Umwandlungssteuererlass 2025: UmwStE 2025

Schmitt / Keuthen / Suchanek

2026
ISBN 978-3-406-84044-9
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.
beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein

umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

bei ausländischen Personengesellschaften mit inländischen Gesellschaftern siehe Nr. 6 des AEAO zu § 18. Sonderzuständigkeiten der jeweiligen Landesfinanzbehörden für Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften sind zu beachten. § 25 AO gilt entsprechend.

Unterbleibt eine Feststellung der Einkünfte der übernehmenden Personengesellschaft, weil nur ein Gesellschafter im Inland ansässig ist, oder in den Fällen der Verschmelzung auf eine natürliche Person, ist das Finanzamt i. S. d. § 3 Abs. 2 Satz 2 UmwStG zuständig, das nach §§ 19 oder 20 AO für die Besteuerung dieses Gesellschafters oder dieser natürlichen Person zuständig ist.

Anmerkung: Grundsätzlich ist der Antrag auf Buchwertfortführung bzw. Zwischenwertansatz bei dem für die Ertragsbesteuerung der übertragenden Körperschaft nach § 20 AO zuständigem Finanzamt zu stellen. Ist für die Besteuerung des übertragenden Rechtsträgers ein anderes Finanzamt zuständig als für die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung des übernehmenden Rechtsträgers, kommt es in Folge der Verschmelzung zu einem Zuständigkeitswechsel nach § 26 Abs. 1 AO, was bei der Antragstellung zu berücksichtigen ist (Schmitt/Hörtnagl/Schmitt UmwStG § 3 Rn. 71; DPM/Möhlenbrock/Werner UmwStG § 3 UmwStG Rn. 70; RHGH/Birkemeier UmwStG § 3 Rn. 280). Davon unberührt bleibt jedoch die Möglichkeit, dass das bisher für den übertragenden Rechtsträger zuständige Finanzamt nach § 26 S. 2 AO bzw. § 27 AO die Zuständigkeit behält.

Bei einer ausländischen Umwandlung, dh solchen Vorgängen, die kollisionsrechtlich dem Personalstatut eines anderen ausländischen Staats unterliegen und deshalb kein Finanzamt iSd §§ 20, 26 AO für die Besteuerung der übertragenden Körperschaft zuständig ist, ist der Antrag bei dem für die übernehmende Personengesellschaft (einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung) zuständigen Finanzamt zu stellen.

Ist die übertragende Körperschaft im Inland nicht steuerpflichtig, wird die Verschmelzung aber dennoch von § 3 UmwStG thematisch erfasst, weil ein Anteilseigner im Inland unbeschränkt steuerpflichtig ist, so ist nach Auffassung der Finanzverwaltung das Feststellungsfinanzamt der übernehmenden Personengesellschaft zuständig (DPM/Möhlenbrock/Werner UmwStG § 3 Rn. 71). War an der übertragenden Gesellschaft nur ein im Inland unbeschränkt steuerpflichtiger Anteilseigner beteiligt und unterbleibt damit eine einheitliche und gesonderte Feststellung, kann der Antrag bei dem für den Anteilseigner zuständigen Finanzamt (§ 18 Abs. 2 AO) gestellt werden. Letzteres ändert jedoch nichts daran, dass das Antragswahlrecht im Grundsatz von der übertragenden Körperschaft und nicht von dem Anteilseigner ausgeübt werden muss; zur Vermeidung von Härten sollte jedoch ausnahmsweise das Wahlrecht durch den Anteilseigner ausgeübt werden können, wenn dieser Minderheitsge-

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

sellschafter des übertragenden Rechtsträgers ist (vgl. Schmitt/Hörtnagl/Schmitt UmwStG § 3 Rn. 25; ablehnend wohl DPM/Möhlenbrock/Werner UmwStG § 3 Rn. 71).

