



## 3. Berliner Unternehmenssteuerforum

Berlin, 25. April 2018

Schwerpunktthema Gewerbesteuer – Panel 2 –  
Praxisprobleme der Gewerbesteuer bei Umwandlungen

Referenten und Panelteilnehmer:

Dr. Christian Levedag, LL.M. (Bundesfinanzhof)

Andreas Bilitewski (Deloitte)

Christoph Oenings (Flick Gocke Schaumburg)



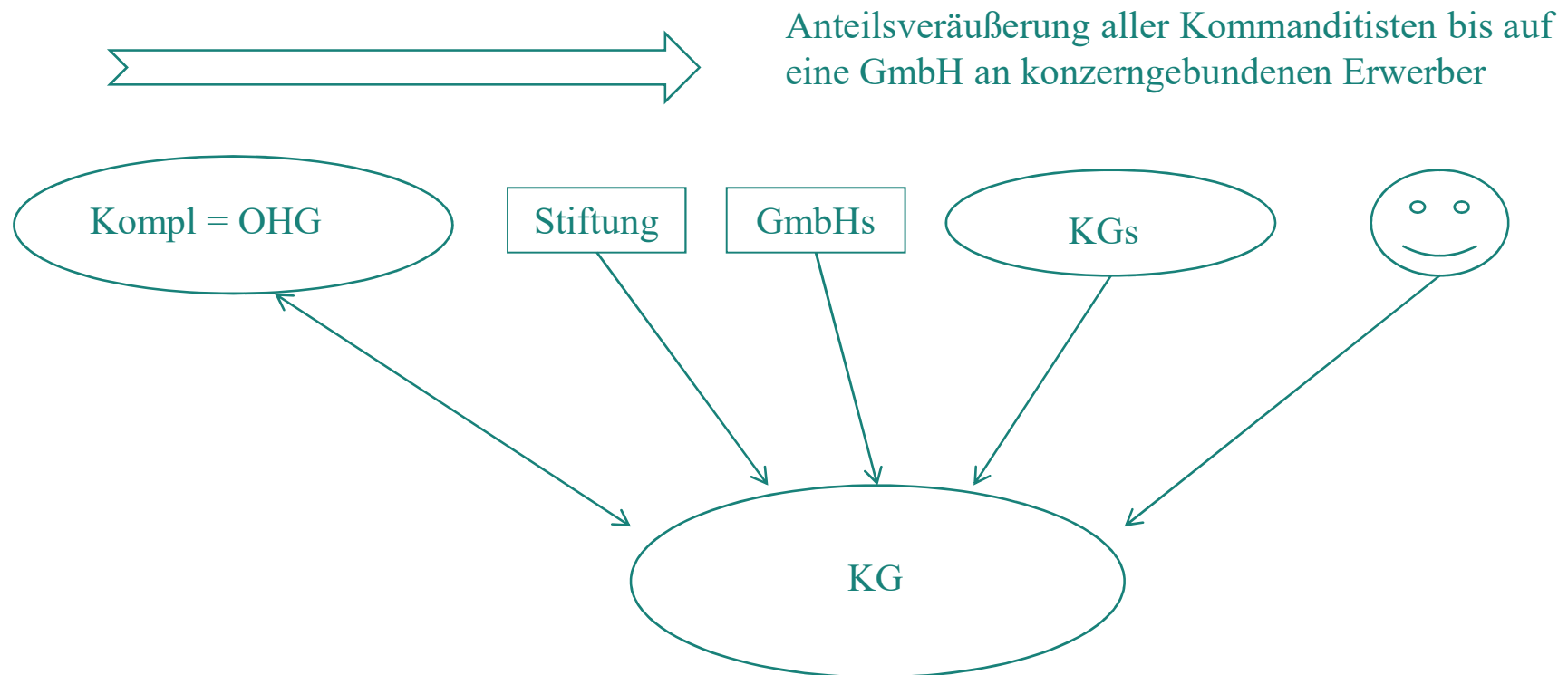
## Gliederung

**BVerfG zu § 7 Satz 2 GewStG / Geklärtes und Ungeklärtes zu § 10a GewStG**

Praxisprobleme GewSt beim Unternehmenskauf

Praxisprobleme GewSt bei Umwandlungen

## BVerfG – Urteil vom 10.4. 2018 – 1 BvR 1236/11 - Sachverhalt





## BVerfG – Urteil vom 10.4. 2018 – 1 BvR 1236/11 - Sachverhalt

- Vorbereitung Veräußerung bei KG ab Juli 2001 durch Bildung Lenkungsausschuss
- Abschluss Anteilskauf- und Übertragungsvertrag durch Lenkungsausschuss im Namen der Kommanditisten
  - Abtretung und Übergang des wirtschaftlichen Eigentums zum 1.2. 2002
  - Sale Agreement: Steuerklausel mit besonderer Regelung der GewSt für die Anteilsübertragung
  - Sale Agreement: Freistellungsverpflichtung, nach der die Verkäufer die Käuferin oder die KG hinsichtlich der GewSt aufgrund der Anteilsübertragung schadlos zu halten hatten
  - Genehmigung des Sale Agreement durch außerordentliche Gesellschafterversammlung der KG am 1.9. 2001
  - Ergänzungsvereinbarung zur Tragung der GewSt vom 4.11. 2003 mit Beschränkung der Freistellungsverpflichtung auf die Übertragungen der „nicht-privaten Verkäufer“



## BVerfG vom 10.4. 2018 – 1 BvR 1236/11 - Sachverhalt

- Anteilsabtretung und Vereinnahmung des Kaufpreises durch Gesellschafter der KG **zum 1.2. 2002**
  - Steuerbarkeit der Anteilsveräußerung gemäß § 7 Satz 2 GewStG durch das StBAÄG vom 23.7. 2002 (GBL I 02, 2715) mit Wirkung für den Erhebungszeitraum 2002
  - **Zuvor:** Entwurf eines UntStFG wurde am 17.8. 2001 dem Bundesrat zugeleitet und enthielt einen leicht abweichenden § 7 Satz 2 GewStG; Verabschiedung mit Ausnahme für natürliche Personen als unmittelbare Gesellschafter mit **Verkündung am 24.12. 01**
  - Beschluss eines § 7 Satz 2 GewStG (neu) ohne Bezug zu Anteilsübertragungen durch das SFG, **Verkündung am 27.12. 01** → **Überschreibung der Änderung des UntStFG**
  - Aufnahme des überschriebenen § 7 Satz 2 GewStG in den Entwurf des StBÄG im April 02; dieses wurde am 26. Juli 02 verkündet
- **KG wandte sich im Rechtsweg gegen den Gewerbesteuermessbescheid und mit der Verfassungsbeschwerde gegen das BFH – Urteil vom 22.7. 2010 – IV R 29/07, BStBI II 2011, 511**



