



Hugo Bascopé

**Die grenzüberschreitende
Verschmelzung
unter Beteiligung
deutscher und spanischer
Kapitalgesellschaften**

Gesellschafts- und
steuerrechtliche Fragen

Inhaltsverzeichnis

1. Einführung.....	1
1.1 Aktualität und Relevanz der Zulassung sowie Regelung grenzüberschreitender (innergemeinschaftlicher) Verschmelzungen von deutschen und spanischen Gesellschaften.....	1
1.2 Entwicklung und gegenwärtige Rechtslage	9
1.3 Festlegung, Gegenstand und Ziel dieser Arbeit.....	14
1.4 Abgrenzung des Untersuchungsgegenstandes	16
1.5 Begriffsbestimmung	17
1.5.1 Deutscher und spanischer Begriff der Verschmelzung	17
1.5.2 Deutscher Begriff der Grenzüberschreitung im innergemeinschaftlichen Sinne	18
1.5.3 Spanischer Begriff der grenzüberschreitenden (innergemeinschaftlichen) Verschmelzung	21
1.5.4 Zwischenergebnis	23
1.6 Aufbau der Arbeit	23
2 Rahmenbedingungen für eine grenzüberschreitende innergemeinschaftliche Verschmelzung auf europäischer Ebene	25
2.1 Entwicklung der Rechtsprechung auf europäischer Ebene (Gesellschaftsrecht)	25
2.1.1 Grundsatzrechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes zur Interpretation der Niederlassungsfreiheit der Gesellschaften	25
2.1.2 Einleitung	25
2.1.3 DAILY MAIL	26
2.1.4 CENTROS	27
2.1.5 ÜBERSEERING.....	27
2.1.6 INSPIRE ART	29
2.1.7 SEVIC Systems.....	29
2.1.7.1 Die EuGH-Entscheidung	31
2.1.7.2 Stellungnahme, Reichweite und Würdigung der SEVIC-Entscheidung.....	32
2.1.7.3 Einfluss der SEVIC-Entscheidung auf Herein- und Herausverschmelzungen	34
2.1.7.4 Erfasste Gesellschaftsformen	36
2.1.7.5 Grenzüberschreitende innergemeinschaftliche Spaltung.....	37

2.1.7.6	Beschränkung der grenzüberschreitenden innergemeinschaftlichen Verschmelzung	39
2.1.7.7	Bedeutung der SEVIC-Entscheidung	39
2.1.8	CARTESIO	41
2.1.8.1	Die EuGH-Entscheidung in Rechtssachen Cartesio	42
2.1.8.2	Bedeutung der Cartesio-Entscheidung	43
2.1.8.3	Stellungnahme	46
2.1.8.4	Status quo der Rechtsgrundlagen in der EU, in Deutschland und Spanien	47
2.2	Entwicklung der Rechtsgrundlagen auf europäischer Ebene	48
2.2.1	Richtlinie über die grenzüberschreitende (innergemeinschaftlichen) Verschmelzung von Kapitalgesellschaften (VRL 2005/56/EG)	49
2.2.1.1	Umsetzung der VRL 2005/56/EG in Deutschland	51
2.2.1.1.1	Rechtslage bis zum 24.4.2007	51
2.2.1.1.2	Rechtslage ab dem 25.4.2007/ Das Zweite Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes (UmwGÄG)	53
2.2.1.2	Umsetzung der VRL 2005/56/EG in Spanien	54
2.2.1.2.1	Rechtslage bis zum 15.12.2007	54
2.2.1.2.2	Rechtslage ab dem 15.12.2007 bis zum 5.4.2009	55
2.2.1.2.3	Rechtslage ab dem 5.4.2009 / Ley sobre Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles	57
2.2.2	Änderungsrichtlinie 2009/109 (ÄndRL 2009/109)	70
2.2.3	Ergebnis zu Kapitel 2	72
3	Kollisionsrechtliche Behandlung der grenzüberschreitenden innergemeinschaftlichen Verschmelzung	75
3.1	Einleitung	75
3.2	Kollisionsrechtliche Aussagen des Art. 4 Abs. 1 VRL 2005/56/EG	80
3.3	Die kollisionsrechtliche Behandlung der grenzüberschreitenden innergemeinschaftlichen Verschmelzung	80
3.4	Einzeltheorien	81
3.4.1	Aufnahmetheorie	81
3.4.2	Übertragungstheorie	82
3.4.3	Vereinigungstheorie	82
3.5	Die kollisionsrechtliche Behandlung der grenzüberschreitenden innergemeinschaftlichen Verschmelzung aus Sicht des spanischen Rechts	85
3.6	Ergebnis zu Kapitel 3	87

