

Urteil vom 09. November 2010, IX R 24/09

Steuerliche Konsequenzen einer nicht verhältnismäßigen Verschmelzung auf Anteilseignerebene - Keine Entstehung von Bezugsrechten infolge einer verschmelzungsdurchführenden Kapitalerhöhung - Folgen einer Kapitalerhöhung zur Durchführung der Verschmelzung

BFH IX. Senat

EStG § 17 Abs 1, EStG § 17 Abs 2, GmbHG §§ 55ff, GmbHG § 55, GmbHG §§ 57cff, GmbHG § 57c, UmwG § 5, UmwG § 55, UmwStG § 11, UmwStG § 12, UmwStG § 13, KapErhStG § 1, KapErhStG § 3, HGB § 266, HGB § 272 Abs 2 Nr 1

vorgehend FG Köln, 25. Mai 2009, Az: 8 K 335/07

Leitsätze

Eine nicht den realen Wertverhältnissen entsprechende Verschmelzung, zu deren Durchführung das Kapital der aufnehmenden Kapitalgesellschaft um den Nominalwert der Anteile der übertragenden Kapitalgesellschaft erhöht wird, kann --anteilig-- zu einer nach § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG steuerbaren verdeckten Einlage des Wirtschaftsguts "Geschäftsanteil" zugunsten neuer, im Zuge der Verschmelzung gewählter Geschäftsanteile führen, wenn die steuerpflichtige natürliche Person sowohl am Übernehmenden wie auch an der Anteilseignerin der übertragenden Kapitalgesellschaft maßgebend beteiligt ist .

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr (2000) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurden.
- 2 Der Kläger war neben K zu 50 % an der M GmbH beteiligt, deren Stammkapital ursprünglich 100.000 DM betragen hatte. Die M GmbH hatte im Jahr 1997 Anteile an der T Computer Systems GmbH (T GmbH; Stammkapital 200.000 DM) von 51 % (Geschäftsanteile von nominell 102.000 DM) und im Jahr 1998 weitere Anteile von 37,5 % (Geschäftsanteile von nominell 75.000 DM) erworben, so dass sie zum 31. Dezember 1998 mit Geschäftsanteilen von 177.000 DM zu 88,5 % an der T GmbH beteiligt war. Mit notariellem Vertrag vom 24. Mai 2000 veräußerte die M GmbH ihre Geschäftsanteile an der T GmbH je zur Hälfte an ihre Gesellschafter. K und der Kläger zahlten für die Geschäftsanteile in Höhe von nominell je 88.500 DM je 40.000 DM. Mit notariellem Vertrag vom 13. Juli 2000 verkaufte der Kläger seine gesamten Geschäftsanteile an der T GmbH für 45.000 € an die in den Niederlanden ansässige International Services ... BV (I BV), deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Kläger ist. In der gleichen Weise veräußerte K seine Anteile an der T GmbH mit notariellen Verträgen vom 13. Juli 2000 an die K Beteiligungs- und Verwaltungsgesellschaft mbH (K GmbH).

3

Die Beteiligungsverhältnisse stellten sich nach diesen Transaktionen wie folgt dar:

M GmbH: K: 50.000 DM = 50 %

Kläger: 50.000 DM = 50 %

T GmbH: K GmbH: 111.500 DM = 55,75 %

I BV: 88.500 DM = 44,25 %.

- 4 Mit einem weiteren notariellen Vertrag vom 13. Juli 2000 wurde die T GmbH auf die M GmbH als aufnehmende Gesellschaft verschmolzen. Gemäß § 2 des Verschmelzungsvertrags übernahm die M GmbH das Gesellschaftsvermögen der T GmbH.

