

Urteil vom 24. Januar 2018, I R 48/15

Rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns II nach einer Aufwärtsverschmelzung

ECLI:DE:BFH:2018:U.240118.IR48.15.0

BFH I. Senat

UmwStG 2006 § 21 Abs 1 S 2 Halbs 1, UmwStG 2006 § 22 Abs 1, UmwStG 2006 § 22 Abs 2 S 1, UmwStG 2006 § 21, UmwStG 2006 § 22

vorgehend FG Hamburg, 20. Mai 2015, Az: 2 K 12/13

Leitsätze

1. Einem qualifizierten Anteilstausch i.S. des § 21 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 1 UmwStG 2006 i.d.F. des JStG 2009 steht weder entgegen, dass 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 ist insoweit lediglich, dass die übernehmende Gesellschaft nach der Einbringung --und damit unter Berücksichtigung sämtlicher eingebrachter Anteile-- insgesamt die Stimmrechtsmehrheit hat .

2. In der Verschmelzung der Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft ("Verschmelzung zur Aufnahme", Aufwärtsverschmelzung) liegt eine Veräußerung i.S. des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 i.d.F. des JStG 2009 .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 21. Mai 2015 2 K 12/13 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

A.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) und A waren mit Anteilen von jeweils 50 % an einer zuletzt als ... firmierenden GmbH (A GmbH), deren Stammkapital 25.000 € betrug, beteiligt. Die Anteile wurden zu einem Gesamtkaufpreis von 27.500 €, was auch dem Buchwert entsprach, erworben.
- 2 Mit notariellem Vertrag vom ... 2011 wurde das Stammkapital der T GmbH, an welcher der Kläger und A ebenfalls zu je 50 % beteiligt waren, von 25.600 € auf 27.600 € erhöht. Dabei übernahmen der Kläger und A die zwei neu gebildeten Gesellschaftsanteile in Höhe von jeweils 1.000 € und erbrachten ihre Einlage durch Einbringung ihrer Anteile an der A GmbH; angesetzt wurden die Buchwerte. Der gemeine Wert der Anteile an der A GmbH betrug zum 31. Dezember 2011 30.121,74 €.
- 3 Mit Wirkung zum 31. Dezember 2011 wurde die A GmbH --gleichfalls zu Buchwerten-- auf die T GmbH verschmolzen ("Verschmelzung zur Aufnahme", Aufwärtsverschmelzung).
- 4 In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr (2011) gab der Kläger einen Veräußerungsgewinn aus diesem Vorgang in Höhe von 1.310 € an, den er unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens mit 787 € ansetzte. Hieran hielt der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) sowohl im Einkommensteuerbescheid vom 30. Juli als auch in der Einspruchsentscheidung vom 14. Dezember 2012 fest.
- 5 Die Klage, mit der geltend gemacht wurde, dass die Verschmelzung nicht zu einem Einbringungsgewinn i.S. des

§ 22 Abs. 2 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes 2006 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009) vom 19. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 2794, BStBl I 2009, 74) --UmwStG 2006 a.F.-- geführt habe, hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Hamburg hat den angefochtenen Bescheid dahin geändert, dass die nach dem Teileinkünfteverfahren anzusetzenden Einkünfte aus der Verschmelzung in Höhe von 787 € nicht der Besteuerung unterliegen; sein Urteil vom 21. Mai 2015 2 K 12/13 ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1876 abgedruckt.

- 6 Vor Zustellung des FG-Urteils an beide Beteiligte am 19. Juni 2015 erließ das FA unter dem 1. Juni 2015 --unter Berufung auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung-- einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, in dem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb weiterhin mit 787 € angesetzt wurden.
- 7 Mit der Revision beantragt das FA, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B.

