

BFH: Steuerliche Konsequenzen einer nicht verhältnismäßigen Verschmelzung auf Anteilseignerebene

Eine nicht verhältnismäßige Verschmelzung kann zu einer steuerbaren verdeckten Einlage (§ 17 Abs. 1 Satz 2 EStG) des Wirtschaftsguts Geschäftsanteil zugunsten neuer, im Zuge der Verschmelzung gewährter Geschäftsanteile führen. Vorausgesetzt, die steuerpflichtige natürliche Person ist sowohl an der übernehmenden wie auch an der Anteilseignerin der übertragenden Kapitalgesellschaft maßgebend beteiligt.

Sachverhalt

Der Kläger und Revisionskläger war neben K zu 50 % an der M GmbH beteiligt. Darüber hinaus waren der Kläger und K an der T GmbH beteiligt und veräußerten diese Anteile in 2000 an die in den Niederlanden ansässige I BV, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Kläger ist, und an die K GmbH. Ebenfalls in 2000 wurde die T GmbH auf die M GmbH als aufnehmende Gesellschaft verschmolzen. Zur Durchführung der Verschmelzung erhöhte die M GmbH ihr Stammkapital um den Nominalwert des Stammkapitals der T GmbH. Die M GmbH gewährte den Gesellschaftern der T GmbH für deren untergegangene Geschäftsanteile solche der M GmbH.

Die Konzernbetriebsprüfung vertrat 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 hat, 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 UmwStG 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 EStG. Die Ergebnisse der Betriebsprüfung umsetzend ermittelte das Finanzamt einen Veräußerungsgewinn des Klägers. Der hiergegen gerichtete Einspruch des Klägers blieb ohne Erfolg. Auch seine Klage wies das FG ab.

Entscheidung

Das FG hat im Ergebnis zutreffend einen Veräußerungsgewinn der Besteuerung nach § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG unterworfen. Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb 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 gem. § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG neben Anteilen an einer GmbH auch Anwartschaften auf solche Beteiligungen. Anwartschaften in diesem Sinne sind u.a. Bezugsrechte, die aufgrund einer Kapitalerhöhung entstehen können.

Entgegen der Auffassung von FG und Finanzamt 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. Verdeckt eingelegt hat er aber Teilsubstanz seiner Geschäftsanteile an der M GmbH in die von ihm beherrschte I BV. Wird das Kapital der aufnehmenden Kapitalgesellschaft zur Durchführung der Verschmelzung erhöht (§ 55 Abs. 1 UmwG), 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.

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. 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. 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.

Betroffene Norm

§ 17 Abs. 1 Satz 2 EStG, § 13 Abs. 1 UmwStG 1995
Streitjahr 2000

Vorinstanz

[Finanzgericht Köln](#), Urteil vom 26.05.2009, 8 K 335/07, EFG 2009, S. 1459

Fundstelle

BFH, Urteil vom 09.11.2010, [IX R 24/09](#), BStBl II 2011 S. 799

[Englische Zusammenfassung](#)

www.deloitte-tax-news.de

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.