4 Gesellschaftsrechtliche Behandlung einer grenzüberschreitenden innergemeinschaftlichen Verschmelzung	89
4.1 Legaldefinition der grenzüberschreitenden innergemeinschaftlichen Verschmelzung	89
4.2 Voraussetzungen für die Durchführung einer grenzüberschreitenden innergemeinschaftlichen Verschmelzung.....	90
4.2.1 Deutsches Recht.....	93
4.2.2 Spanisches Recht	94
4.2.3 Zwischenergebnis	95
4.3 Anwendbares Recht	96
4.3.1 Deutsches Recht.....	96
4.3.2 Spanisches Recht	96
4.3.3 Zwischenergebnis	97
4.4 Verschmelzungsfähige Rechtsformen, Verschmelzungskombinationen und Verschmelzungsarten	97
4.4.1 Rechtsformen.....	97
4.4.1.1 Deutsches Recht	99
4.4.1.2 Spanisches Recht	102
4.4.1.3 Eigene Rechtsauffassung / EU-Rechtliche Bedenken.....	105
4.5 Verschmelzungsarten.....	106
4.5.1 Deutsches Recht.....	106
4.5.2 Spanisches Recht	107
4.5.3 Verschmelzung zur Neugründung.....	107
4.5.3.1 Deutsches Recht	107
4.5.3.2 Spanisches Recht	108
4.5.3.3 Zwischenergebnis	109
4.5.4 Verschmelzung zur Aufnahme.....	109
4.5.4.1 Deutsches Recht	109
4.5.4.2 Spanisches Recht	110
4.5.4.3 Zwischenergebnis	110
4.5.6 Konzernverschmelzung	111
4.5.6.1 Deutsches Recht.....	111
4.5.6.1.1 Aufwärtsverschmelzung	112
4.5.6.1.2 Abwärtsverschmelzung.....	112
4.5.6.1.3 Seitwärtsverschmelzung	113

4.5.6.2	Spanisches Recht	113
4.5.6.2.1	Aufwärtsverschmelzung	114
4.5.6.2.2	Abwärtsverschmelzung.....	114
4.5.6.2.3	Seitwärtsverschmelzung	114
4.5.6.2.4	90%ige Beteiligung.....	115
4.5.6.3	Zwischenergebnis	116
4.6	Verschmelzungsverfahren.....	117
4.6.1	Weiterer Gang der Darstellung	117
4.6.2	Vorbereitung der Verschmelzung (Vorbereitungsphase)	117
4.6.2.1	Gemeinsamer Plan für grenzüberschreitende innergemeinschaftliche Verschmelzungen (<i>proyecto común de fusión transfronteriza</i>).....	118
4.6.2.1.1	Kollisionsrecht	118
4.6.2.1.2	Rechtsnatur des gemeinsamen Verschmelzungsplanes	119
4.6.2.1.3	Aufstellung und Abschlusskompetenz.....	122
4.6.2.1.4	Sprache des gemeinsamen Verschmelzungsplanes	123
4.6.2.1.5	Notarielle Beurkundung	126
4.6.2.1.6	Form des gemeinsamen Verschmelzungsplanes	129
4.6.2.1.7	Unterzeichnung.....	130
4.6.2.2	Zuleitung an den Betriebsrat.....	132
4.6.2.3	Einreichung des gemeinsamen Verschmelzungsplanes zum Handelsregister	134
4.6.2.3.1	Kollisionsrecht	134
4.6.2.3.2	Frist zur Einberufung der Gesellschafterversammlung.....	136
4.6.2.3.3	Gültigkeit des gemeinsamen Verschmelzungsplanes	137
4.6.2.3.4	Mindestinhalt des Verschmelzungsplanes.....	137
4.6.2.3.5	Bekanntmachung des Verschmelzungsplanes	163
4.6.2.4	Verschmelzungsbericht.....	168
4.6.2.4.1	Sinn und Zweck der Norm sowie Inhalt des Verschmelzungsberichts	168
4.6.2.4.2	ÄndRL 2009/109	169
4.6.2.4.3	Normadressat.....	174
4.6.2.4.4	Zeitraum der Zugänglichmachung und Offenlegung des Verschmelzungsberichts	175
4.6.2.4.5	Form	176
4.6.2.4.6	Berichtspflichtige Personen	177
4.6.2.4.7	Stellungnahme der Arbeitnehmervertreter	178

