Downloaded from Blogs on 28.02.2026 00:01

By PwC Deutschland | 19.02.2021

Rückwirkende Verschmelzung auf den Alleingesellschafter

Die in § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 angeordnete Rückwirkung betrifft nur die Ermittlung des Einkommens der übertragenden Körperschaft und der Übernehmerin. Diese Norm führt daher nicht zum Entstehen eines Übernahmegewinns bei einem bereits verstorbenen Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, wenn diese Gesellschaft nach dem Todestag rückwirkend auf ihren neuen Alleingesellschafter verschmolzen wird. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

Downloaded from Blogs on 28.02.2026 00:01

Sachverhalt

Die Kläger sind Eheleute, die im Streitjahr 2005 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt werden. Der Kläger war zunächst mit 48 % an einer GmbH beteiligt; die weiteren 52 % der Anteile hielt sein Vater, der im Streitjahr (2005) verstarb. Der Kläger erhielt vermächtnisweise auch dessen GmbH-Anteile und ist seitdem Alleingesellschafter der GmbH.

Im Jahr 2006 wurde die GmbH mit dem Vermögen des Klägers als ihres nunmehrigen Alleingesellschafters verschmolzen. Als steuerlicher Übertragungsstichtag wurde ein Zeitpunkt, der vor dem Tod des V lag, bestimmt. Auf diesen Tag stellte die GmbH eine Schlussbilanz auf.

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2005 ermittelten die Kläger einen Übernahmegewinn gemäß § 4 Abs. 4 des Umwandlungssteuergesetzes 1995/2002 in der im Streitjahr geltenden Fassung (UmwStG 2002). Diesen rechneten sie zu lediglich 48 % dem Kläger zu.

Demgegenüber setzte das Finanzamt in dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid den gesamten steuerpflichtigen Übernahmegewinn bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers an.

Die Klage vor dem Finanzgericht München blieb ohne Erfolg.

Entscheidung des BFH

Der BFH hat sich der Entscheidung der Vorinstanz angeschlossen und die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Zutreffend hat das Finanzgericht § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 dahingehend ausgelegt, dass diese Norm nicht rückwirkend zum Entstehen eines Übernahmegewinns bei einem bereits verstorbenen Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft führt, wenn diese Gesellschaft nach dem Todestag auf ihren neuen Alleingesellschafter verschmolzen wird.

Das Vermögen der GmbH ist zivilrechtlich erst mit der Eintragung der Verschmelzung im Handelsregister auf den Kläger übergegangen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG; vgl. BFH, Urteil vom 24. April 2008, IV R 69/05, unter II.B.1.a). Ertragsteuerrechtlich eröffnet § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 (i. V. mit § 17 Abs. 2 Satz 4 UmwG) aber die Möglichkeit einer begrenzten Rückwirkung.

Nach seinem Wortlaut betrifft § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 allein die Einkommensermittlung „der übertragenden Körperschaft sowie der Übernehmerin". Im vorliegenden Fall ist die Rückwirkung also ausschließlich in Bezug auf die GmbH und den Kläger - als Übernehmer - angeordnet. Frühere Gesellschafter der übertragenden Körperschaft sind hingegen in § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 nicht erwähnt. Auch § 4 UmwStG 2002 regelt kraft seiner amtlichen Überschrift und seines Norminhalts ausschließlich die "Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden Personengesellschaft" bzw. im - hier gegebenen - Fall des § 9 UmwStG 2002 die Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden natürlichen Person. Die Gewinnermittlung bei früheren - insbesondere bei während des Rückwirkungszeitraums

Downloaded from Blogs on 28.02.2026 00:01

verstorbenen - Gesellschaftern ist nicht Regelungsgegenstand dieser Norm.

Auf dieser Grundlage ist auch die Entscheidung des Finanzgerichts zu bestätigen, den Übernahmegewinn in Anwendung des § 4 Abs. 4 i.V.m. § 5 Abs. 2 UmwStG 2002 allein dem Kläger zuzurechnen.

Die Einlagefiktion des § 5 Abs. 2 UmwStG 2002 ist auch dann anzuwenden, wenn Anteile an der übertragenden Körperschaft, die unter § 17 EStG fallen, zwischen dem steuerlichen Übertragungsstichtag und dem zivilrechtlichen Wirksamwerden der Verschmelzung unentgeltlich übertragen werden.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 08. September 2020 (**X R 36/18**), veröffentlicht am 18. Februar 2021.

Eine **englische Zusammenfassung** dieses Urteils finden Sie **hier**.

Keywords

Einkommensteuerrecht, Umwandlungssteuergesetz (UmwStG), rückwirkende Verschmelzung