

- **Formmängel** des Verschmelzungsvertrags und/oder ggf. erforderlicher Zustimmung- oder Verzichtserklärungen werden **geheilt** (Nr. 4).
- 310 Die **Wirkungen** der letzten Eintragung bleiben auch **trotz** anderer als formaler **Mängel** der Verschmelzung **unberührt**, § 20 Abs. 2 UmwG. Das bedeutet, dass die Verschmelzung nach vollzogener Eintragung nicht mehr rückabgewickelt wird (vgl. dazu auch oben Rz. 27).⁴⁰⁴
- 311 Bei der Verschmelzung durch **Neugründung** gilt nach § 36 Abs. 2 S. 1 UmwG das **Gründungsrecht** des neuen Rechtsträgers.⁴⁰⁵ Als Gründer gelten die übertragenden Rechtsträger, § 36 Abs. 2 S. 2 UmwG.
Wie beim Formwechsel (vgl. § 197 UmwG) sind Mindestgründerzahlen vorschreibende Gründungsvorschriften unbeachtlich, § 36 Abs. 2 S. 3 UmwG.⁴⁰⁶

II. Die Verschmelzung auf eine Personengesellschaft (Steuerrecht)

- 312 Bei der steuerlichen Betrachtung der Verschmelzung auf eine Personengesellschaft stehen die Fälle im Vordergrund, bei denen der oder die übertragenden Rechtsträger Kapitalgesellschaften (GmbH, AG, KGaA) sind. Steuerlich macht es im Grundsatz keinen Unterschied, ob die Verschmelzung auf einen bereits bestehenden Rechtsträger (Verschmelzung durch Aufnahme) oder einen erst durch die Verschmelzung entstehenden Rechtsträger (Verschmelzung durch Neugründung) erfolgt. Bei der weiteren Betrachtung steht die Verschmelzung durch Aufnahme im Vordergrund, die den praktischen Hauptanwendungsfall für Verschmelzungen von Kapital- auf Personengesellschaften darstellt.
- 313 Die steuerliche Behandlung der Verschmelzung von Kapital- auf Personengesellschaften hängt auch nach der Neufassung des UmwStG durch das SEStEG entscheidend davon ab, ob die übernehmende Personengesellschaft nach der Verschmelzung Betriebsvermögen im steuerlichen Sinne hat, also gewerblich, freiberuflich oder land- und forstwirtschaftlich tätig ist. Ist das der Fall, sind die §§ 3 bis 7, 10 und 18 UmwStG anzuwenden, die weitgehend eine steuerneutrale Verschmelzung gewährleisten; anderenfalls kommt es über § 8 UmwStG zu einer Besteuerung der stillen Reserven der übertragenden Kapitalgesellschaft bei den Gesellschaftern der übernehmenden Personengesellschaft.

⁴⁰⁴ Allg. A.; vgl. OLG Hamburg v. 17.8.2007 – 11 U 277/05 – RNotZ 2008, 37, 39 m.w.N.; OLG Frankfurt a. M. v. 26.5.2003 – 20 W 61/03 – NZG 2003, 790; Stratz in Schmitt/Hörtnagl/Stratz § 20 UmwG Rz. 127; Grunewald in Lutter § 20 Rz. 70 ff.

⁴⁰⁵ Ausführlich dazu z.B. Mayer in Widmann/Mayer § 36 UmwG Rz. 209–220.

⁴⁰⁶ Näher dazu z.B. Stratz in Schmitt/Hörtnagl/Stratz § 36 UmwG Rz. 35 f.

1. Steuerlicher Übertragungstichtag und Rückwirkung

Der dem handelsrechtlichen Verschmelzungstichtag (§ 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG) vorausgehende Bilanzstichtag nach § 17 Abs. 2 UmwG ist auch der **steuerliche Übertragungstichtag**, § 2 Abs. 1 S. 1 UmwStG. Die im Verschmelzungsvertrag vorgenommene Bestimmung des Verschmelzungstichtags indiziert somit den steuerlichen Übertragungstichtag; die abweichende Bestimmung eines steuerlichen Übertragungstichtags ist nicht möglich (Tz. 02.02 UmwStE).

