

FG Bremen v. 18.06.2025 - 1 K 104/24, juris

Grenzen der steuerlichen Rückwirkung einer verschmelzungsbedingten Anwachsung

21.09.2026

Leitsatz

(Redaktioneller Leitsatz)

Die rückwirkende Verschmelzung der Komplementär-GmbH auf die am Tag des Verschmelzungsbeschlusses einzige Kommanditistin bewirkt keine steuerlich rückwirkende Anwachsung der GmbH & Co. KG auf diese Kommanditistin, wenn zum steuerlichen Übertragungsstichtag noch ein weiterer Kommanditist vorhanden war, der von der Rückwirkung nicht erfasst wird.

Sachverhalt

Die R-KG wurde im Jahr 2018 gegründet. Komplementärin ohne Einlage war die R-GmbH (alleinige Gesellschafterin: die Klägerin). Kommanditisten waren die B-KG (Kommanditeinlage 0,3 %) und die Klägerin (99,7 %).

Mit Vertrag vom 30.11.2020 veräußerte die B-KG ihren Kommanditanteil an die Klägerin und trat diesen an sie ab. Mit Verschmelzungsvertrag vom 10.12.2020 wurde die R-GmbH mit steuerlicher Rückwirkung auf den Ablauf des 31.12.2019 auf die Klägerin verschmolzen (Sonderregelung aufgrund Corona-Pandemie). Zivilrechtlicher Verschmelzungsstichtag war der 01.01.2020. Eintragung im Handelsregister und Löschung der R-GmbH erfolgten am 22.12.2020.

Mit Schreiben vom 31.12.2020 beantragte die Klägerin die Buchwertfortführung. Sie machte geltend, durch die rückwirkende Verschmelzung hätten sich die Anteile der Klägerin und der R-GmbH an der R-KG zum steuerlichen Übertragungsstichtag (§ 2 Abs. 1 UmwStG) rückwirkend vereinigt, sodass ihr das Vermögen der R-KG bereits vor der Anwachsung ab dem 01.01.2020 zugerechnet werde.

Der Bescheid vom 09.08.2023 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2020 stellte die Einkünfte der R-KG fest. Der Gewinn wurde anteilig entsprechend den bis zum 30.11.2020 geltenden Beteiligungsverhältnissen der Klägerin und der B-KG zugewiesen. Der R-GmbH wurden keine Einkünfte zugewiesen.

Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin erfolglos Einspruch ein. Mit der Klage verfolgt die Klägerin die Aufhebung des Bescheids, soweit er Feststellungen für die Klägerin und die R-GmbH enthält.

Streitpunkt des Falles ist mithin die Frage, ob die Verschmelzung der einzigen Komplementärin auf den am Tag des Verschmelzungsbeschlusses einzigen Kommanditisten auch dann zu einer vollständigen steuerlichen Rückwirkung nach § 2 Abs. 1 UmwStG 2006 führt, wenn im Rückwirkungszeitraum noch ein weiterer Kommanditist vorhanden war, der von der Rückwirkung nicht erfasst wird? Die Konsequenz wäre, dass dem Kommanditisten sowie der Komplementär-GmbH im Rückwirkungszeitraum kein Gewinnanteil aus der KG mehr

Prof. Dr. Heribert Heckschen
Dr. Pascal Salomon

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

zuzurechnen ist.

Entscheidung

Das FG Bremen wies die Klage als unbegründet ab. Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für 2020 sei rechtmäßig und verletze die Klägerin nicht in ihren Rechten.

Nach den §§ 179 Abs. 2 S. 2, 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 a) AO seien einkommen- bzw. körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte gesondert und einheitlich festzustellen, wenn mehrere Personen an den Einkünften beteiligt sind und diese ihnen steuerlich zuzurechnen sind.

Im Jahr 2020 waren an der R-KG die R-GmbH als Komplementärin sowie die B-KG und die Klägerin als Kommanditistinnen beteiligt. Die Klägerin erwarb den Kommanditanteil der B-KG am 30.11.2020, sodass bis zu diesem Zeitpunkt Einkünfte der B-KG festzustellen waren. Auch danach waren weiterhin sowohl die R-GmbH als auch die Klägerin an der R-KG beteiligt.