03.28 **Der Antrag auf Ansatz eines Buch- oder Zwischenwerts ist von der übertragenden Körperschaft bzw. von dem übernehmenden Rechtsträger als steuerlicher Rechtsnachfolger (§ 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG) spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz (vgl. Rn. 03.01) zu stellen. Das Wahlrecht kann von der übertragenden Körperschaft bzw. von deren steuerlichem Rechtsnachfolger für alle übergehenden Wirtschaftsgüter nur einheitlich ausgeübt werden (vgl. Rn. 03.13).**

Anmerkung: Der Antrag auf Buch- oder Zwischenwertansatz ist von der übertragenden Körperschaft durch deren vertretungsberechtigtes Organ zu stellen. Durch die Verschmelzung geht der übertragende Rechtsträger unter. Nach dem die Verschmelzung durch Eintragung in das Handelsregister zivilrechtlich wirksam geworden ist, geht das Antragswahlrecht auf den übernehmenden Rechtsträger als Gesamtrechtsnachfolger über und kann durch diesen ausgeübt werden (Schmitt/Hörtnagl/Schmitt UmwStG § 3 Rn. 73; DPM/Möhlenbrock/Werner UmwStG § 3 Rn. 63; Widmann/Mayer/Martini UmwStG § 3 Rn. 771). Der steuerliche Übertragungsstichtag spielt in diesem Zusammenhang keine Rolle. Die Bevollmächtigung eines Dritten, den Antrag zu stellen, ist möglich. Hinsichtlich des Zeitpunkts der Antragstellung wiederholt die Finanzverwaltung den Gesetzeswortlaut *„bis zur"*. Nach allgemeiner Auffassung ist davon auch eine Antragstellung zusammen mit der Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz umfasst (Schmitt/Hörtnagl/Schmitt UmwStG § 3 Rn. 68; Widmann/Mayer/Martini UmwStG § 3 Rn. 776). Das entspricht auch der Gesetzesbegründung zu § 3 UmwStG (BT-Drs. 16/2710, 37).

03.29 **Der Antrag bedarf keiner besonderen Form, ist bedingungsfeindlich und unwiderruflich. Aus dem Antrag muss sich ergeben, ob das übergehende Vermögen mit dem Buch- oder einem Zwischenwert anzusetzen ist. Für die Auslegung des Antrags gelten die allgemeinen zivilrechtlichen Auslegungsgrundsätze entsprechend (§§ 133, 157 BGB). Bei einem Zwischenwertansatz muss jedoch ausdrücklich angegeben werden, in welcher Höhe oder zu welchem Prozentsatz die stillen Reserven aufzudecken sind. Weichen die Ansätze in der steuerlichen Schlussbilanz von dem Antrag ab, hat der Wertansatz entsprechend dem Antrag zu erfolgen. Wenn die ausdrückliche Erklärung abgegeben wird, dass die Steuerbilanz i. S. d. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG gleichzeitig die steuerliche Schlussbilanz sein soll (vgl. Rn. 03.01), ist in dieser Erklärung gleichzeitig ein konkludenter Antrag auf Ansatz der Buchwerte zu sehen, sofern kein ausdrücklicher gesonderter anderweitiger Antrag gestellt wurde.**

Anmerkung: Der Antrag bedarf keiner besonderen Form. Er kann im Grundsatz auch konkludent gestellt werden. Die Einreichung einer steuerlichen Schlussbilanz iSd § 3 Abs. 1 S. 1 UmwStG unter Ansatz der Buch- oder Zwischenwerte wird idR als konkludenter Antrag zu werten sein (RHGH/Birkemeier UmwStG § 3 Rn. 264). Ausdrücklich nennt die Finanzverwaltung die Erklärung, dass die Steuerbilanz iSd § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG gleichzeitig die steuerliche Schlussbilanz sein soll, als konkludenten Antrag auf Fortführung der Buchwerte. Für die Fälle des Zwischenwertansatzes muss ausdrücklich angegeben werden, in welcher Höhe oder zu welchem Prozentsatz die stillen Reserven aufgedeckt werden sollen. Im Übrigen gelten die allgemeinen zivilrechtlichen Auslegungsgrundsätze.

Der Antrag kann auch wirksam in der notariellen Urkunde über die Umwandlung gestellt werden, sofern der Notar dem zuständigen Finanzamt (nach § 54 EStDV) eine beglaubigte Abschrift hiervon übersendet und in der Urkunde eine „Antragsklausel" enthalten ist (BFH 10.7.2024 – IV R 8/22, BStBl. II 2026, 182; BFH 2.10.2025 – IV R 14/25, BFH/NV 2026, 280). Diese ist von einer „Buchwertklausel", in der die Beteiligten untereinander den Buchwertansatz zivilrechtlich vereinbaren, zu unterscheiden. Diese stellt keinen Antrag iSd § 3 Abs. 2 UmwStG dar.

