Bestelldaten zur Vertragserfüllung und aufgrund Ihrer erteilten Einwilligung. Ihre Zahlungsdaten zur automatischen Zuordnung Ihrer Zahlung, Ihre Adressdaten zur Neukundengewinnung und Absatzförderung, Ihre E-Mail-Adresse zur Absatzförderung und zum Erhalt unserer Newsletter. Ihre Telefonnummer und/oder E-Mail-Adresse für Rückfragen in Bezug auf die Vertragserfüllung. Die Bereitstellung ist freiwillig, bei Nichtbereitstellung kann es zu Einschränkungen der Nutzbarkeit kommen (Art. 6 Abs. 1a), b) DSGVO).

Ort der Datenverarbeitung: Wir verarbeiten Ihre Daten grundsätzlich in der Bundesrepublik Deutschland. Eine Weitergabe Ihrer Daten erfolgt nur im Rahmen des Versands Ihrer Produktbestellungen grundsätzlich an die Deutsche Post AG. Für weitere Auskünfte besuchen Sie bitte auch unsere Homepage unter go.nwb.de/datenschutz


Datum | Unterschrift

 **nwb** VERLAG