

BFH: Rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns II nach Aufwärtsverschmelzung

Einem qualifizierten Anteilstausch steht nicht entgegen, dass die übernehmende Gesellschaft vor der Einbringung keine Anteile an der erworbenen Gesellschaft hielt. Unschädlich ist auch, wenn jeweils hälftige Beteiligungen, nicht aber eine einheitliche Mehrheitsbeteiligung, eingebracht werden. Erforderlich ist nur, dass die übernehmende Gesellschaft nach der Einbringung unter Berücksichtigung sämtlicher eingebrachter Anteile insgesamt die Stimmrechtsmehrheit hat. Die Verschmelzung der Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft (Aufwärtsverschmelzung) stellt eine Veräußerung i.S. des § 22 Abs. 2 S. 1 UmwStG dar.

Sachverhalt

An der A GmbH waren zwei Gesellschafter mit jeweils 50 % beteiligt. In 2011 wurde das Stammkapital der T GmbH, an der die beiden Gesellschafter der A GmbH ebenfalls zu je 50 % beteiligt waren, erhöht. Die neuen Gesellschaftsanteile übernahmen die beiden Gesellschafter und erbrachten ihre Einlage durch Einbringung ihrer Anteile an der A GmbH; angesetzt wurden die Buchwerte.

Zum 31.12.2011 wurde die A GmbH zu Buchwerten auf die T GmbH verschmolzen ("Verschmelzung zur Aufnahme", Aufwärtsverschmelzung). Entgegen der Ansicht des Finanzamtes urteilte das FG, dass die Verschmelzung nicht zu einem Einbringungsgewinn i.S. des § 22 Abs. 2 S. 1 UmwStG geführt habe.

Entscheidung

Der BFH kommt zu dem Schluss, dass der Einbringungsgewinn anders als vom FG angenommen der Besteuerung unterliegt.

Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft gegen Gewährung neuer Anteile an der übernehmenden Gesellschaft eingebracht, können die eingebrachten Anteile mit dem Buchwert angesetzt werden, wenn die übernehmende Gesellschaft nach der Einbringung aufgrund ihrer Beteiligung einschließlich der eingebrachten Anteile nachweisbar unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der erworbenen Gesellschaft hat (qualifizierter Anteilstausch, § 21 Abs. 1 S. 2 UmwStG). Soweit im Rahmen eines solchen Anteilstauschs zum Buchwert eingebrachte Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt durch die übernehmende Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar veräußert werden, ist nach § 22 Abs. 2 S. 1 UmwStG der Gewinn aus der Einbringung rückwirkend als Gewinn des Einbringenden aus der Veräußerung von Anteilen zu versteuern (Einbringungsgewinn II).

Qualifizierter Anteilstausch

Der Annahme eines qualifizierten Anteilstauschs stehe weder entgegen, dass im Streitfall die übernehmende Gesellschaft vor der Einbringung keine Anteile an der erworbenen Gesellschaft inne hatte, noch, dass jeweils hälftige Beteiligungen – nicht aber eine einheitliche Mehrheitsbeteiligung – eingebracht wurden. Erforderlich sei lediglich, dass die übernehmende Gesellschaft "nach der Einbringung" insgesamt die Stimmrechtsmehrheit hat (so auch BMF-Schreiben vom 11.11.2011, Rz 21.09).

Zu der umstrittenen Frage, ob die die Stimmrechtsmehrheit vermittelnden Anteile nur in einem zeitlichen Zusammenhang eingebracht werden müssen oder ob darüber hinaus ein einheitlicher Einbringungsvorgang zu fordern ist (vgl. BMF-Schreiben vom 11.11.2011, Rz 21.09 Beispiel c), musste sich der BFH nicht äußern. Denn im Streitfall wurden die Kapitalerhöhung, die Ausgabe neuer Anteile und die Einbringung der Anteile an der A GmbH in demselben notariellen Vertrag, also in einem einheitlichen Vorgang vereinbart und vollzogen.

