

## **FG Münster: Keine gewinnerhöhende Auflösung einer § 6b-Rücklage bei Verschmelzung**

Aktuell: Entgegen der Auffassung des FG kommt der BFH zu dem Ergebnis, dass eine § 6b-Rücklage im Falle einer Verschmelzung zwingend in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft aufzulösen ist, wenn der Ablauf des vierten regulären Wirtschaftsjahrs nach Bildung der Rücklage und der Stichtag der Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft zusammenfallen.

BFH, Urteil vom 29.04.2020, XI R 39/18, siehe [Deloitte Tax-News](#)

---

### FG Münster (Vorinstanz):

Bei einer Verschmelzung unter Buchwertfortführung zu einem steuerlichen Übertragungsstichtag, welcher exakt dem Zeitpunkt entspricht, zu dem auch das vierte reguläre Wirtschaftsjahr des übertragenden Rechtsträgers nach Bildung einer § 6b-Rücklage endet, findet bei dem übertragenden Rechtsträger keine gewinnerhöhende Auflösung der Rücklage nach § 6b Abs. 3 S. 5 EStG statt. Denn die Rücklage ist zum steuerlichen Übertragungszeitraum auf den übernehmenden Rechtsträger übergegangen. Hinsichtlich der Aufstellung der Steuerbilanz und der Umwandlungsbilanz besteht keine chronologische Reihenfolge.

### **Sachverhalt**

Die Klägerin ist Gesamtrechtsnachfolgerin der B-GmbH. Die B-GmbH hatte in ihrem Jahresabschluss zum 30.06.2007 (abweichendes Wirtschaftsjahr) den Gewinn aus einem Immobilienverkauf gewinnmindernd in eine Rücklage nach § 6b EStG eingestellt. Zum 01.07.2011 wurde die B-GmbH unter Buchwertfortführung auf die Klägerin verschmolzen. Hierbei wurde der Jahresabschluss der B-GmbH zum 30.06.2011 als Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers zugrunde gelegt. In ihrer Steuerbilanz zum 30.06.2011 nahm die B-GmbH keine gewinnerhöhende Auflösung der § 6b-Rücklage vor, weil sie davon ausging, dass diese aufgrund der Verschmelzung auf die Klägerin übergegangen war und von dieser auf die Anschaffungskosten eines Ersatz-Wirtschaftsguts übertragen werden konnte. Das Finanzamt war demgegenüber der Auffassung, dass die Rücklage in der Steuerbilanz der B-GmbH zum 30.06.2011 gemäß § 6b Abs. 3 S. 5 EStG gewinnerhöhend aufzulösen sei.

### **Entscheidung**

Dem tritt das FG entgegen und sieht keine Verpflichtung der B-GmbH zur gewinnerhöhenden Auflösung der § 6b-Rücklage.

### Gesetzliche Grundlage

Eine § 6b-Rücklage ist nach § 6b Abs. 3 S. 5 Hs. 1 EStG am Schluss des vierten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres gewinnerhöhend aufzulösen, wenn sie in diesem Zeitpunkt noch vorhanden ist.

### Keine chronologische Reihenfolge für Aufstellung Steuerbilanz und Umwandlungsbilanz

Im Streitfall wurde als steuerlicher Übertragungsstichtag im Sinne von § 2 Abs. 1 UmwStG exakt der Zeitpunkt gewählt, zu dem auch das vierte reguläre Wirtschaftsjahr der B-GmbH nach Bildung der § 6b-Rücklage endete. Der Auffassung des Finanzamtes, dass die § 6b-Rücklage bei der B-GmbH deshalb noch vorhanden gewesen sei, weil das letzte reguläre Wirtschaftsjahr der B-GmbH eine logische Sekunde vor Ablauf des 30.06.2011 geendet habe und der Vermögensübergang durch Verschmelzung auf die Klägerin erst im Anschluss daran in der letzten Sekunde des 30.06.2011 erfolgt sei, folgt das FG nicht.

