

# BFH zur rückwirkenden Besteuerung bei einer Aufwärtsverschmelzung nach einem qualifizierten Anteilstausch

03.09.2018

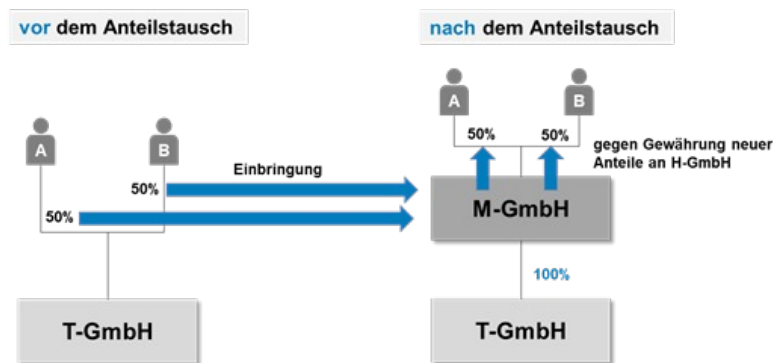
Steuerrecht

## BFH zur rückwirkenden Besteuerung bei einer Aufwärtsverschmelzung nach einem qualifizierten Anteilstausch

Die Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten kann steuerneutral ohne Aufdeckung stiller Reserven erfolgen, wenn die übernehmende Kapitalgesellschaft nach der Einbringung auf Grund ihrer Beteiligung einschließlich der eingebrachten Anteile nachweisbar unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der erworbenen Gesellschaft hat. Hierbei handelt es sich um einen qualifizierten Anteilstausch nach § 21 UmwStG.

### Qualifizierter Anteilstausch bei Einbringung von zwei 50%-Beteiligungen

Mit seinem Urteil vom 24.1.2018 (I R 48/15) stellt der BFH klar, dass ein qualifizierter Anteilstausch auch vorliegt, wenn die die übernehmende Gesellschaft vor der Einbringung keine Anteile an der erworbenen Gesellschaft inne hatte bzw. wenn jeweils hälftige Beteiligungen - nicht aber eine einheitliche Mehrheitsbeteiligung - eingebracht wurden. Erforderlich sei lediglich, dass die übernehmende Gesellschaft nach der Einbringung - und damit unter Berücksichtigung sämtlicher eingebrachter Anteile - insgesamt die Stimmrechtsmehrheit hat. Damit lag im Streitfall, indem zwei natürliche Personen jeweils ihren 50%-Anteil an einer T-GmbH in eine andere M-GmbH eingebracht haben, ein qualifizierter Anteilstausch vor.



### Einbringungsgewinn II bei Veräußerungen innerhalb der Siebenjahresfrist

Vorteil dieser neuen Struktur ist, dass die M-GmbH die Anteile an der T-GmbH nach § 8b KStG grundsätzlich im Ergebnis zu 95% steuerfrei verkaufen könnte.

Allerdings ist dieses steuerliche Ergebnis in den Fällen des steuerneutralen Anteilstauschs erst nach Ablauf von sieben Jahren nach der Einbringung vollumfänglich möglich, soweit es sich bei den Einbringenden um natürliche Personen handelt. Bei einer Veräußerung der eingebrachten Anteile an der T-GmbH durch die M-GmbH im Siebenjahreszeitraum wäre ein sog. Einbringungsgewinn II von den einbringenden natürlichen Personen A und B unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens zu versteuern. Während damit der Einbringungsgewinn II zu 60% steuerpflichtig wäre und von den einbringenden natürlichen Personen A und B zu versteuern wäre, unterläge nur der nach Abzug des Einbringungsgewinns II verbleibende tatsächlich erzielte Veräußerungsgewinn auf Ebene der M-GmbH der 95%-igen Steuerfreiheit.

Der Einbringungsgewinn II besteht dabei im Ergebnis aus den im Einbringungszeitpunkt nicht besteuerten stillen Reserven der eingebrachten Anteile an der T-GmbH, die zudem noch um jeweils ein Siebtel für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Zeitjahr vermindert werden.

### Einbringungsgewinn II auch bei Aufwärtsverschmelzung

Fraglich war im Streitfall noch, ob die nach dem Anteilstausch erfolgte Aufwärtsverschmelzung (upstream merger) der T-GmbH auf die M-GmbH zu einem solchen Einbringungsgewinn II geführt hat.





Der BFH sieht in der Aufwärtsverschmelzung der Tochtergesellschaft (hier der T-GmbH) auf die Muttergesellschaft (hier der M-GmbH) eine schädliche Veräußerung, die zur Besteuerung des Einbringungsgewinns II führt (§ 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG).

Eine solche schädlichen Veräußerung liegt nach der Rechtsprechung des BFH grundsätzlich vor, wenn die Gesellschaftsanteile auf einen anderen Rechtsträger übertragen werden, was auch im Fall eines Tauschs gegeben ist.

Für den BFH liegt im Fall der Aufwärtsverschmelzung aus Sicht der Muttergesellschaft (hier der M-GmbH) ein tauschähnlicher Vorgang vor, der einer Veräußerung der eingebrachten Anteile an der T-GmbH gleichzustellen ist. Zwar entstünden im Rahmen einer (Aufwärts-)Verschmelzung auf den alleinigen Anteilseigner (hier der Muttergesellschaft M-GmbH) keine neuen Anteile. Jedoch gehe das Vermögen des übertragenden Rechtsträgers (hier der T-GmbH als Tochtergesellschaft) einschließlich der Verbindlichkeiten im Rahmen der in § 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG angeordneten Gesamtrechtsnachfolge auf die Muttergesellschaft über. "Im Gegenzug" gingen die von ihr gehaltenen Anteile an der Tochtergesellschaft (hier T-GmbH) unter.

Für das Vorliegen eines schädlichen Vorgangs unerheblich ist für den BFH in diesem Zusammenhang, ob der Einbringende die sich nach der Folgeumwandlung ergebende Unternehmensstruktur auch ohne die vorangegangene Einbringung steuerneutral hätte erreichen können.

**Haben Sie Fragen? Kontaktieren Sie gerne:** [Nikolay Herber](#)  
**Practice Group:** [Steuerrecht & Private Clients](#)