## BVerfG vom 10.4. 2018 – 1 BvR 1236/11 - Begründung

- **Kein Verstoß des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG gegen Art. 3 Abs. 1 GG, weil Steuerschuld der KG ohne Leistungsfähigkeitserhöhung**
  - Ausgangspunkt: § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG gilt auch für die Gewerbesteuer aufgrund des § 7 Satz 2 Nr 2 GewStG
    - Hinweis: Dies gilt auch für § 18 Abs. 3 UmwStG [Fünfjahresfrist nach Umwandlung einer Kapital- in eine Personengesellschaft]
  - Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips bei der KG wäre zwar grds beachtlich, weil Mitunternehmer und Träger des Betriebs nicht mehr die Gesellschafter (Veräußerer) sind
    - Aber: kein Abgang der veräußerten ideellen Anteile an den WG bei der Gesellschaft
    - Aber: Spätere Leistungsfähigkeitserhöhung bei der KG bei Veräußerung WG / Betriebsaufgabe wirkt sich mindernd bei der KG auswirkt
    - Aber: Bildung einer Ergänzungsbilanz des Erwerbers, aus der ein Verlust entsteht, wenn die WG die Gesellschaft verlassen
    - Es existieren praxiserprobte Gestaltungen zur internen Verteilung der GewSt bei der KG



## BVerfG vom 10.4. 2018 – 1 BvR 1236/11 - Begründung

- **Keine Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG aufgrund der unterschiedlichen Behandlung von Gesellschaft mit unmittelbar beteiligten natürlichen Personen und mit nicht-privaten Gesellschaftern**
  
- Ungleichbehandlung durch § 7 Satz 2 Nr. 2, HS 2 GewStG liegt zwar vor
  - Aber: Neuregelung des Steuergegenstands der GewSt mit weitem Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei der Ausgestaltung der Belastungsnorm
  - Rechtfertigung liege aufgrund der Bekämpfung bestimmter Einbringungsgestaltungen durch nicht natürliche Personen vor, die bei unmittelbar beteiligten natürlichen Personen nicht zu befürchten seien
  - Rechtfertigung liege auch in einem vereinfachten Verwaltungsvollzug

## BVerfG – Urteil vom 10.4. 2018 – 1 BvR 1236/11 - Begründung

- **Keine verfassungswidrige Rückwirkung durch Einführung des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG im Juli 2002 für den gesamten Erhebungszeitraum 2002**
- Zerstörung des Vertrauens durch förmliche Zuleitung des Entwurfs des UntStFG mit dem Entwurf eines im wesentlichen inhaltsgleichen § 7 Satz 2 GewStG - E durch die Bundesregierung an den Bundesrat im August 2001 gemäß Art. 76 Abs. 2 GG !!!!  
  
→ **Gleichstellung mit der Einbringung eines Gesetzesvorhabens in den Bundestag laut BVerfG geboten**
- Realisierter Kaufpreisanspruch im Februar 2002 vermittelte keine besonders geschützte Vermögensposition hinsichtlich endgültig steuerentstrickter stiller Reserven, da das Vertrauen in die fehlende Steuerbarkeit der Anteilsveräußerung zuvor zerstört wurde; auch insoweit keine Verfassungswidrigkeit der unechten Rückwirkung





# Geklärtes und Ungeklärtes zu § 10a GewStG – Aktuelle Entwicklungen

## ■ Grundprinzipien

- **§ 10a Satz 1 und 2 GewStG** – Kürzung eines Gewerbeertrags um einen festgestellten Fehlbetrag bis zu 1 Mio €; zusätzlich 60% des übersteigenden Betrags.
- Die Höhe der vortragsfähigen Verluste ist gesondert festzustellen (**§ 10a Satz 6 GewStG**); kein Verlustrücktrag.
- Vortragsfähige Fehlbeträge sind die nach der Kürzung des maßgebenden Gewerbeertrags am Schluss des Erhebungszeitraums verbleibenden Fehlbeträge (**§ 10a Satz 7 GewStG**)
- **Mitunternehmerschaften**: §§ 10a S. 4/5 GewStG
  - Zurechnung des Gewerbeertrags und eines neuen Fehlbetrags **im Verlustentstehungsjahr** nach dem dort geltenden allgemeinen GVS ohne Vorabgewinne;
  - Zurechnung des festgestellten Verlusts **im Verlustabzugsjahr** nach dem dort geltenden allgemeinen GVS ohne Vorabgewinne



## Geklärtes und Ungeklärtes zu § 10a GewStG – Aktuelle Entwicklungen

- **Abzug eines vortragsfähigen Verlusts vom Gewerbeertrag im Verlustabzugsjahr bei Mitunternehmerschaften**
  - positiver Gewerbeertrag ist zu ermitteln und nach dem allgemeinen GVS des Abzugsjahres zu verteilen; ebenso anteiliger Höchstbetrag gem § 10a S. 1 GewStG
  - Verlustabzug findet rechnerisch auf Ebene der Mitunternehmer mit anschließender Addition der Ergebnisse statt; keine streng personenbezogene Betrachtungsweise mehr
  - **Verfahrensrecht:** Feststellung nur des Gesamtbetrags des vortragsfähigen Fehlbetrags zum Ende des Vorjahres ohne Aufteilung auf die Mitunternehmer; Bestimmung der Zurechnung beim einzelnen Mitunternehmer erst beim Verlustabzug



## Geklärtes und Ungeklärtes zu § 10a GewStG – Aktuelle Entwicklungen

- **Abzug eines vortragsfähigen Verlusts vom Gewerbeertrag im Verlustabzugsjahr bei Mitunternehmerschaften**
  - **Unternehmensidentität:** Identität des Verlustbetriebs bei Verlustentstehung und Verlustabzug; Prüfung anhand der gewerblichen Betätigung (wirtschaftlicher, organisatorischer, finanzieller Zusammenhang); Gesamtbildbetrachtung
  - **Unternehmeridentität:** „Erleiden“ des Verlusts und „Genuss“ des Verlustabzugs durch denselben Unternehmer = Mitunternehmer; gesellschafterbezügliche Prüfung;
  - **anteiliger Verlustuntergang** bei Ausscheiden eines Gesellschafters und Gesellschafterverwechsel; auch bei der unechten Realteilung gegen eine Sachwertabfindung;
  - **Quotale Bindung** des Verlusts an Altgesellschafter bei Eintritt eines Neugesellschafters; ebenso bei Einbringung EU mit Verlustvortrag in PG
  - Friktion bei **Änderung der Beteiligungsquoten bei gleichbleibendem Gesellschafterbestand**, da Zurechnung des *Verlusts* im Entstehungsjahr mit anderem GVS als Zurechnung *des Gewerbeertrags* nach dem GVS des Abzugsjahres → ggf zeitliche Streckung, aber kein Verlustuntergang



## Geklärtes und Ungeklärtes zu § 10a GewStG – Aktuelle Entwicklungen

- Wegfall der Unternehmensidentität bei Übergang zur Vermögensverwaltung
- BFH- Urteil vom 04. Mai 2017 – IV R 2/14, BFHE 258, 470, BStBI II 2017, 1138

*1. Auch bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG) ist die Unternehmensidentität Voraussetzung des Abzugs des Gewerbeverlustes nach § 10a GewStG.*

*2. Die Unternehmensidentität kann deshalb fehlen, wenn eine Personengesellschaft zunächst originär gewerblich tätig ist, anschließend Einkünfte aus Gewerbebetrieb kraft gewerblicher Prägung erzielt und dabei Vorbereitungshandlungen hinsichtlich einer künftigen (wieder) originär gewerblichen Tätigkeit vornimmt.*