- 9 Die Revision führt aus verfahrensrechtlichen Gründen zur Aufhebung des FG-Urteils. Das FG hat über den Bescheid vom 30. Juli 2012 entschieden. Dieser Bescheid wurde jedoch durch den Bescheid vom 1. Juni 2015 und damit vor Zustellung des Urteils am 19. Juni 2015 (§ 104 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) geändert. Da dieser Änderungsbescheid damit neuer Gegenstand des nach wie vor anhängigen finanzgerichtlichen Verfahrens wurde (§ 68 Satz 1 FGO), liegt dem FG-Urteil ein nicht (mehr) wirksamer Bescheid mit der Folge zugrunde, dass es keinen Bestand haben kann (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. Januar 2013 IX R 18/12, BFH/NV 2013, 1094; vom 31. Mai 2006 II R 32/04, BFH/NV 2006, 2232; vom 26. Januar 2011 IX R 7/09, BFHE 232, 463, BStBl II 2011, 540).
- 10 Der Senat entscheidet nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO auf der Grundlage der verfahrensfehlerfrei zustande gekommenen und damit nach § 118 Abs. 2 FGO weiterhin bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG gleichwohl in der Sache (vgl. BFH-Urteile vom 23. Januar 2003 IV R 71/00, BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43; vom 16. Juni 1999 II R 57/96, BFHE 189, 537, BStBl II 1999, 789), da der Änderungsbescheid --wovon auch die Beteiligten ausgehen-- hinsichtlich des streitigen Sachverhalts keine Änderungen enthält und die Sache spruchreif ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 232, 463, BStBl II 2011, 540).

C.

- 11 Die Klage gegen den Änderungsbescheid vom 1. Juni 2015 wird abgewiesen. Anders als vom FG angenommen, unterliegt der Einbringungsgewinn der Besteuerung.
- 12 I. Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft oder einer Genossenschaft (erworbene Gesellschaft) in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (übernehmende Gesellschaft) gegen Gewährung neuer Anteile an der übernehmenden Gesellschaft eingebracht (Anteilstausch), hat die übernehmende Gesellschaft die eingebrachten Anteile gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2006 a.F. grundsätzlich mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Abweichend können die eingebrachten Anteile auf Antrag mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert, 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 Satz 2 UmwStG 2006 a.F.).
- 13 Soweit im Rahmen eines solchen Anteilstauschs unter dem gemeinen Wert eingebrachte Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt durch die übernehmende Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar veräußert werden und soweit beim Einbringenden der Gewinn aus der Veräußerung dieser Anteile im Einbringungszeitpunkt nicht nach § 8b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) steuerfrei gewesen wäre, ist nach § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 a.F. der Gewinn aus der Einbringung im Wirtschaftsjahr der Einbringung rückwirkend als Gewinn des Einbringenden aus der Veräußerung von Anteilen zu versteuern (Einbringungsgewinn II). Der Einbringungsgewinn II wird in § 22 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 a.F. definiert als der Betrag, um den der gemeine Wert der eingebrachten Anteile im Einbringungszeitpunkt nach Abzug der Kosten für den Vermögensübergang den Wert, mit dem der Einbringende die erhaltenen Anteile angesetzt hat, übersteigt, vermindert um jeweils ein Siebtel für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Zeitjahr.

