

BFH: Besteuerung des Einbringungsgewinns II

Der Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine OHG, bei dem die Anteile zu Buch- bzw. zu Zwischenwerten angesetzt werden, ist als Veräußerung anzusehen und löst innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist nach einem Anteilstausch einen zu versteuernden Einbringungsgewinn II aus.

Sachverhalt

Strittig war, ob die einem qualifizierten Anteilstausch nachfolgende formwechselnde Umwandlung der übernehmenden Gesellschaft einen Einbringungsgewinn II auslöst.

Die Klägerin war Alleingesellschafterin der C-GmbH, D Alleingesellschafter einer spanischen Kapitalgesellschaft (B-SLU). Beide kamen überein, ihre jeweiligen Beteiligungen in einer gemeinsamen Holdinggesellschaft zusammenzuführen. Zu diesem Zweck brachten sie ihre Geschäftsanteile gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in 2007 in die B-GmbH ein (qualifizierter Anteilstausch). Steuerlich setzte diese die eingebrachten Geschäftsanteile nach § 21 Abs. 1 S. 2 UmwStG mit einem Wert an, der unterhalb des gemeinen Werts lag.

In 2008 wurde die B-GmbH in die B-OHG formwechselnd umgewandelt. Steuerlich wurde der Formwechsel zu Buchwerten vollzogen (§ 9 i. V. m. § 3 ff. UmwStG).

Entscheidung

Nach der Rechtsauffassung des BFH ist der Formwechsel als einen Einbringungsgewinn II auslösende Veräußerung i. S. d. § 22 Abs. 2 S. 1 UmwStG zu qualifizieren.

Gesetzliche Grundlage

Soweit im Rahmen eines Anteilstauschs i.S. des § 21 Abs. 1 UmwStG unter dem gemeinen Wert eingebrachte Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt durch die übernehmende Gesellschaft veräußert werden und der Einbringende keine durch § 8b Abs. 2 KStG begünstigte Person ist, ist der Gewinn aus der Einbringung im Wirtschaftsjahr der Einbringung rückwirkend als Gewinn des Einbringenden aus der Veräußerung von Anteilen gemäß § 22 Abs. 2 S. 1 UmwStG zu versteuern (Einbringungsgewinn II).

Formwechsel ist Veräußerung i.S. des § 22 Abs. 2 UmwStG

Unter einer Veräußerung i.S. des § 22 Abs. 2 UmwStG ist grundsätzlich die Übertragung von Gesellschaftsanteilen auf einen anderen Rechtsträger zu verstehen, so der BFH. Wie der BFH weiter ausführt, sind tauschähnliche Vorgänge einer Veräußerung des von § 22 Abs. 2 S. 1 UmwStG 2006 angesprochenen eingebrachten Anteils gleichzustellen (vgl. BFH-Urteil vom 24.01.2018, I R 48/15).

Aus diesem Grund hat der BFH bereits die Aufwärtsverschmelzung einer Tochter- auf die Muttergesellschaft aus Sicht der Muttergesellschaft als Veräußerung qualifiziert, obgleich diese im Gegenzug für das erhaltene Vermögen (der Tochtergesellschaft) keine unmittelbare Gegenleistung an die "untergehende" Tochtergesellschaft gewährt, aber in einer dem Tausch ähnlichen Weise mit dem Untergang ihrer bisherigen Beteiligung an der Tochtergesellschaft einen "Preis" gezahlt hat (vgl. BFH-Urteil vom 24.01.2018, I R 48/15). Die Qualifikation einer Sacheinbringung gegen Gewährung von Rechten an der aufnehmenden Kapitalgesellschaft als tauschähnlicher Vorgang beruht auf ähnlichen Wertungen. Auch hier tritt an die Stelle einer im Gegenzug für das erhaltene Vermögen "vollwertigen" Gegenleistung durch die Kapitalgesellschaft die "bloße" Einräumung einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung an der Kapitalgesellschaft, deren Vermögen durch den Wert der eingebrachten Gegenstände erhöht wurde (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 23.01.1986, IV R 335/84). Vielfach hat der BFH auch sonstige Umwandlungen, insbesondere den Formwechsel, als tauschähnlich und damit als Veräußerungsvorgänge qualifiziert (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 23.01.2002, XI R 48/99).

Nach diesen Grundsätzen stellt der Formwechsel als tauschähnlicher Vorgang eine Veräußerung des eingebrachten Anteils an der C-GmbH durch die B-GmbH dar.