- 5 Zur Durchführung der Verschmelzung enthält § 3 des Verschmelzungsvertrags in seinen Absätzen 4 bis 9 --sinngemäß-- folgende Regelung:
- Zur Vorbereitung der Verschmelzung stellt die T GmbH ihr Stammkapital von 200.000 DM auf 102.260 € um. Der zur Glättung erforderliche Betrag von 1.624 € ist dabei von den Gesellschaftern bar eingezahlt worden. Deren Geschäftsanteile werden nach der Umstellung wie folgt gehalten:
K GmbH 57.010 €
I BV 45.250 €
 - Zur Durchführung der Verschmelzung stellt die M GmbH ihr Stammkapital von 100.000 DM auf 51.740 € um und erhöht sodann das Stammkapital um 102.260 € auf 154.000 €.
- Für Zwecke der Verschmelzung bildet sie aus dem erhöhten Stammkapital zwei weitere Geschäftsanteile in Höhe von 57.010 € und 45.250 €.
- Die M GmbH gewährt den Gesellschaftern der T GmbH für deren untergegangene Geschäftsanteile solche der M GmbH in Höhe von 57.010 € zugunsten der K GmbH und in Höhe von 45.250 € zugunsten der I BV (Umtauschverhältnis Geschäftsanteil T GmbH zu Geschäftsanteil M GmbH damit 1 : 1).
- Nach der Kapitalerhöhung und der Verschmelzung sind an der M GmbH damit folgende Gesellschafter beteiligt:
K: 25.870 € von 154.000 € (= 16,799 %),
Kläger: 25.870 € von 154.000 € (= 16,799 %),
K GmbH: 57.010 € von 154.000 € (= 37,019 %),
I BV: 45.250 € von 154.000 € (=29,383 %).
 - Zwischen den Beteiligten besteht Einigkeit über das Umtauschverhältnis.
- 6 Aufgrund des notariellen Vertrags vom 11. September 2000 übertrug die I BV ihre Anteile an der M GmbH auf die A Beteiligungs- und Verwaltungs-GmbH (alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer: der Kläger).
- 7 Der gemeine Wert der Geschäftsanteile vor der Verschmelzung an der T GmbH betrug 200.000 DM (= Nominalwert) und an der M GmbH 5,5 Mio. DM. Die Konzernbetriebsprüfung vertrat im Rahmen einer durchgeführten Außenprüfung die Auffassung, dass bei der M GmbH aus der Kapitalerhöhung in Vorbereitung der nicht verhältnismäßigen Verschmelzung Anwartschaften (Bezugsrechte) auf eine Beteiligung an der M GmbH entstanden seien. Soweit die I BV (und die K GmbH) Anteile an der M GmbH erhalten hatten, die wertmäßig den untergegangenen Anteilen an der T GmbH entsprachen, habe sie die Anteile entgeltlich als Gegenleistung für die untergegangenen Anteile an der T GmbH erhalten. Soweit sie Anteile über den Wert der untergegangenen Anteile an der T GmbH hinaus empfangen habe, habe sie diese Anteile unentgeltlich durch Zuwendung des Bezugsrechts seitens des Klägers im Rahmen einer verdeckten Einlage erhalten. Nur soweit der Anteilstausch als entgeltliches Geschäft anzusehen sei, führe er nach § 13 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes 1995 (UmwStG 1995) nicht zur Aufdeckung der stillen Reserven. Soweit die Anteile aufgrund des unentgeltlich zugewandten Bezugsrechts entstanden seien, erfülle der Kläger den Tatbestand des § 17 Abs. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres (EStG).
- 8 Im Rahmen einer weiteren Außenprüfung des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) wurde --die Ergebnisse der Prüfung durch die Konzernbetriebsprüfung umsetzend-- der Veräußerungsgewinn des Klägers ermittelt. Diesem hätten als Anteilseigner der M GmbH Bezugsrechte an den durch Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln entstehenden neuen Anteilen zugestanden. Entsprechend den Wertverhältnissen der Anteile an der M GmbH einerseits und an der T GmbH andererseits hätte die Verschmelzung zu folgenden Beteiligungsverhältnissen führen müssen:
- Kläger: Beteiligung am Stammkapital: 144.737 DM = 48,2456 % des Stammkapitals der M GmbH in Höhe von 5,7 Mio. DM (nämlich: 5,5 Mio. DM als Wert der M GmbH plus 200.000 DM als Wert der T GmbH), = 2,75 Mio. DM, entspricht einem Wert vor Verschmelzung in Höhe von 50 % von 5,5 Mio. DM,
- I BV: Beteiligung am Stammkapital: 4.658 DM = 1,5526 % des Stammkapitals der M GmbH in Höhe von 5,7 Mio. DM, = 88.500 DM, entspricht einem Wert vor Verschmelzung in Höhe von 44,25 % von 200.000 DM.