**→ Möglichkeit des Verlustuntergangs ohne Änderung im Gesellschafterbestand;  
keine analoge Geltung des § 2 Abs. 2 GewStG trotz der Gewerblichkeit kraft Rechtsform**

## Geklärtes und Ungeklärtes zu § 10a GewStG – Aktuelle Entwicklungen

- **Ausgliederung des Betriebs einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft gemäß § 24 UmwStG**
- **FG Baden-Württemberg vom 30.1. 2017 – 10 K 3703/14, EFG 2017, 1605 (Rev unter III R 35/17); dazu Schober, EFG 2017, 1605; Weiss, StuB 2017, 859**
- **FinMin NRW:** im Fall der Einbringung eines Betriebs durch eine Kapitalgesellschaft kommt ein Übergang des Gewerbeverlustes auf die Personengesellschaft nicht in Betracht (FinMin NRW, Erlass vom 27. 1. 2012 G 1427 – 26 – V B 4, FR 2012, 238, DStR 2012, 908). → Bindung an den Betrieb der Kapitalgesellschaft iSd § 2 Abs. 2
- **FG BW:** Unternehmensidentität des Gewerbebetriebs besteht nach der Einbringung bei der Mitunternehmerschaft auch dann fort, wenn die einbringende Kapitalgesellschaft kraft gesetzlicher Fiktion einen fortbestehenden Gewerbebetrieb unterhält



## Geklärtes und Ungeklärtes zu § 10a GewStG – Aktuelle Entwicklungen

- **Formwechsel einer an einer Personengesellschaft beteiligten Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft**
- **Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, Urteil vom 28. September 2016 – 2 K 41/16, EFG 2016, 1977 (rkr)**
- *Der Formwechsel einer an einer Personengesellschaft (Untergesellschaft) beteiligten Kapitalgesellschaft (Obergesellschaft) in eine (Ober-)Personengesellschaft führt nicht zum anteiligen Wegfall des auf die Kapitalgesellschaft entfallenden Gewerbeerlustes **bei der Untergesellschaft**. Da ein Rechtsträgerwechsel nicht stattgefunden hat (§ 202 Abs. 1 Nr. 1 UmwG), ist für die Frage der Unternehmeridentität vom Fortbestand der Mitunternehmerin auszugehen.*
- Dies gilt auch im umgekehrten Fall des Formwechsels einer Oberpersonengesellschaft in eine Mitunternehmer – Kapitalgesellschaft (R 10a.3 Abs. 3 S. 9 Nr 8 S. 5 GewStR)
- **Siehe zu den Auswirkungen der Änderungen zu §§ 8c, 8d KStG auf nachgelagerte PG unter § 10a S. 10, HS 2 GewStG.**



# Praxisprobleme der Gewerbesteuer beim Unternehmenskauf

Andrea Bilitewski (Deloitte)



## Gliederung

### Praxisprobleme der Gewerbesteuer beim Unternehmenskauf

Teil 1: Veräußerung eines MU-Anteils bei mehrstöckiger PersGes

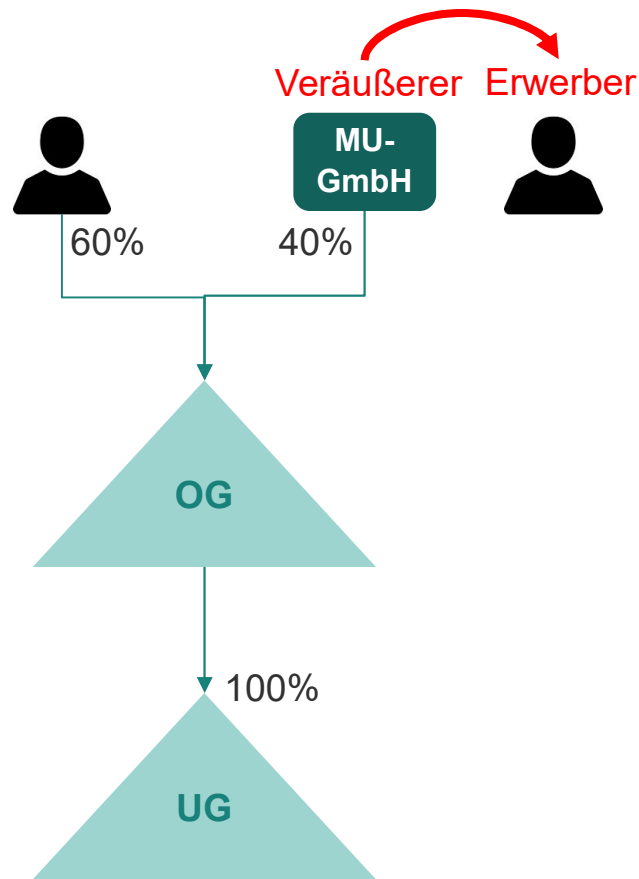
Teil 2: Kurzfristige Weiterveräußerung eines MU-Anteils

Teil 3: Gewerbesteuer als Veräußerungskosten





## Teil 1: Veräußerung eines MU-Anteils bei mehrstöckiger PersGes

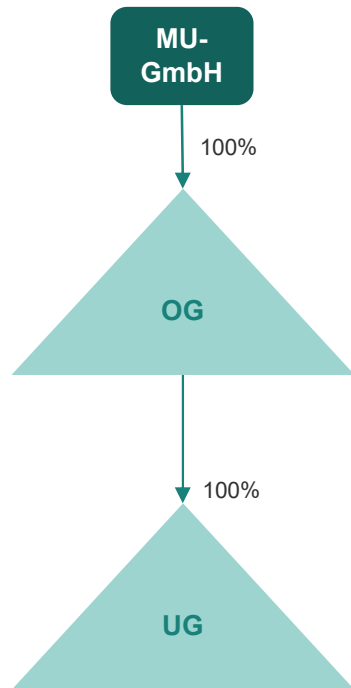


### Veräußerung des MU-Anteils an der MG

- **H.M.:** der Veräußerungsgewinn entsteht ausschließlich auf Ebene der OG (z.B. BFH v. 18.09.2007, I R 79/06, BFH/NV 2008, S. 729; R 7.1 Abs. 3 S. 5 GewStR; OFD Koblenz v. 28.02.2007, S 2243 A – St 31 3, DStR 2007, S. 992).
- Im Hinblick auf die UG ist in Übereinstimmung mit der zivilrechtlichen Sichtweise zur Gesellschafterstellung ausschließlich die OG als Mitunternehmer anzusehen (vgl. z.B. BFH v. 25.02.1991, GrS 7/89, BStBl. II 1991, S. 691; BFH v. 03.05.1993, GrS 3/92, BStBl. II 1993, S. 616.)
- Die Tatsache, dass mit dem Kaufpreis auch stille Reserven der UG vergütet werden, ist ohne Relevanz.
- **A.A.:** Es handelt sich um zwei Veräußerungsvorgänge. Der Veräußerungsgewinn ist auf OG und UG aufzuteilen (z.B. Roser, in: Lenski/Steinberg, § 7 GewStG, Tz. 324a).