Richtig ist, dass die Antragstellung bedingungsfeindlich ist. Es ist daher nicht möglich, den Antrag an außerhalb des Verschmelzungsvorgangs liegende Umstände zu knüpfen. Wenn dies dennoch geschieht, so gilt der Antrag als nicht gestellt. Ein Antrag, der den Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter von einem vorhandenen Verlustvortrag abhängig macht, stellt einen bedingten Antrag dar. Ein solcher Antrag wäre unzulässig.

Die Finanzverwaltung geht richtigerweise davon aus, dass der einmal wirksam gestellte Antrag endgültig ist und damit weder zurückgenommen noch geändert werden kann. Eine Änderung des Antrags ist auch nicht mit Zustimmung des Finanzamts möglich, da es sich bei dem Antragserfordernis um ein gesetzliches Tatbestandsmerkmal handelt und mit der Antragstellung der entsprechende Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis entstanden ist, sodass der durch die Antragstellung verwirklichte Sachverhalt nicht mehr rückwirkend geändert werden kann. Ein gestellter Antrag kann auch nicht wegen Irrtums angefochten werden (Schmitt/Hörtnagl/Schmitt UmwStG § 3 Rn. 72; Widmann/Mayer/Martini UmwStG § 3 Rn. 765; vgl. auch FG Berlin-Brandenburg 27.5.2009 – 7 K 1233/05 B, EFG 2009, 1695; Gosch BFH-PR 2008, 486). Ginge man entgegen der hier vertretenen Auffassung davon aus, dass die Erklärung anfechtbar ist, müsste zudem berücksichtigt werden, dass dann die ursprüngliche Erklärung rückwirkend entfällt, sodass kein Antrag gestellt wurde. Wurde die steuerliche Schlussbilanz bereits vor der Anfechtung

beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

abgegeben, hat dies zur Folge, dass es zu einem Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert kommt.

03.30 **Setzt die übertragende Körperschaft die übergehenden Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz mit dem gemeinen Wert oder dem Buchwert an und ergibt sich z. B. aufgrund einer späteren Betriebsprüfung, dass die gemeinen Werte oder die Buchwerte höher bzw. niedriger als die von der übertragenden Körperschaft angesetzten Werte sind, ist der Wertansatz in der steuerlichen Schlussbilanz dementsprechend zu berichtigen. Der Bilanzberichtigung steht die Unwiderruflichkeit des Antrags nach § 3 Abs. 2 Satz 2 UmwStG nicht entgegen. Liegt der gemeine Wert unter dem Buchwert, ist Rn. 03.12 zu beachten.**

Setzt die übertragende Körperschaft hingegen die übergehenden Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz einheitlich zum Zwischenwert an, bleiben vorrangig diese Wertansätze maßgebend, sofern dieser Wert oberhalb des Buchwerts und unterhalb des gemeinen Werts liegt.

Anmerkung: Fehlerhafte Bilanzansätze sind nach § 4 Abs. 2 S. 1 EStG zu berichtigen, und zwar bis zur Einreichung der Bilanz ohne Einschränkung; nach Einreichung muss der Fehler, der zu einer Steuerverkürzung führen kann, gem. § 153 AO bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist richtiggestellt werden. Auch im Rahmen von § 3 UmwStG ist davon auszugehen, dass eine Bilanzberichtigung möglich ist, wenn die übertragende Körperschaft das Vermögen mit dem gemeinen Wert oder aber den Buchwert ansetzen wollte und sich zB im Rahmen einer Außenprüfung ergibt, dass der gemeine Wert bzw. Buchwert höher oder niedriger ist als dies in der Schlussbilanz tatsächlich gegeben ist.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll bei einem Zwischenwertansatz der entsprechende Wertansatz nicht mehr über eine Bilanzberichtigung korrigiert werden können, sofern dieser Wert oberhalb des Buchwerts und unterhalb des gemeinen Werts liegt.

Beispiel:
Die X-GmbH soll auf die AB-OHG verschmolzen werden. Die X-GmbH verfügt über einen Verlustvortrag iHv 500.000 EUR. Vor diesem Hintergrund wird der Antrag auf Zwischenwertansatz gewählt, und zwar in der Form, dass 500.000 EUR stille Reserven aufgedeckt werden sollen. Im Rahmen einer späteren Betriebsprüfung stellt sich heraus, dass der Verlustvortrag der übertragenden X-GmbH nicht 500.000 EUR, sondern nur 200.000 EUR beträgt. In diesem Fall kann nicht nachträglich ein Zwischenwert iHv 200.000 EUR angenommen werden. Eine Bilanzberichtigung ist insoweit nicht möglich.

Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung kann auch bei einem Antrag auf Zwischenwertansatz eine Bilanzberichtigung notwendig sein. Dies ist der Fall, wenn in dem Antrag ein Prozentsatz angegeben wird,

um den die stillen Reserven im übergehenden Vermögen aufgedeckt werden sollen und sich der angenommene Umfang der stillen Reserven als unzutreffend erweist (Schmitt/Hörtnagl/Schmitt UmwStG § 3 Rn. 74a).

Beispiel:
Die X-GmbH soll auf die AB-OHG verschmolzen werden. Die X-GmbH verfügt über einen Verlustvortrag iHv 500.000 EUR. Vor diesem Hintergrund wird der Antrag auf Zwischenwertansatz gewählt, und zwar in der Form, dass 50 % der stillen Reserven aufgedeckt werden sollen. Im Rahmen einer späteren Betriebsprüfung stellt sich heraus, dass die stillen Reserven im übertragenden Vermögen nicht 1.000.000 EUR betragen, wie ursprünglich angenommen, sondern 1.500.000 EUR. In diesem Fall muss nachträglich ein Zwischenwert iHv 750.000 EUR angenommen werden, eine Bilanzberichtigung ist vorzunehmen, es entsteht rückwirkend ein steuerpflichtiger Übertragungsgewinn iHv EUR 250.000.

Aber auch wenn der Zwischenwert der Höhe nach definiert wird, kann eine Bilanzberichtigung erforderlich sein, etwa dann, wenn sich in Bezug auf die stillen Reserven in den einzelnen Wirtschaftsgütern neue Erkenntnisse ergeben, die zu einer Veränderung des Verteilungsmaßstabes des Aufstockungsbetrags führen.

3. Fiktive Körperschaftsteueranrechnung nach § 3 Abs. 3 UmwStG

§ 3 Abs. 3 UmwStG gilt insbesondere bei Verschmelzung einer Körperschaft mit Ort der Geschäftsleitung im Inland auf eine Personengesellschaft ausländischer Rechtsform, die die Voraussetzungen des Art. 3 der Richtlinie 2009/133/EG, ABl. EG Nr. L 310 S. 34 vom 25.11.2009 (Fusionsrichtlinie), erfüllt, soweit 03.31

- **die übertragenen Wirtschaftsgüter einer Betriebsstätte der übertragenden Körperschaft in einem anderen EU-Mitgliedstaat zuzurechnen sind,**
- **die Bundesrepublik Deutschland die Doppelbesteuerung bei der übertragenden Körperschaft nicht durch Freistellung vermeidet (§ 3 Abs. 3 Satz 2 UmwStG) und**
- **das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter bei den Gesellschaftern der übernehmenden Personengesellschaft ausgeschlossen oder beschränkt wird (§ 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG).**

Anmerkung: § 3 Abs. 3 UmwStG betrifft den Fall der grenzüberschreitenden Hinausverschmelzung einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft in das Ausland, sofern die übertragende Gesellschaft eine Betriebsstätte in einem anderen EU-Mitgliedstaat unterhält, für die Deutschland nicht auf sein Besteuerungsrecht verzichtet hat und das jeweilige DBA bzw. § 20 Abs. 2 AStG die Freistellungsmethode ausschließt (Wechsel in die Anrechnungsmethode). Durch die Hinausver-

schmelzung verliert Deutschland bezüglich der Betriebsstätte zumindest insoweit sein Besteuerungsrecht, wie an der übernehmenden Personengesellschaft Personen mit steuerlicher Ansässigkeit außerhalb von Deutschland beteiligt sind (vgl. iÜ für den Fall, in dem die übernehmende Personengesellschaft aus Sicht des Sitzstaats Körperschaftsteuersubjekt ist, aus deutscher Sicht aber transparent behandelt wird, Schönfeld/Ditz/Dremel/Licht DBA Art. 1 Rn. 75 f.). Geht das deutsche Besteuerungsrecht verloren, ist das übertragene Vermögen in der Betriebsstätte in der steuerlichen Schlussbilanz mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