Tatsächlich sei mit der Verschmelzung und dem Anteilstausch zum Nominalwert 1: 1 folgende Anteilsverschiebung eingetreten:

Kläger: Stammkapital: 50.000 DM = 16,799 % von 5, 7 Mio. DM = 957.543 DM. **Wertmäßiger Verlust durch Verschmelzung: 1.792.457 DM.**

I BV: Stammkapital: 88.500 DM = 29,383 % von 5,7 Mio. DM = 1.674.831 DM. **Wertmäßiger Gewinn durch Verschmelzung: 1.586.331 DM.**

- 9 Nach Auffassung des FA liege, soweit das Stammkapital in Höhe von 4.658 DM betroffen sei, ein nicht zur Aufdeckung der stillen Reserven führender Anteilstausch vor. Hinsichtlich der unentgeltlichen Zuwendung liege eine verdeckte Einlage vor, die nach § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG zu versteuern sei. Durch den Verzicht auf die Anteilsverteilung entsprechend den Unternehmenswerten führe der Kläger das Bezugsrecht unentgeltlich der I BV zu. Der Gewinn ergebe sich aus dem Unterschied zwischen dem Einlagewert von 1.586.331 DM und Anschaffungskosten in Höhe von 28.842 DM (Gewinn also 1.557.489 DM).
- 10 Dementsprechend erließ das FA einen gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, in dem es den Veräußerungsgewinn von 459.200 DM um 1.557.489 DM auf 2.016.689 DM erhöhte und die Einkommensteuer auf 540.086,31 € festsetzte.
- 11 Der hiergegen gerichtete, mit einem Gutachten begründete Einspruch der Kläger blieb ohne Erfolg. Auch ihre Klage wies das Finanzgericht (FG) als im Wesentlichen unbegründet ab. In seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1459 veröffentlichten Urteil folgte das FG dem FA im Hinblick auf die verdeckte Einlage der Bezugsrechte, die sich hier jedenfalls aus § 57j des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) ergäben (Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln). Es ermittelte aber die Anschaffungskosten nach § 3 des Kapitalerhöhungssteuergesetzes (KapErhStG) abweichend vom FA: ursprüngliche Anschaffungskosten des Klägers (50.597 DM) ./ . Kapital des Klägers mit Ausübung seines Bezugsrechts (134.423 DM) x Wert des Bezugsrechts, das der Kläger übertragen hat (83.826 DM) = 31.552 DM.
- 12 Ferner seien die Gutachterkosten (56.265 DM = 28.768 €) als Veräußerungskosten zu berücksichtigen, so dass sich der Veräußerungsgewinn des Klägers als Differenz des gemeinen Werts der Geschäftsanteile von 1.586.331 DM sowie der Anschaffungskosten von 31.552 DM und der Veräußerungskosten von 56.265 DM in Höhe von 1.498.514 DM darstelle.
- 13 Hiergegen richtet sich die Revision der Kläger, die sie auf Verletzung von § 17 EStG stützen. Die verdeckte Einlage eines Bezugs- oder Anwartschaftsrechts komme nicht in Betracht, weil ein solches Recht in der Person des Klägers nicht entstanden sei. Dem Gesellschafter einer GmbH stehe anders als dem Aktionär kein gesetzlich verbürgtes Bezugsrecht zu. Ein solches Recht sei auch der Satzung der M GmbH nicht zu entnehmen. Auch aufgrund des Verschmelzungsvertrags habe der Kläger keine Bezugsberechtigung erlangt. Ebenso wenig ergebe sich eine Anwartschaft auf Teilnahme an der Kapitalerhöhung aus dem Grundsatz der Gleichbehandlung aller Gesellschafter schon deshalb nicht, weil es im Streitfall denklogisch nur eine einstimmige Entscheidung gegeben haben könne.
- 14 Die Kläger beantragen,

das angefochtene Urteil und den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 27. Januar 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10. Januar 2007 aufzuheben und die Einkommensteuer unter Berücksichtigung eines um 1.498.514 DM geminderten Veräußerungsgewinns neu festzusetzen.
- 15 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 16 Die Revision ist unbegründet und gemäß § 126 Abs. 2, Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 17 1. Das FG hat im Ergebnis zutreffend einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 1.498.514 DM der Besteuerung nach § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG unterworfen.