- 14** Die Sätze 1 bis 5 des § 22 Abs. 2 UmwStG 2006 a.F. gelten entsprechend, wenn die übernehmende Gesellschaft die eingebrachten Anteile ihrerseits durch einen Vorgang nach § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 bis 5 UmwStG 2006 a.F. weiter überträgt (§ 22 Abs. 2 Satz 6 UmwStG 2006 a.F.). Die Rechtsfolgen des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 a.F. werden damit insbesondere ausgelöst, wenn die übernehmende Gesellschaft die eingebrachten Anteile unmittelbar oder mittelbar unentgeltlich auf eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft überträgt (§ 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 UmwStG 2006 a.F.) oder wenn die übernehmende Gesellschaft die eingebrachten Anteile entgeltlich überträgt, es sei denn sie weist nach, dass die Übertragung durch einen Vorgang i.S. des § 20 Abs. 1 oder § 21 Abs. 1 UmwStG 2006 a.F. oder aufgrund vergleichbarer ausländischer Vorgänge zu Buchwerten erfolgte (§ 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 UmwStG 2006 a.F.).
- 15** II. Der Einordnung der Einbringung der Anteile an der A GmbH in die T GmbH gegen Gewährung neuer Anteile an den Kläger als qualifizierter Anteilstausch i.S. des § 21 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 1 UmwStG 2006 a.F. steht 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 ist insoweit lediglich, dass die übernehmende Gesellschaft "nach der Einbringung" --und damit unter Berücksichtigung sämtlicher eingebrachter Anteile-- insgesamt die Stimmrechtsmehrheit hat (Blümich/Nitzschke, § 21 UmwStG 2006 Rz 37; Behrens in Haritz/Menner, Umwandlungssteuergesetz, 4. Aufl., § 21 Rz 156; Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 21 UmwStG Rz 122; so auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 11. November 2011, BStBl I 2011, 1314, Rz 21.09).
- 16** Unerheblich ist im Streitfall, ob die die Stimmrechtsmehrheit vermittelnden Anteile in einem zeitlichen Zusammenhang eingebracht werden müssen (so Widmann in Widmann/Mayer, a.a.O., § 21 UmwStG Rz 123) oder ob darüber hinaus ein einheitlicher Einbringungsvorgang zu fordern ist (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 1314, Rz 21.09 Beispiel c). Sowohl der Beschluss über die Kapitalerhöhung der T GmbH und die Ausgabe neuer Anteile an die Gesellschafter als auch die Einbringung der Anteile an der A GmbH wurden im Streitfall in demselben notariellen Vertrag --und damit im Rahmen eines einheitlichen Vorgangs-- vereinbart und vollzogen.
- 17** III. Die eingebrachten Anteile an der A GmbH wurden im Streitfall i.S. des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 a.F. veräußert.
- 18** 1. Unter einer Veräußerung i.S. des § 22 Abs. 2 UmwStG 2006 a.F. ist --jedenfalls soweit unmittelbare Veräußerungen betroffen sind-- grundsätzlich die Übertragung von Gesellschaftsanteilen auf einen anderen Rechtsträger zu verstehen (vgl. Senatsurteil vom 8. April 1992 I R 162/90, BFHE 167, 432, BStBl II 1992, 764). Zudem folgt aus dem Umstand, dass durch die --wenn auch negative-- Bezugnahme auf § 8b Abs. 2 KStG dessen Definition des Veräußerungsgewinns --und damit auch der Begriff des Veräußerungspreises-- für die Anwendung des § 22 Abs. 2 UmwStG 2006 a.F. vorausgesetzt wird und zugleich in § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 i.V.m. § 22 Abs. 2 Satz 6 UmwStG 2006 a.F. die entsprechende Anwendung des § 22 Abs. 2 Sätze 1 bis 5 UmwStG 2006 a.F. für die unentgeltliche Übertragung durch die übernehmende Gesellschaft angeordnet wird, dass die Veräußerung entgeltlich --d.h. gegen eine Gegenleistung-- erfolgen muss (vgl. Senatsurteile vom 27. Juli 1988 I R 147/83, BFHE 155, 52, BStBl II 1989, 271; vom 28. Februar 1990 I R 43/86, BFHE 160, 180, BStBl II 1990, 615; vom 8. April 1992 I R 128/88, BFHE 167, 424, BStBl II 1992, 761; BFH-Urteil vom 21. Oktober 1976 IV R 210/72, BFHE 120, 239, BStBl II 1977, 145).
- 19** a) Aus der Regelung des § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 i.V.m. § 22 Abs. 2 Satz 6 UmwStG 2006 a.F. ist nicht zu folgern, dass entgeltliche Übertragungen vom Veräußerungsbegriff des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 a.F. ausgenommen sind und lediglich unter den Voraussetzungen des § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 UmwStG 2006 a.F. zur rückwirkenden Besteuerung des Gewinns aus der Einbringung führen. Vielmehr enthält diese Regelung --trotz ihrer systematischen Stellung als Ersatztatbestand-- eine Ausnahme vom Veräußerungsbegriff für zum Buchwert vollzogene Einbringungsvorgänge (ebenso Mutscher in Frotzcher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 22 UmwStG Rz 68; Bilitewski in Haritz/Menner, a.a.O., § 22 Rz 161; Widmann in Widmann/Mayer, a.a.O., § 22 UmwStG Rz 49; s.a. Blümich/Nitzschke, § 22 UmwStG 2006 Rz 61; Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 22 UmwStG, Rz 33; Stangl in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl., § 22 Rz 56).
- 20** b) Nach diesen Maßstäben kommt es im Fall einer Aufwärtsverschmelzung aus Sicht der Muttergesellschaft zu einer Veräußerung der Anteile an der Tochtergesellschaft.
- 21** aa) Erhält ein Anteilseigner im Zuge einer Verschmelzung der Körperschaft, an der er beteiligt ist, auf eine andere Körperschaft Anteile dieser (anderen) Körperschaft, so ist dies --obwohl die Anteile an dem übertragenden