Das Einkommen und das Vermögen der übertragenden Kapitalgesellschaft sowie der übernehmenden Personengesellschaft sind steuerlich so zu ermitteln, als sei das Vermögen der Kapitalgesellschaft mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtages auf die übernehmende Personengesellschaft übergegangen, § 2 Abs. 1 UmwStG. Dasselbe gilt auch für das Einkommen und das Vermögen der Gesellschafter der übernehmenden Personengesellschaft, § 2 Abs. 2 UmwStG.⁴⁰⁷

Die Steuerpflicht der übertragenden Kapitalgesellschaft endet – jedenfalls für die vom UmwStG erfassten Steuerarten – mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtages. Ein möglicher **Übertragungsgewinn**, der bei der übertragenden Kapitalgesellschaft aufgrund einer Neubewertung nach § 3 UmwStG entstehen kann, ist in deren letzte Veranlagung mit einzubeziehen. Die Einbuchung des übergehenden Vermögens bei der übernehmenden Personengesellschaft ist ein laufender Geschäftsvorfall.

Bei der Ermittlung des **Übernahmeergebnisses** i. S. v. § 4 Abs. 4 bis 6 UmwStG bei der übernehmenden Personengesellschaft ist ebenfalls auf den Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtages abzustellen. Die steuerlichen Auswirkungen bei der übertragenden Kapitalgesellschaft und bei der übernehmenden Personengesellschaft fallen also immer in denselben Veranlagungszeitraum.

Vor dem steuerlichen Übertragungstichtag beschlossene **Gewinnausschüttungen**, die am Übertragungstichtag noch nicht ausgekehrt worden waren, gelten unabhängig von ihrer tatsächlichen Auszahlung als zum steuerlichen Übertragungstichtag vorgenommen. Soweit die Gesellschafter an der Verschmelzung teilnehmen und nicht innerhalb des Zeitraums zwischen dem steuerlichen Übertragungstichtag und dem Wirksamwerden der Verschmelzung (Rückwirkungszeitraum) oder **gegen Abfindungen** i. S. d. §§ 29 ff. UmwG **ausscheiden**, gelten Ausschüttungen als ihnen mit dem steuerlichen Übertragungstichtag zugeflossen (Tz. 02.27 f. UmwStE). Werden Gewinnausschüttungen erst nach dem steuerlichen Übertragungstichtag beschlossen oder finden verdeckte Gewinnausschüttungen im Rückwirkungszeitraum statt, ist wie folgt zu unterscheiden:

– Nehmen die Gesellschafter an der Umwandlung teil und werden sie später nicht nach §§ 29 ff. UmwG abgefunden, werden die Ausschüttungen fiktiv als Entnahmen der Gesellschafter aus der Perso-

⁴⁰⁷ Zu § 2 Abs. 3 („weiße Einkünfte“) und Abs. 4 („Verlustnutzung“) s. Rz. 49.

- nengesellschaft nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag.
- 320 – Werden Anteile an der Kapitalgesellschaft im Rückwirkungsraum veräußert oder werden Gesellschafter später nach dem UmwG abgefunden, werden die Gewinnausschüttungen auf der Ebene der übertragenden Kapitalgesellschaft so behandelt, als wären sie zum steuerlichen Übertragungsstichtag vorgenommen. Der Zufluss bei den Gesellschaftern ist von dieser Rückwirkung jedoch nicht erfasst; hier gelten die allgemeinen Grundsätze.
- 321 Im **Rückwirkungszeitraum** wirtschaftlich entstandenen Leistungen der Gesellschafter der übertragenden Kapitalgesellschaft unternehmer der übernehmenden Personengesellschaft (z. B. Tätigkeiten im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Lehren oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern) sind im UmwG i. S. v. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG (Tz. 02.36 UmwStE) zu berücksichtigen.
- 322 Dies gilt wiederum nicht für Gesellschafter der übertragenden Kapitalgesellschaft, die im Rückwirkungszeitraum oder später nach dem UmwG i. S. v. §§ 29 ff. UmwG ausscheiden. Vergütungen der Gesellschafter sind, sofern sie wirtschaftlich nach dem Übertragungsstichtag entstanden sind, Betriebsausgaben der übernehmenden Personengesellschaft.