## Teil 1: Veräußerung eines MU-Anteils bei mehrstöckiger PersGes



### Steuerbilanz der UG:

Steuerliches EK 1.1.	1.000
Steuerlicher Verlust	- 2.000
Ausgleichsfähiger Verlust	1.000
Verrechenbarer Verlust § 15a EStG	1.000
Verlust nach § 10a GewStG	- 2.000

### ■ Problemstellung:

- § 15a-Verlust und § 10a-Verlust sind bei der UG festgestellt. Der Veräußerungsgewinn (mitverursacht durch die Verluste der UG) entsteht jedoch bei der OG.

### ■ § 15a EStG:

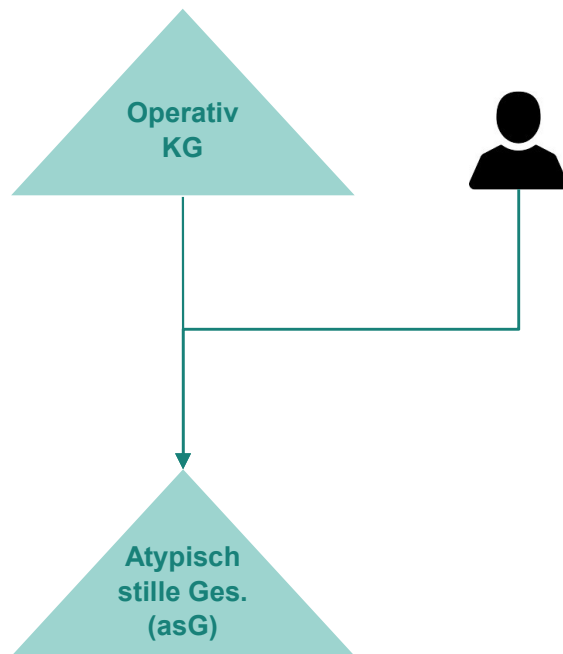
- Der Veräußerungsgewinn auf Ebene der OG kann insoweit mit dem § 15a-Gewinn der UG verrechnet werden (BFH v. 01.07.2004, IV R 67/00; BStBl. II 2010, S. 157 sowie . FinMin S-H, ESt-Kurzinfo Nr. 2013/9 v. 29.04.2013, DStR 2013, S. 1086).

### ■ § 10a GewStG:

- Keine Lösung des Problems anerkannt. Vollversteuerung des Gewinns bei OG. Verlustvortrag der UG bleibt erhalten.



## Teil 1: Veräußerung eines MU-Anteils bei mehrstöckiger PersGes



### ■ Exkurs: Atypisch stille Gesellschaft

- M beteiligt sich atypisch still an der operativ-KG
  - Steuerrechtlich entsteht eine doppelstöckige PersGes
  - Verlustfeststellung nach § 15a EStG erfolgt für den atyp. Stillen bei der asG.
  - Die Verlustfeststellung nach § 15a EStG erfolgt für die operativ KG hingegen nur auf ihrer eigenen Ebene (bei der asG ist die operativ KG Vollhafter).
  - Verlustfeststellung nach § 10a GewStG erfolgt auf Ebene der asG.
- Vor Begründung der asG entstandene § 10a-Verluste der Operativ KG gehen auf die asG über (Erlass NRW v. 27.01.2012 - G 1427-26-V B 4, BB 2012, S. 88), sind aber nur mit dem anteiligen Gewinn der operativ KG verrechenbar.



## Gliederung

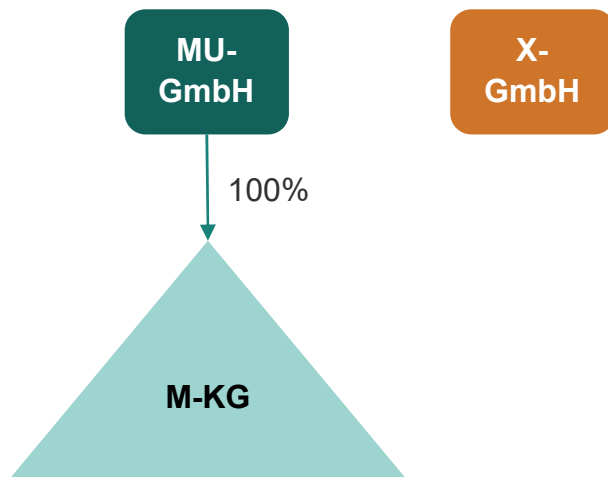
### Praxisfragen zu .....

Teil 1: Veräußerung eines MU-Anteils bei mehrstöckiger PersGes

Teil 2: Kurzfristige Weiterveräußerung eines MU-Anteils

Teil 3: Gewerbesteuer als Veräußerungskosten

## Teil 2: Kurzfristige Weiterveräußerung eines MU-Anteils



### Sachverhalt

- MU-GmbH ist Mitunternehmerin der M-KG
- X-GmbH besitzt einen call auf den MU-Anteil für € 1 Mio.
- Der Wert des Anteils ist € 1,5 Mio.
- Im Januar 2018 findet X-GmbH einen Käufer für € 1,5 Mio., übt den call aus und veräußert sogleich weiter.

### Frage

Auf welcher Ebene entsteht welche GewSt?

Welche Konsequenzen ergeben sich bei der M-KG?

## Teil 2: Kurzfristige Weiterveräußerung eines MU-Anteils

- Veräußerungsgewinn der MU-GmbH ist gewerbesteuerlich bei der M-KG zu erfassen.
- Bzgl. des Veräußerungsgewinns der X-GmbH ist zu fragen, ob diese MU geworden ist.
  - Kein Erwerb einer Mitunternehmerstellung in „logischer Sekunde“
    - FG München, Urt. v. 7.10.2008 – 6 K 3945/06, EFG 2009, 184, rkr.
    - FG Hamburg, Urt. v. 25.11.2015 – 2 K 203/13, EFG 2016, 499, rkr.
  - Aber: ein Handel mit MU-Anteilen kann zur MU-Stellung führen
    - BFH IV R 42/13 v. 22.6.2017, FR 2018, 313 mit Anmerkung Wendt: MU-Stellung für wenige Tage, Erwerb mit vorheriger Absicht der Weiterveräußerung unschädlich.
    - Noch nicht vom BFH entschieden: Mitunternehmerschaft in logischer Sekunde.
    - Mitunternehmerrisiko dürfte nach BFH aber zu bejahen sein, das Veräußerungsgewinn erzielt.
    - Fraglich bleibt jedoch, ob eine reale Möglichkeit zur Ausübung bestehen muss oder ob die in der logischen Sekunde bestehende rechtliche Möglichkeit zur Ausübung der Initiative ausreicht.



## Teil 2: Kurzfristige Weiterveräußerung eines MU-Anteils

- Falls Mitunternehmerstellung zu verneinen ist:
  - Veräußerungsgewinn der X-GmbH ist von der X-GmbH zu versteuern
  - Frage: welche weiteren ertragsteuerlichen Konsequenzen ergeben sich aus der Tatsache, dass der Gesellschaftsanteil für eine logische Sekunde kein Mitunternehmeranteil war?
    - Kann die M-KG auf die € 0,5 Mio. Gewinn der X-GmbH eine Buchwertaufstockung vornehmen?
    - Liegt eine Betriebsaufgabe oder zumindest die Aufgabe eines MU-Anteils vor?
  