4.6.2.4.8	Getrennter oder gemeinsamer Bericht der Vertretungs- bzw. Verwaltungsorgane	179
4.6.2.4.9	Keine Verzichtsmöglichkeiten	181
4.6.2.5	Verschmelzungsprüfung	184
4.6.2.5.1	Zweck und Gegenstand der Prüfung	184
4.6.2.5.2	Zeitpunkt für das Vorliegen des Verschmelzungsprüfungsberichts	187
4.6.2.5.3	Person des Prüfers	188
4.6.2.5.4	Sprache	189
4.6.2.5.5	Getrennte Verschmelzungsprüfung (Grundsatz)	190
4.6.2.5.6	Gemeinsame Verschmelzungsprüfung	192
4.6.2.5.7	Bestellung des Prüfers	195
4.6.2.5.8	Auskunfts- und Einsichtsrecht des Prüfers	198
4.6.2.5.9	Allgemeiner Verzicht auf die Verschmelzungsprüfung	200
4.6.2.5.10	Verzichtbarkeit bei Konzernverschmelzung	201
4.6.2.5.11	Gültigkeit des durch den Verschmelzungsprüfer erstatteten Berichtes	202
4.6.3	Beschlussphase/ Zustimmung der Gesellschafter	203
4.6.3.1	Kollisionsrecht	203
4.6.3.2	Vorbereitung der Gesellschafterversammlung	204
4.6.3.3	Beschlussfassung	210
4.6.3.3.1	Entbehrlichkeit der Beschlussfassung	213
4.6.3.3.2	Zustimmungsvorbehalt	216
4.6.3.3.3	Änderung des gemeinsamen Verschmelzungsplanes	217
4.6.3.3.4	Unterrichtungspflicht	219
4.6.3.3.5	Veröffentlichung des Beschlusses	221
4.6.3.4	Verbesserung des Umtauschverhältnisses	222
4.6.3.5	Die 10%-Grenze der baren Zuzahlung	229
4.6.3.6	Austrittsrecht der Minderheitsgesellschafter	231
4.6.3.6.1	Kollisionsrecht	231
4.6.3.6.2	Deutsches Recht	232
4.6.3.6.3	Spanisches Recht	233
4.6.3.6.4	Zwischenergebnis	234
4.6.3.6.5	Barabfindungsangebot im Verschmelzungsplan	235
4.6.3.7	Gläubigerschutz bei der übertragenden Gesellschaft	235
4.6.3.7.1	Kollisionsrecht	236
4.6.3.7.2	Deutsches Recht	236