Aufwärtsverschmelzung als Anteilsveräußerung

Die eingebrachten Anteile an der A GmbH (Tochtergesellschaft) wurden nach Ansicht des

BFH aufgrund der Aufwärtsverschmelzung i.S. des § 22 Abs. 2 S. 1 UmwStG aus Sicht der Muttergesellschaft veräußert.

Erhält ein Anteilseigner im Zuge einer Verschmelzung der Körperschaft, an der er beteiligt ist, auf eine andere Körperschaft Anteile dieser anderen Körperschaft, so sei dies – obwohl die Anteile an dem übertragenden Rechtsträger untergehen und es insoweit zu keinem Rechtsträgerwechsel kommt (BFH-Urteil vom 11.07.2012 I R 47/11) – aus der Sicht dieses Anteilseigners einem Tausch der Anteile an der übertragenden Körperschaft gegen die Anteile an der übernehmenden Körperschaft gleichzustellen und damit als entgeltlicher Erwerb/entgeltliche Veräußerung zu beurteilen.

Dies gelte auch, wenn die Gesellschaft, deren Anteile eingebracht wurden, auf den alleinigen Anteilseigner als übernehmenden Rechtsträger verschmolzen wird. Zwar entstehen im Rahmen einer Aufwärtsverschmelzung auf den alleinigen Anteilseigner (Muttergesellschaft) keine neuen Anteile. Jedoch geht das Vermögen des übertragenden Rechtsträgers (Tochtergesellschaft) einschließlich der Verbindlichkeiten auf die Muttergesellschaft über. "Im Gegenzug" gehen die von ihr gehaltenen Anteile an der Tochtergesellschaft unter (BFH-Urteile vom 05.11.2015, III R 13/13 und vom 12.10.2010, I R 64/09). Somit stellt sich die Aufwärtsverschmelzung aus Sicht der Muttergesellschaft als ein tauschähnlicher Vorgang dar, der einer Veräußerung der Anteile gleichzustellen ist (vgl. BFH-Urteil vom 09.01.2013, I R 24/12).

Betroffene Normen

§ 21 Abs. 1 S. 2 HS 1 UmwStG a.F. (jetzt § 21 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 UmwStG), § 22 Abs. 2 S. 1 UmwStG

Streitjahr 2011

Anmerkungen

Rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns II nach Formwechsel

Zu der Frage, ob auch im Falle eines Formwechsels der übernehmenden Gesellschaft, der nach einem qualifizierten Anteilstausch gem. § 21 UmwStG 2006 durchgeführt wurde, beim Einbringenden eine rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns II zu erfolgen hat, sind derzeit zwei Verfahren beim BFH anhängig (Vorgehend: Hessisches FG, Urteile vom 10.07.2018, 2 K 881/15, BFH-anhängig: I R 24/18 und 2 K 406/16, BFH-anhängig: I R 25/18).

Vorinstanz

Finanzgericht Hamburg vom 21.05.2015, 2 K 12/13, EFG 2015, S. 1876

Fundstelle

BFH, Urteil vom 24.01.2018, [I R 48/15](#), BStBl II 2019 Seite 45

Weitere Fundstellen

Finanzgericht Hessen, Urteil vom 10.07.2018, 2 K 881/15, BFH-anhängig: I R 24/18

Finanzgericht Hessen, Urteil vom 10.07.2018, 2 K 406/16, BFH-anhängig: I R 25/18

BMF, Schreiben vom 11.11.2011, BStBl I 2011, S. 1314

BFH, Urteil vom 11.07.2012, I R 47/11, BFH/NV 2013, S. 18, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 05.11.2015, III R 13/13, BStBl II 2016, S. 468, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 12.10.2010, I R 64/09, BFHE 231, S. 522, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 09.01.2013, I R 24/12, BFHE 240, S. 115, siehe [Deloitte Tax-News](#)

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.