2. Bewertungswahlrecht nach § 3 UmwStG

- 323 Grundsätzlich werden die zu übertragenden Wirtschaftsgüter auf den steuerlichen Übertragungsstichtag aufzustellenden Schlussbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft mit dem **neuen Wert** angesetzt. Es besteht jedoch die Möglichkeit, einen Zwischenwertansatz vorzunehmen, sofern die in § 3 Abs. 1 Nr. 1–3 UmwStG aufgeführten Voraussetzungen gegeben sind. Bei der Anwendung darf der gemeine Wert jedoch nicht überschritten werden. Die Ausübung des Wahlrechts nach § 3 UmwStG besteht nach dem UmwStG durch das SEStEG keine Maßgeblichkeit. § 17 Abs. 2 UmwG aufzustellenden Handelsbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft für die steuerliche Schlussbilanz.⁴¹⁰

3. Fiktion der Beteiligung an der übertragenden Kapitalgesellschaft

- 324 Gesellschaftsrechtlich ist es nicht Voraussetzung einer Beteiligung, dass die übernehmende Personengesellschaft an der übertragenden Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Bei einer Verschmelzung durch Aufnahme kann eine solche Beteiligung bestehen (**Beispiel**: Verschmelzung); bei einer Verschmelzung durch Neugründung ist eine Beteiligung denklogisch ausgeschlossen. Die steuerliche Ermittlung des Übernahmeergebnisses i. S. v. § 4 Abs. 4 und 5 UmwStG

⁴⁰⁸ Tz. 02.28 UmwStE.

⁴⁰⁹ S.o. Rz. 115.

⁴¹⁰ S.o. Rz. 50.

auf der Fiktion einer Beteiligung der übernehmenden Personengesellschaft an der übertragenden Kapitalgesellschaft. Bei der Ermittlung des Übernahmeergebnisses bleibt der Wert der übergegangenen Wirtschaftsgüter außer Ansatz, soweit er auf Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft entfällt, die am steuerlichen Übertragungstichtag nicht zum Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers gehören, § 4 Abs. 4 S. 3 UmwStG. Weil gesellschaftsrechtlich eine Beteiligung der übernehmenden Personengesellschaft an der übertragenden Kapitalgesellschaft nicht erforderlich ist, wird eine solche Beteiligung in den Fällen des § 5 UmwStG für die steuerliche Ermittlung des Übernahmeergebnisses fingiert.

§ 5 UmwStG erfasst die folgenden Fälle:

325

– Hat die übernehmende Personengesellschaft **Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft** nach dem steuerlichen Übertragungstichtag **angeschafft**, so ist das Übernahmeergebnis so zu ermitteln, als hätte sie die Anteile bereits am steuerlichen Übertragungstichtag angeschafft. Der Anschaffung durch die Personengesellschaft selbst steht es gleich, wenn einer ihrer Gesellschafter die Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft nach dem steuerlichen Übertragungstichtag anschafft. Voraussetzung ist jedoch, dass dieser Gesellschafter inländisches Betriebsvermögen hat und die Anschaffung im Rahmen dieses Betriebsvermögens erfolgt.⁴¹¹

326

Hierbei ist es irrelevant, ob der Gesellschafter beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig ist. Es ist auch nicht notwendig, dass die Anschaffung im Sonderbetriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft erfolgt, da § 5 UmwStG sich auch auf die Fälle erstrecken soll, in denen die Gesellschafterstellung zivilrechtlich erst durch die Verschmelzung entsteht.

– Findet die übernehmende Personengesellschaft einen Anteilseigner der übertragenden Kapitalgesellschaft ab, so ist ihr Gewinn gem. § 5 Abs. 1, 2. Fall UmwStG so zu ermitteln, als hätte die übernehmende Personengesellschaft die Anteile am steuerlichen Übertragungstichtag angeschafft. Der Begriff der **Abfindung** bezieht sich auf das in §§ 29 ff. UmwG geregelte formelle Abfindungsverfahren einschließlich der Durchführung eines Spruchstellenverfahrens. Der aufgrund der Abfindung ausscheidende Gesellschafter scheidet zwar zivilrechtlich aus der übernehmenden Personengesellschaft aus, doch ist steuerlich aufgrund der Regelung des § 5 Abs. 1, 2. Fall UmwStG ein zurückwirkendes Ausscheiden aus der übertragenden Kapitalgesellschaft anzunehmen.⁴¹² Dies beruht darauf, dass die steuerliche Fiktion auf der Seite der übernehmenden Personengesellschaft – Anschaffung durch die übernehmende Personengesellschaft zum steuerlichen Übertragungstichtag – bei dem ausscheidenden Gesellschafter automatisch zu der weiteren steuerlichen Fiktion führt, dass er zum selben Stichtag seine Gesellschafterposition verliert. Dadurch

327

⁴¹¹ Haritz in Haritz/Menner § 5 Rz. 52 ff.

⁴¹² Haritz/Slabon GmbH 1997, 401.