- **Exkurs: Kettenumwandlung**
  - Mehrfache Übertragung eines MU-Anteils in einer logischen Sekunde
  - M.E. kein Problem, solange die Übertragung zu BW / ZW erfolgt und die steuerliche Rechtsnachfolge greift.



## Gliederung

### Praxisfragen zu .....

Teil 1: Veräußerung eines MU-Anteils bei mehrstöckiger PersGes

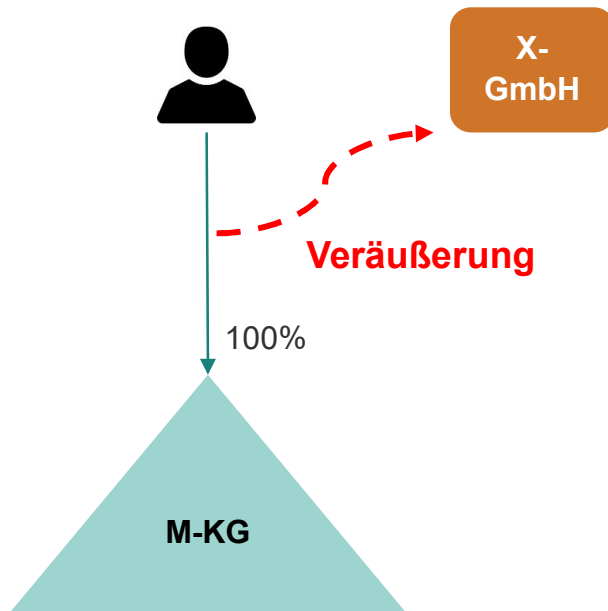
Teil 2: Kurzfristige Weiterveräußerung eines MU-Anteils

Teil 3: Gewerbesteuer als Veräußerungskosten





## Teil 3: Gewerbesteuer als Veräußerungskosten

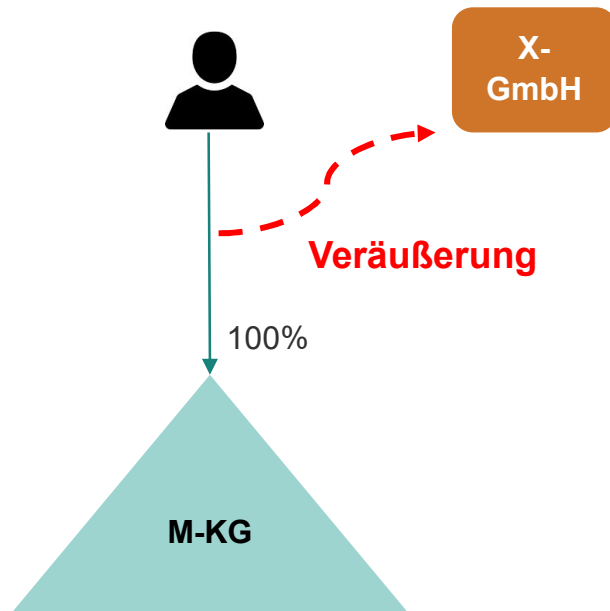


### Sachverhalt

- M veräußert an X-GmbH (innerhalb der 5-Jahres-Frist des § 18 Abs. 3 UmwStG)
- GewSt entsteht bei der M-KG
- Nach dem Kaufvertrag tragen Käufer die Verkäufer die GewSt hälftig.
- Wie ist die GewSt zu behandeln?



## Teil 3: Gewerbesteuer als Veräußerungskosten



### Lösung

- FinVerw: keine Abzugsfähigkeit der GewSt nach § 4 Abs. 5b EStG.
- Gl.A. FG Rheinl-Pf. 2 K 2802/06 v. 23.4.2008 als obiter dictum; FG Münster 6 K 1314/15 G, F, v. 9.6.2016 sowie h.M. in der Literatur (z.B. Schmidt/Wacker, EStG, § 16 Rz 302; Blümich/Selder, § 16 EStG Rz. 633; Wendt, FR 2010, 484; Dötsch, jurisPR-SteuerR 17, 2010 Anm. 2).
- A.A. jetzt doch FG Saarland, Gerichtsbescheid v. 16.11.2017 – 1 K 1441/15, EFG 2018, 201: § 4 Abs. 5b EStG ist eine Verhinderung des Abzugs laufender BA und gilt nicht im Rahmen des § 16 EStG.



# Praxisprobleme der Gewerbesteuer bei Umwandlungen

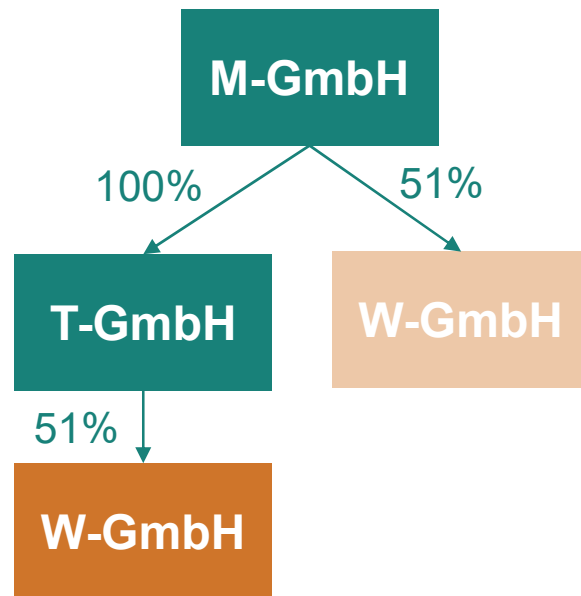
Christoph Oenings (Flick Gocke Schaumburg)

## Praxisprobleme der Gewerbesteuer bei Umwandlungen: Zentrale Fragestellungen im Überblick

- Gewerbesteuerliches Schachtelprivileg gem. § 9 Nr. 2a Nr. 7 GewStG – Rechtsnachfolge des übernehmenden Rechtsträgers in zeitraum- und zeitpunktbezogene Voraussetzungen einer Schachtelbeteiligung
- Gewerbesteuerpflicht des Einbringungsgewinns I und II (§ 22 UmwStG)
- Gewerbesteuerpflicht gem. § 18 Abs. 3 UmwStG – Missbrauchsvermeidungsregelung nach Umwandlung einer Körperschaft in eine Personengesellschaft
- Auswirkungen von Umwandlungen und Einbringungen auf gewerbesteuerliche Fehlbeträge iSv. § 10a GewStG