- 18** a) Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb unter weiteren, hier nicht problematischen Voraussetzungen, auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wobei nach § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG die verdeckte Einlage von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft der Veräußerung von Anteilen gleich steht. Zu den Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gehören gemäß § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG neben Anteilen an einer GmbH auch Anwartschaften auf solche Beteiligungen. Anwartschaften in diesem Sinne sind --im hier gegebenen Kontext-- Bezugsrechte, die aufgrund einer Kapitalerhöhung entstehen können (vgl. dazu eingehend Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21. September 2004 IX R 36/01, BFHE 207, 543, BStBl II 2006, 12, m.w.N.). Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Sinne dieser Vorschrift sind auch abspaltbare Teile des Wirtschaftsguts "Geschäftsanteil" (s. dazu eingehend BFH-Urteil vom 21. Januar 1999 IV R 27/97, BFHE 188, 27, BStBl II 1999, 638, unter II. 2.).
- 19** Entgegen der Auffassung von FG und FA sind in der Person des Klägers zwar keine Bezugsrechte entstanden, die er als Anwartschaften auf eine GmbH-Beteiligung in die I BV verdeckt hätte einlegen können (s. unter b). Verdeckt eingelegt hat er aber Teilsubstanz seiner Geschäftsanteile an der M GmbH in die von ihm beherrschte I BV (s. unter b).
- 20** b) Wird das Kapital der aufnehmenden Kapitalgesellschaft --wie hier nach § 3 des Verschmelzungsvertrags-- zur Durchführung der Verschmelzung gemäß § 55 Abs. 1 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) erhöht, so entstehen keine Bezugsrechte. Denn eine Kapitalerhöhung nach § 55 UmwG zur Durchführung der Verschmelzung ist nur zulässig, soweit neue Anteile benötigt werden, um sie den Anteilsinhabern des übertragenden Rechtsträgers zu gewähren. Der verschmelzungsdurchführenden Kapitalerhöhung ist mithin ein Bezugsrechtsausschluss immanent (vgl. § 69 Abs. 1 UmwG i.V.m. § 186 des Aktiengesetzes --AktG--; einhellige Auffassung, vgl. Winter in Lutter, Umwandlungsgesetz, 4. Aufl. 2009, § 55 Rz 25; Reichert in Semler/Stengel, Umwandlungsgesetz, 2. Aufl., § 55 Rz 20; Mayer in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 55 UmwG Rz 51).
- 21** aa) Der Verweis des FG auf § 57j GmbHG führt zu keinem gegenteiligen Ergebnis. Danach stehen die neuen Geschäftsanteile den Gesellschaftern --ipso iure-- im Verhältnis ihrer bisherigen Geschäftsanteile zu (vgl. dazu Lutter in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 17. Aufl., § 57j Rz 1). Zwar schließt § 55 Abs. 1 UmwG die Anwendbarkeit dieser Vorschrift nicht ausdrücklich aus. Sie gilt nach § 57c Abs. 4 GmbHG aber nur bei Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln. Wenn dort im Rahmen eines Umbuchungsvorgangs offene Rücklagen in gezeichnetes Kapital umgewandelt werden, sich also nicht die Höhe, sondern nur die Zusammensetzung des Eigenkapitals ändert (vgl. dazu BFH-Urteil vom 25. Februar 2009 IX R 26/08, BFHE 224, 504, BStBl II 2009, 658, m.w.N.), so ist die Situation bei der Kapitalerhöhung zur Durchführung der Verschmelzung eine völlig andere: Das Kapital des übernehmenden Rechtsträgers wird durch Einlage (§ 56 Abs. 1 GmbHG) des gesamten Vermögens des übertragenden Rechtsträgers tatsächlich erhöht (vgl. dazu Stratz in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 5. Aufl., § 55 UmwG Rz 3; Winter in Lutter, a.a.O., § 55 Rz 2).
- 22** bb) Eine Anwartschaft auf die durch Kapitalerhöhung entstehenden Geschäftsanteile (§ 57h Abs. 1 GmbHG) ergibt sich auch nicht aus einer Art "wirtschaftlichem" Bezugsrecht. Wenn der BFH eine derartige Anwartschaft in seinem Urteil vom 8. April 1992 I R 128/88 (BFHE 167, 424, BStBl II 1992, 761) erwogen hat, so in einem Fall, in dem der Berechtigte über sein Bezugsrecht jedenfalls wirtschaftlich (durch Teilnahme am Kapitalerhöhungsbeschluss, durch Verzicht oder durch Übertragung) zugunsten eines anderen verfügt hat. So verhält es sich aber bei einer Kapitalerhöhung zur Durchführung der Verschmelzung gerade nicht. Hier ist ein Bezugsrecht der Gesellschafter der aufnehmenden Gesellschaft kraft Gesetzes von vornherein ausgeschlossen (§ 69 Abs. 1 UmwG, § 186 AktG), so dass Überlegungen, der Gesellschafter des aufnehmenden Rechtsträgers könne z.B. durch seine Teilnahme am Verschmelzungsbeschluss über eine Anwartschaft verfügt haben, nicht weiter führen.
- 23** c) Der Kläger hat jedoch Anteile i.S. von § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG in die I BV (anteilig) verdeckt eingelegt, indem er entscheidend bei einer Kapitalerhöhung zur Durchführung einer nicht verhältnismäßigen Verschmelzung mitwirkte und damit erreicht hat, dass von seinen Geschäftsanteilen an der aufnehmenden M GmbH Substanz auf die neuen Anteile der I BV an der M GmbH übergegangen ist.
- 24** aa) Bei einer nicht verhältnismäßigen Verschmelzung kommt es zunächst zu einem Wertetransfer. Werden die Beteiligten des Verschmelzungsvertrags zwar regelmäßig ein angemessenes Umtauschverhältnis (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 UmwG) entsprechend der Relation der Unternehmenswerte zueinander (einschließlich der stillen Reserven) zugrunde legen (vgl. eingehend dazu Lutter/Drygala in Lutter, a.a.O., § 5 Rz 20 ff., m.w.N.) und auf diese Weise die notwendige Kapitalerhöhung nach § 55 UmwG berechnen (s. Stratz in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O., § 55 UmwG Rz 14 ff.), so ist zivilrechtlich auch eine nicht verhältnismäßige Verschmelzung ebenso wie eine nicht