Rechtsträger untergehen und es insoweit zu keinem Rechtsträgerwechsel kommt (Senatsurteil vom 11. Juli 2012 I R 47/11, BFH/NV 2013, 18)-- aus der Sicht dieses Anteilseigners einem Tausch der Anteile an der übertragenden Körperschaft gegen die Anteile an der übernehmenden Körperschaft gleichzustellen und damit --in Bezug auf die Anteile am übernehmenden Rechtsträger-- als entgeltlicher Erwerb (BFH-Urteile vom 19. August 2008 IX R 71/07, BFHE 222, 484, BStBl II 2009, 13; vom 9. Oktober 1964 VI 294/62 U, BFHE 81, 547, BStBl III 1965, 198; s.a. BFH-Urteil vom 13. März 1986 V R 155/75, BFH/NV 1986, 500) sowie --soweit die Anteile an dem übertragenden Rechtsträger betroffen sind-- als entgeltliche Veräußerung (vgl. Senatsurteile vom 17. September 2003 I R 97/02, BFHE 203, 334, BStBl II 2004, 686; vom 15. Oktober 1997 I R 22/96, BFHE 184, 435, BStBl II 1998, 168) zu beurteilen.

- 22** bb) Diese Erwägungen sind auf Fälle übertragbar, in denen --wie vorliegend-- die Gesellschaft, deren Anteile eingebracht wurden, auf den alleinigen Anteilseigner als übernehmenden Rechtsträger verschmolzen wird (ebenso Pung, GmbH-Rundschau 2012, 158, 162; Eisgruber in Eisgruber, UmwStG, § 22 Rz 54; Heinemann, Steuerberater-Jahrbuch 2016/2017, S. 241, 252; anders Mutscher in Frotscher/Drüen, a.a.O., § 22 UmwStG Rz 109; Bilitewski in Haritz/Menner, a.a.O., § 22 Rz 49; Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 22 UmwStG, Rz 33a; Schmitt, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2016/2017, S. 110, 116; Kortendick/Peters, Deutsches Steuerrecht 2014, 1578, 1580; Hageböke, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2011, 689, 695; Stangl, Ubg 2009, 698, 700).
- 23** Zwar entstehen im Rahmen einer (Aufwärts-)Verschmelzung auf den alleinigen Anteilseigner (Muttergesellschaft) keine neuen Anteile. Jedoch geht das Vermögen des übertragenden Rechtsträgers (Tochtergesellschaft) einschließlich der Verbindlichkeiten im Rahmen der in § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Umwandlungsgesetzes angeordneten Gesamtrechtsnachfolge auf die Muttergesellschaft über. "Im Gegenzug" gehen die von ihr gehaltenen Anteile an der Tochtergesellschaft unter (BFH-Urteil vom 5. November 2015 III R 13/13, BFHE 252, 322, BStBl II 2016, 468; s.a. Senatsurteil vom 12. Oktober 2010 I R 64/09, BFHE 231, 522). Somit stellt sich die Aufwärtsverschmelzung aus Sicht der Muttergesellschaft als ein tauschähnlicher Vorgang dar, der einer Veräußerung der Anteile gleichzustellen ist (vgl. Senatsurteil vom 9. Januar 2013 I R 24/12, BFHE 240, 115; BFH-Urteile vom 23. Januar 2002 XI R 48/99, BFHE 198, 124, BStBl II 2002, 875; vom 17. Januar 1969 VI 367/65, BFHE 96, 47, BStBl II 1969, 540).
- 24** 2. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, ob der Einbringende die sich nach der Folgeumwandlung ergebende Unternehmensstruktur auch ohne die vorangegangene Einbringung steuerneutral hätte erreichen können (so aber Stangl in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 22 Rz 53c). Vielmehr ist auch das anhängige Verfahren nicht nach den möglicherweise eintretenden Rechtsfolgen eines gedachten, sondern nach den für den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt einschlägigen Rechtsvorschriften zu entscheiden.
- 25** IV. Die Vorinstanz hat ein abweichendes Rechtsverständnis vertreten. Die Sache ist spruchreif und die Klage abzuweisen. Anhaltspunkte dafür, dass die angefochtenen Bescheide aus anderen Gründen rechtsfehlerhaft sein könnten, sind weder den Feststellungen des FG zu entnehmen noch von dem Kläger benannt worden.
- 26** V. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de