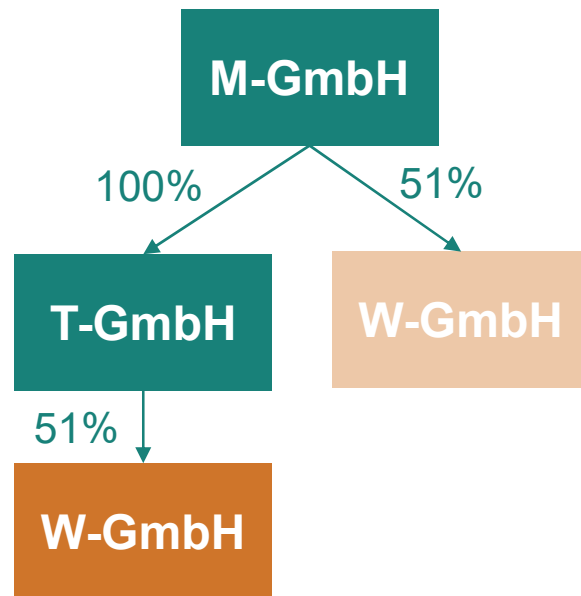
## Praxisprobleme der Gewerbesteuer bei Umwandlungen – Rechtsnachfolge in Schachtelbeteiligung



- Fall 1: Anteilstausch
- Die M-GmbH, die einen Anteil von 51% an der W-GmbH hält, bringt diesen im Wege der Sachkapitalerhöhung in die T-GmbH, eine 100%ige Tochtergesellschaft der M-GmbH, mit Wirkung zum 31.03.2018 ein.
- Kann die T-GmbH die Kürzung gem. § 9 Nr. 2a GewStG für eine Gewinnausschüttung der W-GmbH im Jahr 2018 in Anspruch nehmen?
- GewSt-Schachtelprivileg, § 9 Nr. 2a GewStG
- „*Gewinne aus Anteilen an einer inländischen ... Kapitalgesellschaft ..., wenn die Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraums mindestens 15% des Grund- oder Stammkapitals beträgt und die Gewinnanteile bei der Ermittlung des Gewinns (§ 7) angesetzt worden sind*“



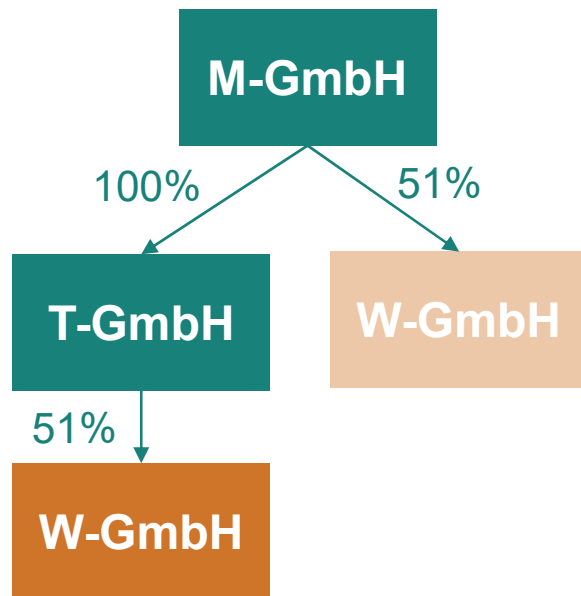
## Praxisprobleme der Gewerbesteuer bei Umwandlungen – Rechtsnachfolge in Schachtelbeteiligung



- Fall 1: Anteilstausch
- Maßgeblich ist die Beteiligungshöhe der empfangenden Gesellschaft (T-GmbH) zu Beginn des für diese maßgeblichen Erhebungszeitraums (EHZ)
- Hier: Beginn des EHZ der T-GmbH am 1.1.2018, zu diesem Zeitpunkt bestand nicht die geforderte Beteiligungshöhe.
- Eine steuerliche Rückwirkung ist für den Anteilstausch gem. § 21 UmwStG nicht vorgesehen, daher ist der 1.1.2019 der erste Beginn eines EHZ, zu dem die Schachtelbeteiligung vorliegt, es sei denn...
- ... kraft Rechtsnachfolgearordnung wird der T-GmbH die Schachtelbeteiligung der M-GmbH zum 1.1.2018 steuerlich zugerechnet.



## Praxisprobleme der Gewerbesteuer bei Umwandlungen – Rechtsnachfolge in Schachtelbeteiligung



### ■ Fall 1: Anteilstausch

### ■ Buchwertfortführung

- § 23 Abs. 1 UmwStG erklärt § 4 Abs. 2 Satz 3 und § 12 Abs. 3 Halbs. 1 UmwStG für entsprechend anwendbar.
- Unklar und daher streitig ist das Verhältnis der allgemeinen Rechtsfolgenanweisung (§ 12 Abs. 3 Halbs. 1 UmwStG) zur speziellen Regelung der Besitzzeitanrechnung (§ 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG)

#### § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG

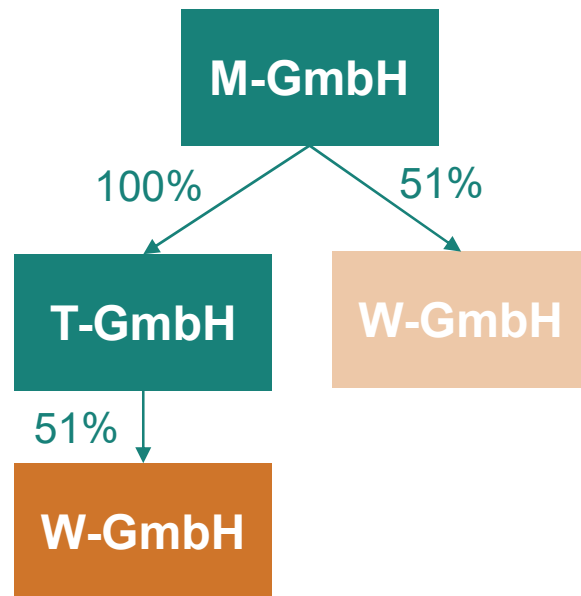
„Ist die Dauer der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen für die Besteuerung bedeutsam, so ist der Zeitraum seiner Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen der übertragenden Körperschaft dem übernehmenden Rechtsträger anzurechnen.“

#### § 12 Abs. 3 Halbs. 1 UmwStG

„Die übernehmende Körperschaft tritt in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein“