Die Begründung des Finanzamtes, dass § 11 Abs. 1 UmwStG die Ableitung einer Umwandlungsbilanz aus der für das laufende Geschäftsjahr aufzustellenden Steuerbilanz vorsieht, erscheine dabei schon deshalb nicht überzeugend, weil die Steuerbilanz in Fällen wie dem vorliegenden (Verschmelzung unter Buchwertfortführung an einem steuerlichen

Übertragungsstichtag, der dem Zeitpunkt des regulären Jahresabschlusses der übertragenden Rechtsträgerin entspricht) zur Umwandlungsbilanz erklärt werden kann und es in einem solchen Fall keiner Aufstellung zweier Bilanzen bedarf (vgl. BMF-Schreiben vom 11.11.2011). Zudem folge aus dem bloßen Umstand, dass die Steuerbilanz für das laufende Geschäftsjahr die technische Grundlage für die ggf. erforderliche Umwandlungsbilanz bildet, nicht, dass in Bezug auf die Aufstellung dieser Bilanzen auch eine chronologische Reihenfolge besteht. Die Gewinnermittlungsbilanz sei der Umwandlungsbilanz lediglich „gedanklich“ vorgeschaltet.

#### Verweis auf die Verklammerungsrechtsprechung des BFH zu § 6 Abs. 3 EStG

Das FG verweist zudem auf die Verklammerungsrechtsprechung des BFH zu § 6 Abs. 3 EStG. Da die Klägerin aufgrund der Verschmelzung Gesamtrechtsnachfolgerin der B-GmbH geworden und damit auch in Bezug auf die § 6b-Rücklage in die Rechtsposition der B-GmbH eingetreten ist, ist nach Ansicht des FG in entsprechender Anwendung der zu § 6 Abs. 3 EStG ergangenen Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 23.04.2009, IV R 9/06) davon auszugehen, dass eine Verklammerung des auf die B-GmbH als Rechtsvorgängerin entfallenden Reinvestitionszeitraums (48 Monate abzüglich einer logischen Sekunde) und des auf die Klägerin als Rechtsnachfolgerin entfallenden Reinvestitionszeitraums (eine logische Sekunde) zu einem Gesamtzeitraum von 48 Monaten zu erfolgen habe.

#### Keine gewinnerhöhende Auflösung der § 6b-Rücklage

Nach diesen Grundsätzen war die von der B-GmbH zum 30.06.2007 gebildete § 6b-Rücklage bei Ablauf des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres nicht nach § 6b Abs. 3 S. 5 Hs. 1 EStG gewinnerhöhend aufzulösen, da sie zu diesem Zeitpunkt bei der B-GmbH nicht mehr vorhanden war. Denn das Vermögen der B-GmbH einschließlich der § 6b-Rücklage gilt gem. § 2 Abs. 1 S. 1 und S. 2 UmwStG als in der denkbar letzten Zeiteinheit des steuerlichen Umwandlungsstichtages auf die Klägerin übergegangen (vgl. BFH-Urteile vom 22.09.1999, II R 33/97 und vom 31.05.2005, I R 68/03).

Hierfür spricht nach Ansicht FG auch, dass sowohl ein bei der B-GmbH zu erfassender Übertragungsgewinn bzw. -verlust (§ 11 UmwStG) als auch ein bei der Klägerin zu erfassender Übernahmegewinn bzw. -verlust sowie ein etwaiger Übernahmefolgegewinn (§ 12 UmwStG) noch in dem am 30.06.2011 endenden Wirtschaftsjahr zu erfassen gewesen wäre (vgl. BFH-Urteil vom 07.04.2010, I R 96/08).

#### **Betroffene Norm**

§ 6b Abs. 3 S. 5 EStG

Streitjahr 2011

#### **Fundstellen**

BFH, Urteil vom 29.04.2020, [XI R 39/18](#), siehe [Deloitte Tax-News](#)

Finanzgericht Münster, Urteil vom 17.09.2018, [13 K 2082/15 K,G](#)

#### **Weitere Fundstellen**

BFH, Urteil vom 07.04.2010, I R 96/08, BStBl II 2011, 467, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 23.04.2009, IV R 9/06, BStBl. II 2010, S. 664, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 31.05.2005, I R 68/03, BStBl II 2006, S. 380

BFH, Urteil vom 22.09.1999, II R 33/97, BStBl II 2000, S. 2

BMF, Schreiben vom 11.11.2011, IV C 2 - S 1978b/08/10001  
(Umwandlungsteueranwendungserlass), BStBl. I 2011, S. 1314

---

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.