4.6.3.7.3	Spanisches Recht	241
4.6.4	Vollzugsphase: Zweistufige Rechtmäßigkeitsprüfung.....	245
4.6.4.1.1	Deutsches Recht.....	246
4.6.4.1.2	Spanisches Recht	255
4.6.5	Zweite Stufe: Eintragung der grenzüberschreitenden innergemeinschaftlichen Verschmelzung.....	260
4.6.5.1	Deutsches Recht.....	260
4.6.5.1.1	Hereinverschmelzung aus deutscher Sicht.....	260
4.6.5.1.2	Normadressaten.....	261
4.6.5.1.3	Anmeldepflichtiger	261
4.6.5.1.4	Zuständiges Registergericht	262
4.6.5.1.5	Inhalt und Gegenstand der Anmeldung.....	262
4.6.5.1.6	Prüfungsumfang	263
4.6.5.1.7	Eintragung der grenzüberschreitenden innergemeinschaftlichen Verschmelzung	264
4.6.5.1.8	Wirksamwerden der innergemeinschaftlichen Verschmelzung im Falle der Hereinverschmelzung aus deutscher Sicht.....	264
4.6.5.2	Spanisches Recht	265
4.6.5.2.1	Hereinverschmelzung aus spanischer Sicht	265
4.6.5.2.2	Normadressaten.....	266
4.6.5.2.3	Anmeldepflichtiger	266
4.6.5.2.4	Zuständiges Registergericht	267
4.6.5.2.5	Inhalt und Gegenstand der Anmeldung.....	267
4.6.5.2.6	Einzureichende Unterlagen	269
4.6.5.2.7	Eintragungsmitteilung	270
4.6.5.2.8	Prüfungsumfang	270
4.6.5.2.9	Wirksamwerden der Verschmelzung	271
4.6.5.2.10	Mitteilung an die Register der übertragenden Gesellschaften.....	272
4.6.5.2.11	Veröffentlichung.....	273
4.7	Ergebnis zu Kapitel 4.....	273
5	Steuerrechtliche Behandlung der grenzüberschreitenden innergemeinschaftlichen Verschmelzung	281
5.1	Die FRL 90/434	281
5.1.1	Die von der FRL 90/434 geregelten Vorgänge.....	282

5.1.2 Definition des steuerlichen Begriffes der Verschmelzung und Darstellung der Verschmelzungsarten	282
5.1.3 Subjektiver Anwendungsbereich der FRL 90/434	284
5.1.4 Steuerneutralität	285
5.1.5 Betriebsstättenbedingung	285
5.1.6 Missbrauchvorbehalt	286
5.2 Rechtslage in Deutschland	287
5.2.1 Historische Entwicklung - Umsetzung der FRL 90/434 in Deutschland	287
5.2.2 Definition und Zulässigkeit der grenzüberschreitenden innergemeinschaftlichen Verschmelzung	289
5.2.3 Herausverschmelzung	291
5.2.3.1 Steuerliche Folgen der Verschmelzung auf Ebene der übertragenden Körperschaft	291
5.2.3.2 Handelsrechtliche Schlussbilanz	292
5.2.3.3 Aufstellung der steuerlichen Übertragungsbilanz	292
5.2.3.4 Steuerlicher Übertragungstichtag	293
5.2.3.5 Wertansatz bei der übertragenden Körperschaft	294
5.2.3.6 Einheitliche Ausübung des Bewertungswahlrechts	296
5.2.3.7 Betriebsstättenbedingung im Sitzstaat der übertragenden Gesellschaft	296
5.2.3.8 Zuordnung der Wirtschaftsgüter	297
5.2.3.9 Übertragende deutsche Gesellschaft verfügt über eine Betriebsstätte in einem Staat ohne DBA bzw. in einem Staat mit DBA mit Freistellungsmethode oder in einem Staat mit DBA mit Anrechnungsmethode	299
5.2.3.10 Keine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz	300
5.2.4. Hereinverschmelzung	300
5.2.5 Steuerliche Folgen auf Ebene der übernehmenden Gesellschaft	302
5.2.5.1 Handelsbilanz	302
5.2.5.2 Steuerbilanz	302
5.2.5.3 Änderungen in der Steuerbilanz	303
5.2.5.4 Übergang von Verlusten	303
5.2.5.5 Herausverschmelzung	304
5.2.5.6 Hereinverschmelzung	304
5.2.5.7 Beteiligungskorrekturgewinn	307
5.2.6 Steuerliche Folgen auf Gesellschafterebene	307