Erhebt der andere EU-Mitgliedstaat anlässlich der Verschmelzung tatsächlich Steuern, die der deutschen Körperschaftsteuer vergleichbar sind, erfolgt eine Anrechnung dieser Steuern nach den Grundsätzen des § 26 KStG (Schmitt/Hörtnagl/Schmitt UmwStG § 3 Rn. 153; RHGH/Birkemeier UmwStG § 3 Rn. 302; DPM/Möhlenbrock/Werner UmwStG § 3 Rn. 157). Lässt der Betriebsstättenstaat die Verschmelzung ohne Aufdeckung stiller Reserven zu, wird keine ausländische Steuer ausgelöst, die angerechnet werden könnte. In diesem Fall ist die Körperschaftsteuer auf den Übertragungsgewinn nach Art. 10 Abs. 2 FusionsRL (RL 2009/133/EG v. 19.10.2009, ABl. L 310, 34), der mit § 3 Abs. 3 UmwStG umgesetzt worden ist, um eine fiktive ausländische Steuer zu ermäßigen, die erhoben würde, wenn das Betriebsstättenvermögen im Ausland zum gemeinen Wert veräußert worden wäre. Die Ermäßigung ist begrenzt auf die auf den Übertragungsgewinn anfallende Körperschaftsteuer. Die Anrechnung dieser fiktiven ausländischen Steuer erfolgt nach den Grundsätzen des § 26 KStG mit dem Betrag ausländischer Steuer, der nach den Vorschriften des anderen Mitgliedstaats erhoben worden wäre, wenn das übergehende Vermögen zum Zeitpunkt der Übertragung zum gemeinen Wert veräußert worden wäre.

Die Anrechnung fiktiver ausländischer Steuern erfolgt nicht bei jeder Verschmelzung. Durch den Verweis auf die Fusionsrichtlinie ist der Anwendungsbereich der fiktiven Steueranrechnung auf die dort geregelten Fälle beschränkt (vgl. DPM/Möhlenbrock/Werner UmwStG § 3 Rn. 159; Frotscher/Drüen/Schnitter UmwStG § 3 Rn. 229; Mutscher IStR 2010, 820).

03.32 **Zur Ermittlung des Betrags der nach § 3 Abs. 3 UmwStG anrechenbaren ausländischen Körperschaftsteuer ist regelmäßig ein Auskunftsersuchen nach § 117 AO an den ausländischen Betriebsstättenstaat erforderlich.**

Anmerkung: Die nach § 3 Abs. 3 UmwStG zu ermittelnde anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer ist regelmäßig über ein Auskunftsersuchen zu ermitteln.

B. Auswirkungen auf den Gewinn des übernehmenden Rechtsträgers (§ 4 UmwStG)

I. Wertverknüpfung

Der übernehmende Rechtsträger hat die auf ihn übergehenden Wirtschaftsgüter mit Wirkung zum steuerlichen Übertragungsstichtag (§ 2 UmwStG) mit den Wertansätzen zu übernehmen, die die übertragende Körperschaft in deren steuerlicher Schlussbilanz (§ 3 UmwStG) angesetzt hat. Das gilt auch, wenn übertragender Rechtsträger eine steuerbefreite oder eine ausländische Körperschaft ist. Auch für diejenigen Bilanzansätze, bei denen es an der Wirtschaftsguteigenschaft fehlt (z. B. Rechnungsabgrenzungsposten, Sammelposten nach § 6 Abs. 2a EStG), sind nach § 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG die Wertansätze aus der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft zu übernehmen (vgl. Rn. 03.04). Ist der übernehmende Rechtsträger eine Personengesellschaft, können die übergehenden Wirtschaftsgüter sowohl in der Gesamthandsbilanz als auch ggf. in der Ergänzungsbilanz ausgewiesen werden. 04.01