verhältnismäßige Spaltung (§ 128 UmwG) zulässig, wenn --wie im Streitfall-- alle Anteilhaber aller beteiligten Rechtsträger zustimmen (Stratz in Schmitt/Hörtnagl/ Stratz, a.a.O., § 5 UmwG Rz 8; Lutter/Drygala in Lutter, a.a.O., § 5 Rz 20).

- 25** Folge einer nicht verhältnismäßigen Verschmelzung ist eine Wertverschiebung (vgl. zur Problematik eingehend Füger/Rieger, Verdeckte Einlage und verdeckte Gewinnausschüttung bei Umwandlungen - ein Problemabriss anhand typischer Fälle, in Festschrift für Widmann, S. 287 ff.). Im Streitfall ist der gemeine Wert des Geschäftsanteils der I BV an der M GmbH, den sie im Zuge der Verschmelzung erhielt, höher als der Wert ihres im Rahmen der Verschmelzung untergehenden ursprünglichen Anteils an der T GmbH, der übertragenden Körperschaft. Entsprechend verminderte sich der gemeine Wert des Geschäftsanteils des Klägers an der M GmbH als Anteilseigner der übernehmenden Körperschaft. Da der Kläger gleichzeitig sämtliche Anteile an der I BV hielt, erhöhte sich zugleich die wertmäßige Substanz seiner Anteile an der I BV. Grund für diesen Wertetransfer von den ursprünglichen Geschäftsanteilen an der übernehmenden Körperschaft hin zu den durch Kapitalerhöhung entstehenden, den Gesellschaftern der übertragenden Körperschaft gewährten neuen Anteilen ist die Kapitalerhöhung zur Durchführung der Verschmelzung auf Grundlage der Nominalwertrelation.
- 26** bb) Die hierin liegende Wertverschiebung führt zu einer anteiligen verdeckten Einlage des Wirtschaftsguts "Geschäftsanteil" und damit zu einem nach § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG steuerbaren Vorgang.
- 27** Eine verdeckte Einlage ist --im Gegensatz zur offenen Einlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten-- die Zuwendung eines einlagefähigen Vermögensvorteils seitens eines Anteilseigners oder einer ihm nahe stehenden Person an seine Kapitalgesellschaft ohne wertadäquate Gegenleistung, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat (BFH-Urteil vom 14. Juli 2009 IX R 6/09, BFH/NV 2010, 397; vgl. auch BFH-Beschlüsse vom 26. Oktober 1987 GrS 2/86, BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348, und vom 9. Juni 1997 GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl II 1998, 307).
- 28** Im Schrifttum wird in Fallkonstellationen wie im Streitfall eine steuerbare verdeckte Einlage eines "vermögenswerten Vorteils" bejaht (Füger/Rieger, a.a.O., S. 312; Rödder in Rödder/ Herlinghaus/van Lishaut, Umwandlungssteuergesetz, § 12 Rz 47, S. 649). Dem pflichtet der Senat aus folgenden Erwägungen bei:
- 29** (1) Zwar können auch Werte Vermögensgegenstände sein (§ 266 Abs. 2 A.I.1. des Handelsgesetzbuches --HGB--). Ob damit "Werte" in jedem Fall auch Wirtschaftsgüter bilden können, kann dahinstehen. Denn das Wirtschaftsgut, um das es hier geht, ist allein der Geschäftsanteil. Dessen Wert ist grundsätzlich kein selbständiges, von ihm absonderndes Wirtschaftsgut, sondern lediglich seine Eigenschaft.
- 30** (2) Indes geht es bei einer Kapitalerhöhung zur Durchführung einer nicht verhältnismäßigen Verschmelzung nicht allein um einen Wertetransfer. Vielmehr führt die Kapitalerhöhung zur Durchführung der Verschmelzung (§ 55 UmwG) wie jede Kapitalerhöhung zu einer Abspaltung der durch den alten Geschäftsanteil verkörperten Substanz und damit zur Abspaltung eines Teils des "Geschäftsanteils" i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG (vgl. zur Substanzabspaltung BFH-Urteile in BFHE 188, 27, BStBl II 1999, 638; vom 22. Mai 2003 IX R 9/00, BFHE 202, 309, BStBl II 2003, 712 --zur Kapitalerhöhung gegen Einlage--, und BFH-Urteil in BFHE 224, 504, BStBl II 2009, 658 - zur Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln). Dieser Anteil an einem selbständigen Geschäftsanteil ist steuerrechtlich --wiederum als Geschäftsanteil-- ein Wirtschaftsgut, und zwar unabhängig davon, ob er zivilrechtlich wirksam von dem jeweiligen Geschäftsanteil abgetrennt wurde (BFH-Urteil vom 6. Oktober 2009 IX R 14/08, BFHE 228, 10, BStBl II 2010, 460). Mit der Substanz werden im Zuge der Kapitalerhöhung mithin nicht nur Werte verschoben, sondern darüber hinaus die am Vermögen, am Gewinn und an den stillen Reserven beteiligten Anteilsrechte vermehrt. Auch die Mitgliedschaftsrechte gehen anteilsgemäß über (s. das BFH-Urteil in BFHE 188, 27, BStBl II 1999, 638).
- 31** Die solcherart vom (alten) Geschäftsanteil an der übernehmenden Kapitalgesellschaft abgespaltene Substanz geht nun nicht über ein Bezugsrecht auf den neuen Geschäftsanteil des bislang an der übertragenden Kapitalgesellschaft und infolge der Verschmelzung an der übernehmenden Kapitalgesellschaft beteiligten Anteilseigners über. Vielmehr verschiebt sich die Substanz direkt vom alten Geschäftsanteil hin zum durch die Verschmelzung geschaffenen neuen Geschäftsanteil. Damit legt der Anteilseigner (hier der Kläger) durch Mitwirken an der nicht verhältnismäßigen Verschmelzung (vgl. zur Einlagehandlung bereits oben unter c) Einleitungssatz) einen Teil seines Geschäftsanteils an der übernehmenden Kapitalgesellschaft in die bisher an der übertragenden Kapitalgesellschaft beteiligte und mittels Verschmelzung nun an der übernehmenden Kapitalgesellschaft beteiligten Kapitalgesellschaft ein.
- 32** (3) Das im Substanztransfer liegende Übertragen des Geschäftsanteils hat seine Ursache (anteilig) ersichtlich im