5.2.6.1	Grundsatz: Anteilstausch /Doppelfiktion Anteilsveräußerung und Anschaffung zum gemeinen Wert.....	308
5.2.6.2	Sonderfall: Auf Antrag Buchwertansatz.....	308
5.2.6.3	Fälle des Art. 8 FRL 90/434	310
5.2.6.4	Fußstapfentheorie.....	311
5.2.6.5	Bare Zuzahlung und Barabfindung.....	311
5.2.6.6	Anteile im Privatvermögen.....	312
5.3	Gewerbesteuer	312
5.4	Indirekte Steuern.....	313
5.4.1	Umsatzsteuer	313
5.4.2	Grunderwerbsteuer.....	314
5.5	Rechtslage in Spanien	314
5.5.1	Rechtsquellen des spanischen Steuerrechts	314
5.5.1.1	Spanisches Umwandlungssteuergesetz.....	315
5.5.2	Anmerkung zum spanischen Körperschaftsteuerrechtssystem	316
5.5.2.1	Spanisches Körperschaftsteuergesetz / Ley de Impuesto sobre sociedades	316
5.5.2.1.1	Historische Entwicklung.....	316
5.5.2.1.2	Grundsätze spanischer Besteuerung	319
5.5.2.1.3	Maßgeblichkeitsprinzip / Bemessungsgrundlage	319
5.5.2.1.4	Körperschaftsteuersätze	320
5.5.2.1.5	Steuersubjekt	320
5.5.2.1.6	Regelungen zum Verlustvortrag / Verlustrücktrag	321
5.5.2.2	Steuerliche Behandlung der grenzüberschreitenden innergemeinschaftlichen Verschmelzung im Rahmen des regimen fiscal especial des Art. 83 bis Art. 96 TRLIS.....	322
5.5.2.2.1	Definition Terminologie.....	322
5.5.2.2.2	Wahlrecht zwischen „regimen fiscal general“ und „regimen fiscal especial“	322
5.5.2.2.3	Steuerliche Voraussetzungen einer steuerneutralen Verschmelzung.....	324
5.5.2.2.4	Ausübung der Option.....	325
5.5.2.3	Steuerliche Auswirkungen der Verschmelzung auf Ebene der übertragenden Gesellschaft	329
5.5.2.3.1	Übertragung von Schiffen und Flugzeugen	332
5.5.2.3.2	Betriebsstättenbedingung im Sitzstaat der übertragenden Gesellschaft	333

5.5.2.3.3	Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland anlässlich der Verschmelzung	334
5.5.2.3.4	Holdinggesellschaften.....	334
5.5.2.3.5	Übergang von Verlustvorträgen	335
5.5.2.3.6	Möglichkeit der steuerlichen Rückwirkung bei der Verschmelzung	337
5.5.2.4	Steuerliche Folgen auf Ebene der übernehmenden Gesellschaft	339
5.5.2.4.1	Wertverknüpfung	340
5.5.2.4.2	Nichtfestsetzung/ Steueraufschub („Diferimento“).....	340
5.5.2.5	Steuerliche Folgen auf Gesellschafterebene.....	340
5.5.2.5.1	Herausverschmelzung einer spanischen Kapitalgesellschaft mit in Spanien ansässigen Gesellschaftern auf eine deutsche Kapitalgesellschaft	342
5.5.2.5.2	Herausverschmelzung einer spanischen Kapitalgesellschaft mit in der EU (bzw. ausländischen) ansässigen Gesellschaftern auf eine deutsche Kapitalgesellschaft	342
5.5.2.5.3	Wegzug des Gesellschafters aus Spanien	343
5.5.2.5.4	Bare Zuzahlung, Barabfindung	344
5.5.2.6	Direkte Besteuerung auf Ebene der Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft	344
5.5.3	Indirekte Steuern	344
5.5.3.1	Umsatzsteuer.....	344
5.5.3.2	Steuer auf die entgeltliche Vermögensübertragung und Register-/Stempelsteuer.....	346
5.5.3.3	Vermögenssteuer auf Wertsteigerungen städtischer Grundstücke „Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de naturaleza Urbana“	347
5.6	Ergebnis zu Kapitel 5.....	348
6	Fazit und Ausblick	349
	Literaturverzeichnis	355