## Praxisprobleme der Gewerbesteuer bei Umwandlungen – Rechtsnachfolge in Schachtelbeteiligung

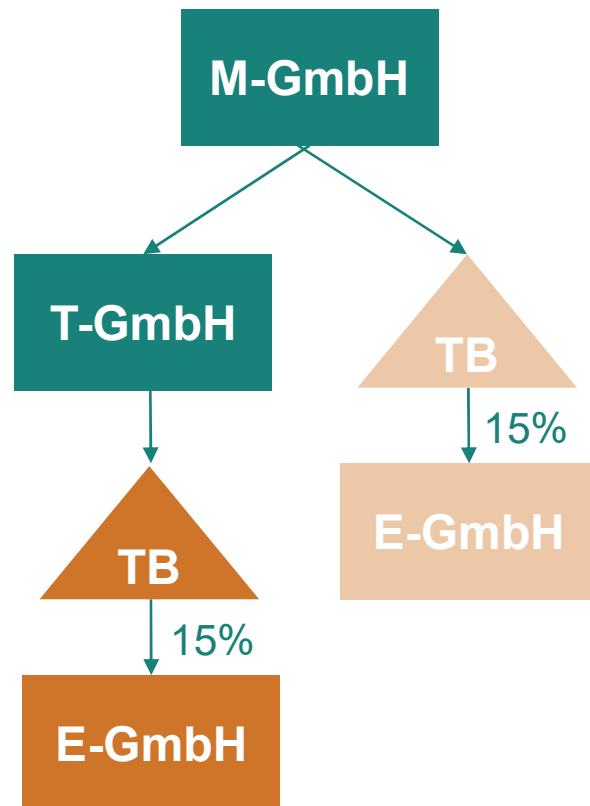


- Fall 1: Anteilstausch
- **Finanzverwaltung:** Aus § 12 Abs. 3 Halbs. 1 UmwStG folgt, dass die Voraussetzungen der Schachtelbeteiligung gem. § 9 Nr. 2a GewStG bei der übernehmenden Gesellschaft vorliegen, wenn die Voraussetzungen bereits beim Einbringenden vorlagen (vgl. UmwStE 2011 Rd. 23.06, 04.15 (ebenso die überwiegende Literaturansicht, vgl. *van Lishaut* in R/H/vL UmwStG, 2. Aufl. 2013, § 4 Rd. 63).
- Dagegen **BFH** v. 16.4.2014 (I R 44/13, BStBl. II 2015, 303): § 9 Nr. 2a GewStG stelle auf einen Zeitpunkt ab („zu Beginn“ des EHZ; abw. § 9 Nr. 7) und nicht auf einen Zeitraum, wie von § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG gefordert.
- **Finanzverwaltung:** wendet Entscheidung an; **H 9.3 GewStH 2016; UmwStE 2011 Rd. 23.06, 04.15 überholt.**



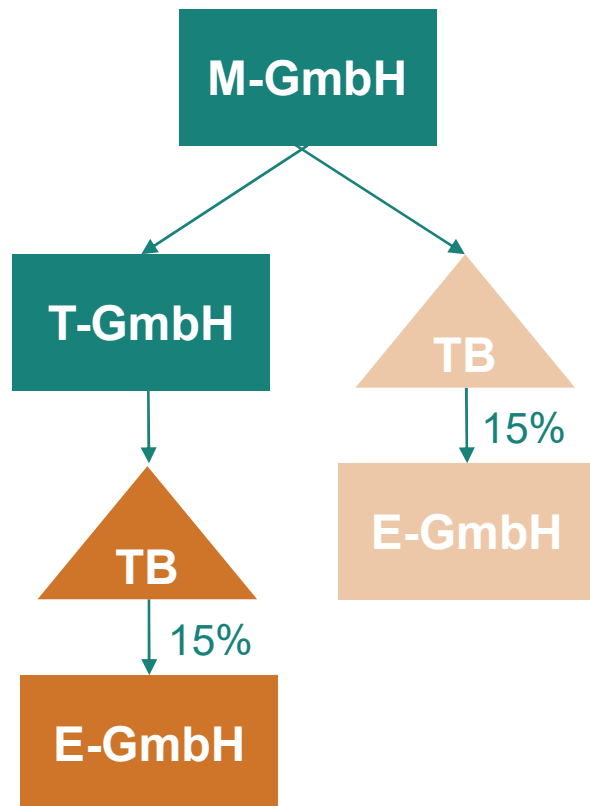


## Praxisprobleme der Gewerbesteuer bei Umwandlungen – Rechtsnachfolge in Schachtelbeteiligung



- Fall 2: Sacheinlage gem. § 20 UmwStG
- M-GmbH bringt im Laufe des Jahres 2018 ihren Teilbetrieb, zu dem eine Beteiligung von 15% von der E-GmbH gehört, zum Buchwert und mit steuerlicher Rückwirkung zum 31.12.2017 in die T-GmbH ein.
- Die E-GmbH plant eine Gewinnausschüttung für Mai 2018.
- Kann die T-GmbH die Kürzung gem. § 9 Nr. 2a GewStG beanspruchen?

## Praxisprobleme der Gewerbesteuer bei Umwandlungen – Rechtsnachfolge in Schachtelbeteiligung

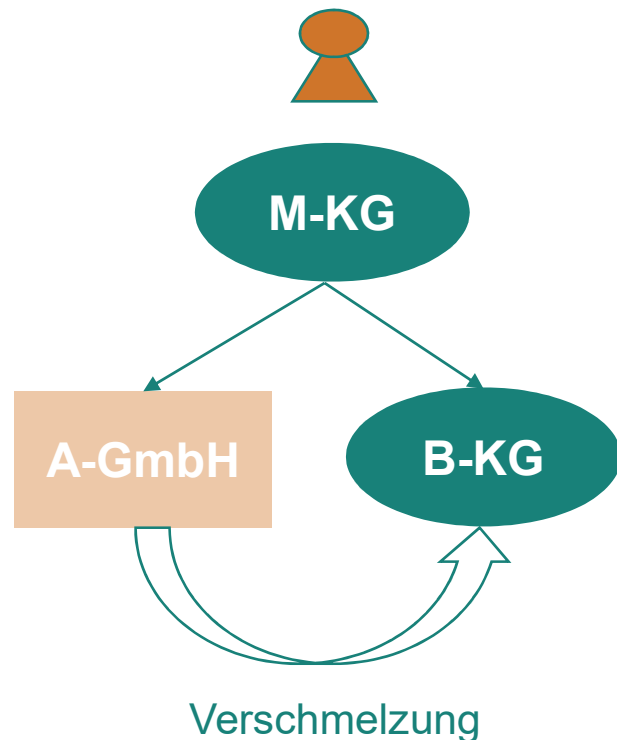


- Fall 2: Sacheinlage gem. § 20 UmwStG
- Steuerliche Rückwirkung gem. § 20 Abs. 5, Abs. 6 UmwStG gilt auch für die Gewerbesteuer (auch wenn § 20 Abs. 5 nur auf das Einkommen, nicht den Gewerbeertrag abstellt).
- Daher sollte eine Schachtelbeteiligung bereits ab dem Zeitpunkt der steuerlichen Rückwirkung (31.12.2017) vorliegen.
- Eine Ausschüttung der E-GmbH an die T-GmbH im Laufe des Jahres 2018 ist daher nach § 9 Nr. 2a GewStG aus dem Gewerbeertrag zu kürzen.