Anmerkung: Rn. 04.01 konkretisiert den Grundsatz der zwingenden Wertverknüpfung nach § 4 Abs. 1 S. 1 UmwStG, wonach der übernehmende Rechtsträger alle auf ihn übergehenden Wirtschaftsgüter in seiner Steuerbilanz genau mit den Werten ansetzen muss, die in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft zum steuerlichen Übertragungsstichtag (§§ 2, 3 UmwStG) angesetzt wurden. Eigene (abweichende) steuerliche Bewertungsentscheidungen des Übernehmers sind insoweit ausgeschlossen. Das gilt unabhängig von der steuerlichen Stellung der Überträgerin. Auch wenn die übertragende Körperschaft steuerbefreit oder ausländisch ist, muss der Übernehmer deren steuerliche Schlussbilanzwerte übernehmen, soweit eine solche steuerliche Schlussbilanz nach den UmwStG-Regeln zu bilden ist. Die Wertverknüpfung erfasst ausdrücklich auch Bilanzposten ohne Wirtschaftsguteigenschaft, etwa Rechnungsabgrenzungsposten oder Sammelposten nach § 6 Abs. 2a EStG. Diese sind nach § 4 Abs. 2 S. 1 UmwStG mit den in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft ausgewiesenen Beträgen fortzuführen. Hintergrund ist, dass der übernehmende Rechtsträger damit in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft eintritt, insbesondere hinsichtlich Bewertung, AfA-Bemessungsgrundlagen und steuerlicher Rücklagen, sodass der Umwandlungsvorgang an dieser Stelle keine (zusätzliche) steuerliche Neubewertung des übergehenden Vermögens auslöst. Ist der übernehmende Rechtsträger eine Personengesellschaft, können die übernommenen Werte sowohl in der Gesamthandsbilanz als auch – zur individuellen Korrektur je Gesell-

beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

schafter – in Ergänzungsbilanzen abgebildet werden. So lässt sich die zwingende Wertfortführung steuerlich sicherstellen, auch wenn handelsrechtlich andere Wertansätze gewählt werden oder gesellschafterbezogene Unterschiede bestehen.

04.02 **Ist die übertragende Körperschaft an der übernehmenden Personengesellschaft beteiligt, gehören zum übergehenden Vermögen auch die der übertragenden Körperschaft anteilig zuzurechnenden Wirtschaftsgüter der übernehmenden Personengesellschaft. Auf Rn. 03.10 wird hingewiesen.**

Anmerkung: Die Passage stellt klar, dass bei einer Verschmelzung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft das steuerlich übergehende Vermögen weiter gefasst ist als das zivilrechtlich übertragene Vermögen. Ist die übertragende Körperschaft an der übernehmenden Personengesellschaft beteiligt, besitzt sie steuerlich einen Mitunternehmeranteil, der sich entsprechend in den Kapitalkonten bzw. Sonder- und Ergänzungsbilanzen der Personengesellschaft in Form anteiliger Wirtschaftsgüter widerspiegelt.

Steuerlich gilt deshalb, dass zum übergehenden Vermögen nicht nur die eigenen Wirtschaftsgüter der übertragenden Körperschaft gehören, sondern zusätzlich auch die ihr anteilig zuzurechnenden Wirtschaftsgüter der übernehmenden Personengesellschaft, obwohl diese zivilrechtlich bereits der Personengesellschaft gehören.

Hintergrund ist das Transparenzprinzip bei Mitunternehmerschaften. Der Mitunternehmeranteil wird als Summe der Anteile des Gesellschafters an den einzelnen Wirtschaftsgütern der Mitunternehmerschaft verstanden („Spiegelbildmethode"; zur Spiegelbildmethode siehe BFH 8.5.2025 – IV R 40/22, BStBl. II 2025, 603, Tz. 37 mwN). Der Verweis auf → Rn. 03.10 bedeutet, dass die Voraussetzungen für den Buch- bzw. Zwischenwertansatz nach § 3 Abs. 2 UmwStG (insbesondere Betriebsvermögenseigenschaft und Sicherstellung der Besteuerung) für jeden an der Rückwirkungsfiktion beteiligten Anteilseigner getrennt und bezogen auf den steuerlichen Übertragungsstichtag zu prüfen sind. Diese Prüfung erfasst dann auch die einbezogenen (anteiligen) Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft.

04.03 **Bei der Verschmelzung durch Aufnahme auf eine bereits bestehende Personengesellschaft stellt die Übernahme des Betriebsvermögens einen laufenden Geschäftsvorfall dar. Entspricht der steuerliche Übertragungsstichtag dem Schluss des Wirtschaftsjahres des übernehmenden Rechtsträgers, ist das übergehende Vermögen nach allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen in der regulären Bilanz des übernehmenden Rechtsträgers zu erfassen. Bei der Verschmelzung durch Neugründung ist auf den steuerlichen Übertragungsstichtag eine steuerliche Eröffnungsbilanz zu erstellen.**