Denn dieser Anteil geht aus steuerrechtlicher Sicht zusammen mit dem sonstigen Vermögen der B-GmbH auf die B-OHG, mittelbar auf deren Gesellschafter, und damit auf andere Rechtsträger über. Als "Gegenleistung" verlieren dessen Gesellschafter zugleich ihre bisherige Beteiligung an der B-GmbH (gleicher Auffassung z.B. BMF-Schreiben vom 11.11.2011, Rz. 22.07 i.V.m. Rz. 00.02).

Wie der BFH ausführt, bedingt die geforderte, aber auch ausreichende "Ähnlichkeit" mit einem Tausch, dass die Transaktion nicht sämtliche Merkmale eines "vollwertigen" Austauschs von Leistung und Gegenleistung bei beiden Transaktionsbeteiligten aufweisen muss. Insoweit ist es nach der Auffassung des BFH im Streitfall für die Annahme eines tauschähnlichen Geschäfts nicht schädlich, dass der Formwechsel aus der Sicht der B-GmbH "lediglich" zu einer Übertragung von Vermögen (auf die B-OHG und mittelbar deren Gesellschafter) und aus Sicht des Empfängers dieses Vermögens zu einem Vermögenserwerb und zugleich zu einer "Leistung" in Gestalt des Verlusts der bisherigen Kapitalgesellschaftsbeteiligung kommt.

Keine teleologische Reduktion des § 22 Abs. 2 S. 1 UmwStG

Mit § 22 Abs. 2 UmwStG soll sichergestellt werden, dass die im Zeitpunkt des Anteilstauschs in den eingebrachten Kapitalgesellschaftsanteilen ruhenden steuerverstrickten stillen Reserven, bei einer binnen sieben Jahren erfolgten Veräußerung durch die übernehmende Gesellschaft der Besteuerung unterliegen (vgl. BFH-Urteil vom 11.07.2019, I R 13/18).

Im Streitfall kommt es im Zuge des Formwechsels zu einem Transfer stiller Reserven zwischen der Klägerin und dem Mitgesellschafter D. Denn zunächst standen die stillen Reserven in den Anteilen an der B-SLU und der C-GmbH den jeweiligen Anteilsinhabern jeweils "exklusiv" zu (zur Subjektbindung der stillen Reserven vgl. BFH-Urteil vom 30.05.2018, I R 31/16). Nach dem Anteilstausch waren die Klägerin und der Mitgesellschafter D an der B-GmbH beteiligt und damit wechselseitig auch an den stillen Reserven der nunmehr zum Betriebsvermögen dieser GmbH gehörenden Anteile an der B-SLU und der C-GmbH. Nach Vollzug des Formwechsels blieb diese wechselseitige "Beteiligung" an den stillen Reserven des jeweils anderen Gesellschafters erhalten. Ein Erfordernis für eine teleologische Reduktion des § 22 Abs. 2 UmwStG sieht der BFH jedoch nur, wenn es zu keinem solchen interpersonellen Transfer von stillen Reserven (wie z.B. bei Einpersonengesellschaften) kommt.

Betroffene Normen

§ 22 Abs. 2 S. 1 UmwStG, § 21 Abs. 1 S. 2 UmwStG

Streitjahr 2007

Anmerkungen

Die Revision ist u.a. im Hinblick darauf zugelassen worden, dass in Teilen der Literatur die Annahme einer Veräußerung im Sinn von § 22 Abs. 1 S. 1 UmwStG bei Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft umstritten ist. Diese für die Praxis wichtige Fragestellung klärt der BFH jetzt dahingehend, dass die einem qualifizierten Anteilstausch nachfolgende formwechselnde Umwandlung der übernehmenden Gesellschaft als tauschähnlicher Vorgang eine Veräußerung darstellt und damit einen Einbringungsgewinn II auslösen kann. Zumindest sieht der BFH dies für den Fall eines interpersonellen Transfers von stillen Reserven so und bestätigt insoweit die Auffassung der Finanzverwaltung (siehe BMF-Schreiben vom 11.11.2011, Rz. 22.07). Interessant ist, dass der BFH eine teleologische Reduktion des § 22 Abs. 2 S. 1 UmwStG im Falle einer sogenannten Einpersonengesellschaft, bei der es nicht zu einem interpersonellen Transfer von stillen Reserven kommt, für denkbar hält.

Vorinstanz

Hessisches Finanzgericht, 10.07.2018, 2 K 406/16

Fundstelle

BFH, Urteil vom 18.11.2020, [I R 25/18](#), BStBl. II 2021, S.732

Inhaltsgleich:

BFH, Urteil vom 18.11.2020, [I R 24/18](#), nicht zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt

BFH, Urteil vom 11.07.2019, I R 13/18, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 30.05.2018, I R 31/16, BStBl. II 2019, 136, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 24.01.2018, I R 48/15, BStBl. II 2019, S. 45, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 23.01.1986, IV R 335/84, BStBl. II 1986, S. 623

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.