Die Verschmelzung der R-GmbH auf die Klägerin mit steuerlicher Rückwirkung auf den 31.12.2019 führe nicht dazu, dass gem. § 2 Abs. 1 S. 1 UmwStG beide Gesellschaften bei der Feststellung für den Veranlagungszeitraum 2020 unberücksichtigt bleiben. § 2 Abs. 1 S. 1 UmwStG betreffe seinem Wortlaut nach ausschließlich die Einkommensermittlung der übertragenden Körperschaft und der Übernehmerin. Die steuerliche Rückwirkung erstreckte sich daher grundsätzlich nicht auf Rechtsbeziehungen zu Dritten oder Rechtsträgern, an denen die übertragende Körperschaft beteiligt ist. Folglich scheide eine rückwirkende steuerliche Wirkung der Verschmelzung im Verhältnis zur R-KG grundsätzlich aus.

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gelte nur für zweigliedrige Personengesellschaften. Kommt es durch die Umwandlung zu einer Vereinigung aller Anteile beim übernehmenden Rechtsträger (sog. Anwachsung) und damit zum Erlöschen der Personengesellschaft, wirke dies steuerlich rückwirkend auf den Übertragungsstichtag. In diesem Fall liege steuerlich eine rückwirkende Anwachsung vor. Voraussetzung hierfür sei jedoch, dass zum steuerlichen Übertragungsstichtag ausschließlich die übertragende Körperschaft und der übernehmende Rechtsträger Gesellschafter der Personengesellschaft waren.

Diese Voraussetzungen seien im vorliegenden Fall nicht gegeben. Am maßgeblichen steuerlichen Übertragungsstichtag, dem 31.12.2019, war neben der R-GmbH und der Klägerin noch die B-KG beteiligt. Die Verschmelzung könne daher nicht gem. § 2 Abs. 2 S. 1 UmwStG zu einem steuerlich rückwirkenden Erlöschen der R-KG führen. Damit bleibe es bei der steuerlichen Beteiligung der Klägerin an der R-KG im Jahr 2020 und der entsprechenden Einkünftefeststellung für die drei beteiligten Gesellschafter.

Das Gericht wies zudem das Argument der Klägerin zurück, wonach für die Frage einer rückwirkenden Anwachsung die zivilrechtliche Situation am Verschmelzungsstichtag im Dezember 2020 maßgeblich sei, zu dem die R-KG nur noch zwei Gesellschafter hatte. Entscheidend sei vielmehr der steuerliche Übertragungsstichtag (31.12.2019). Eine rückwirkende Anwachsung werde steuerlich nur dann anerkannt, wenn bereits zu diesem Zeitpunkt sämtliche Anteile an der Personengesellschaft beim übernehmenden Rechtsträger vereinigt werden konnten – also eine zweigliedrige Personengesellschaft vorliege. Da am 31.12.2019 jedoch noch ein weiterer Gesellschafter beteiligt war, habe keine Anteilsvereinigung eintreten können, sodass eine rückwirkende Anwachsung ausscheide.

Praxishinweis

Hinsichtlich der Reichweite der steuerlichen Rückwirkung des Umwandlungssteuerrechts stellt sich regelmäßig

Prof. Dr. Heribert Heckschen
Dr. Pascal Salomon

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

die Frage, für welche Beteiligten die Rückwirkung gilt. Diesbezüglich hat das FG Bremen klargestellt, dass die Rückwirkung des § 2 Abs. 1 S. 1 UmwStG ausschließlich für die Einkommensermittlung der unmittelbar an der Umwandlung beteiligten Rechtsträger gilt.

Zwingende Voraussetzung einer steuerlich rückwirkenden Anwachsung ist das Vorliegen einer zweigliedrigen Personengesellschaft – nach Ansicht des FG Bremen – bereits im Zeitpunkt des steuerlichen Übertragungstichtags. Die rückwirkende Verschmelzung der Komplementär-GmbH auf die am Tag des Verschmelzungsbeschlusses einzige Kommanditistin bewirkt keine rückwirkende Anwachsung der GmbH & Co. KG, sofern zum steuerlichen Übertragungstichtag noch weitere Kommanditisten vorhanden waren. Für die (steuerrechtliche) Gestaltungspraxis bei Umwandlungen auf Ebene der Mitunternehmer folgt hieraus die Notwendigkeit einer präzisen Abstimmung des zeitlichen Ablaufs von Anteilsübertragungen und Verschmelzungen.

Allerdings ist das letzte Wort in dieser Rechtsfrage noch nicht gesprochen. Beim BFH ist die Revision gegen das Urteil unter dem Az. X R 16/25 anhängig.