Gesellschaftsverhältnis, denn der Kläger ist allein an der I BV beteiligt. Auch wenn die Wirtschaftsgüter der übertragenden Körperschaft --wie hier-- mit dem Buchwert angesetzt werden (§§ 12, 11 UmwStG 1995, vgl. auch § 11 Abs. 2, § 12 Abs. 1 UmwStG 2006), hätten einander Fremde auf einer wertadäquaten Kapitalerhöhung bestanden und den Verlust von Anteilssubstanz ihrer (alten) Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft nicht gebilligt. In einem solchen Fall hätte die dadurch entstehende Differenz zwischen dem Nominalbetrag der Kapitalerhöhung (die im Streitfall niedriger ausfällt als die übernommenen Aktiven und Passiven) und dem Nettovermögen des übertragenden Rechtsträgers nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB in die Kapitalrücklage eingestellt werden müssen (vgl. Mayer in Widmann/Mayer, a.a.O., § 55 Rz 36; Winter in Lutter, a.a.O., § 55 Rz 7). Wenn stattdessen eine Nominalwertrelation gewählt wird, geschieht dies, um die wertmäßige Substanz des neuen Anteils --sozusagen als Reflex der Verschmelzung-- causa societatis ohne wertentsprechende Gegenleistung zu erhöhen und der I BV auf diese Weise einen Anteil an einem Vermögensgegenstand zuzuwenden. Diese verdeckte Einlage ist nach § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG steuerbar. Im Übrigen --also soweit die Übertragung der Wertrelation entspricht-- liegt demgegenüber keine verdeckte Einlage vor. Es gilt insofern § 13 Abs. 1 UmwStG 1995.

- 33** Wenn der BFH in der disquotalen Einlage keine Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuergesetzes sieht (BFH-Urteil vom 9. Dezember 2009 II R 28/08, BFHE 228, 169, BStBl II 2010, 566), so hat dies für die ertragsteuerrechtliche Beurteilung keine Bedeutung.
- 34** 2. Nach diesen Maßstäben hatte der Kläger zwar kein Bezugsrecht, wohl aber den "Geschäftsanteil an der M GmbH" anteilig verdeckt in die I BV eingelegt. Deshalb stellt sich die Vorentscheidung im Ergebnis als richtig dar (§ 126 Abs. 4 FGO).
- 35** a) Auch für diesen direkten Übergang des Geschäftsanteils gilt, dass der Kläger Anteilssubstanz im gemeinen Wert von 1.586.331 DM abgespalten und verdeckt eingelegt hat, indem er zusammen mit den anderen Beteiligten die Kapitalerhöhung der aufnehmenden Kapitalgesellschaft M GmbH zur Durchführung der Verschmelzung nach der Nominalwertrelation beschloss. In dieser Höhe hat er damit Vermögenssubstanz auf die I BV ohne Gegenleistung in Gestalt von Gesellschaftsrechten übertragen.
- 36** b) Das FG hat den Gewinn ermittelt, indem es dem gemeinen Wert der abgespaltenen Anteilssubstanz (§ 17 Abs. 2 Satz 2 EStG) den Anschaffungs- und Veräußerungskosten (§ 17 Abs. 2 Satz 1 EStG) gegenübergestellt hat. Hierbei hat es die Anschaffungskosten nach § 3 KapErhStG zwar nach seiner Auffassung folgerichtig (vgl. oben 1. b aa), indes unrichtig ermittelt. Denn das Kapitalerhöhungssteuergesetz gilt, wie sich aus § 1 KapErhStG erschließt, nur bei Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln (vgl. Blümich/Broer, KapErhStG Vorb. Rz 7). Bei Kapitalerhöhungen gegen Einlage gilt die Gesamtwertmethode (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil in BFHE 188, 27, BStBl II 1999, 638), denn im Streitfall ist § 20 Abs. 4 a Satz 4 EStG (noch) nicht anwendbar (vgl. dazu Meilicke, Der Betrieb 2009, 476 ff.). Indessen folgt für die Kläger aus diesem Rechtsfehler kein Nachteil, so dass er sie nicht in ihren Rechten verletzt. Denn die vom FG in Bezug genommene Berechnung der Anschaffungskosten durch die Außenprüfung nach Maßgabe der Gesamtwertmethode --so versteht der Senat dieses Rechenwerk-- führte zu geringeren Anschaffungskosten und damit zu einem höheren Gewinn.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de