## Praxisprobleme der Gewerbesteuer bei Umwandlungen – Rechtsnachfolge in Schachtelbeteiligung

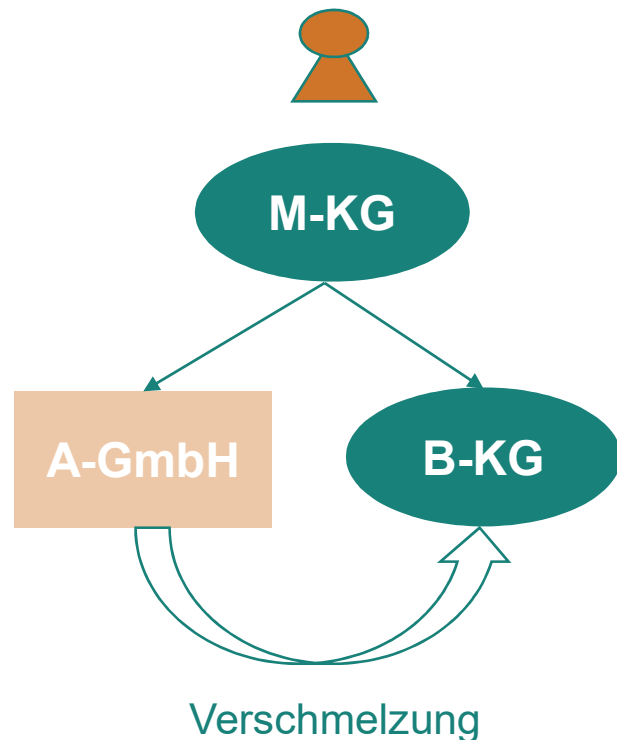
- Beratungskonsequenzen
  - Zeitliches Hinausschieben der Anteilseinbringung, d.h. mit Wirkung zum 1.1., 0 Uhr
  - Nutzung der steuerlichen Rückwirkung (nicht beim Anteilstausch)
  - War die übernehmende Gesellschaft bereits an der eingebrachten (= ausschüttenden) Gesellschaft zu Beginn des EHZ mit 15% beteiligt, ist die Ausschüttung insgesamt vom Schachtelprivileg erfasst (vgl. Wortlaut des § 9 Nr. 2a GewStG „wenn“ und nicht „soweit“).
  - Unterjährige Neugründung (Sachgründung) der übernehmenden Gesellschaft: abgekürzter EHZ, d.h. Beteiligung bereits „zu Beginn“ des (abgekürzten) EHZ.
  - Rechtsnachfolge § 12 Abs. 3 Halbs. 1 UmwStG nach Ansicht BFH und Finanzverwaltung nicht für die zeitpunktbezogene Betrachtung in § 9 Nr. 2/Nr. 7 GewStG einschlägig (Hinweis: § 9 Nr. 7 GewStG, Auslandsbeteiligung außerhalb Anwendung MT-Richtlinie „seit“).

## Praxisprobleme der Gewerbesteuer bei Umwandlungen – Schachtelprivileg und Ausschüttungsfiktion gem. § 7 GewStG



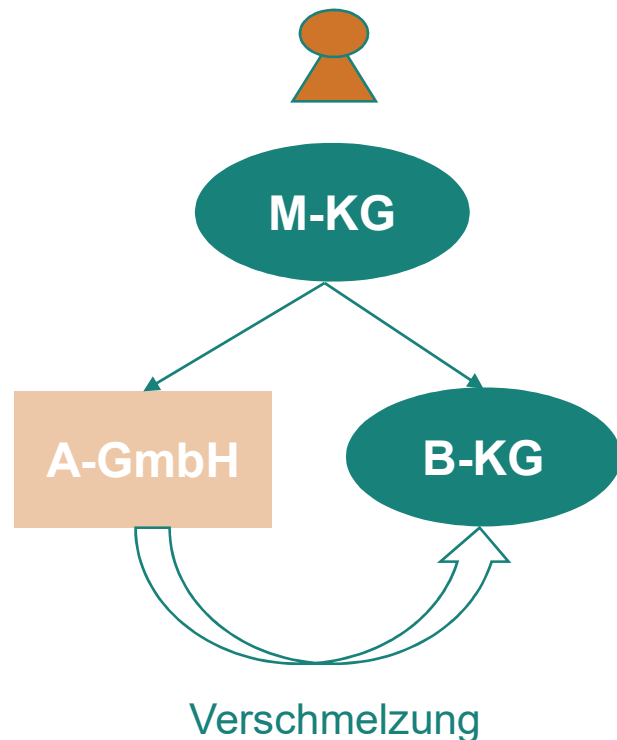
- Fall 3:
- M-KG, Familienholding der Familie M, ist Alleingesellschafterin der A-GmbH und der B-KG. Zum handelsrechtlichen Umwandlungsstichtag 1.1.2018 (Bilanz 31.12.2017) wird die A-GmbH auf die B-KG verschmolzen (Verschmelzung zur Aufnahme).
- Die A-GmbH verfügt über offene Gewinnrücklagen in Höhe von 3 Mio. EUR.
- Das Finanzamt unterwirft die Gewinnrücklagen als fiktive Ausschüttung gem. § 7 UmwStG der Einkommen- und Gewerbesteuer (auf Ebene der B-KG). Eine Kürzung gem. § 9 Nr. 2a GewStG lehnt das Finanzamt dagegen ab. – Zu Recht?

## Praxisprobleme der Gewerbesteuer bei Umwandlungen – Schachtelprivileg und Ausschüttungsfiktion gem. § 7 GewStG



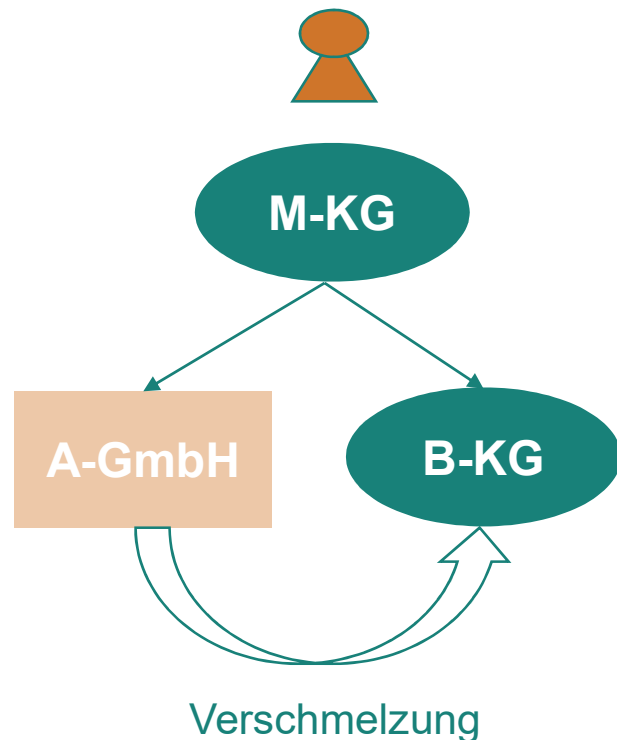
- Fall 3:
- Ausschüttungsfiktion gem. § 7 UmwStG
  - Gewinnrücklagen (Offene Reserven) sind als Ausschüttung zu versteuern
  - Ausschüttung ist auch gewerbesteuerlich zu erfassen, soweit Gesellschafter der A-GmbH betrieblich beteiligt sind (dagegen führt die Einlagefiktion für Anteile gem. § 17 EStG, vgl. § 5 Abs. 2 UmwStG, nicht zur gewerbesteuerlichen Erfassung der Bezüge gem. § 7 UmwStG, vgl. § 18 Abs. 2 Satz 2 UmwStG).
  - Für die Kürzung gem. **§ 9 Nr. 2a GewStG** stellt die Finanzverwaltung auf die Verhältnisse beim **übernehmenden Rechtsträger am steuerlichen Übertragungstichtag** ab (vgl. UmwStE Rd. 18.04 Satz 3).

## Praxisprobleme der Gewerbesteuer bei Umwandlungen – Schachtelprivileg und Ausschüttungsfiktion gem. § 7 GewStG



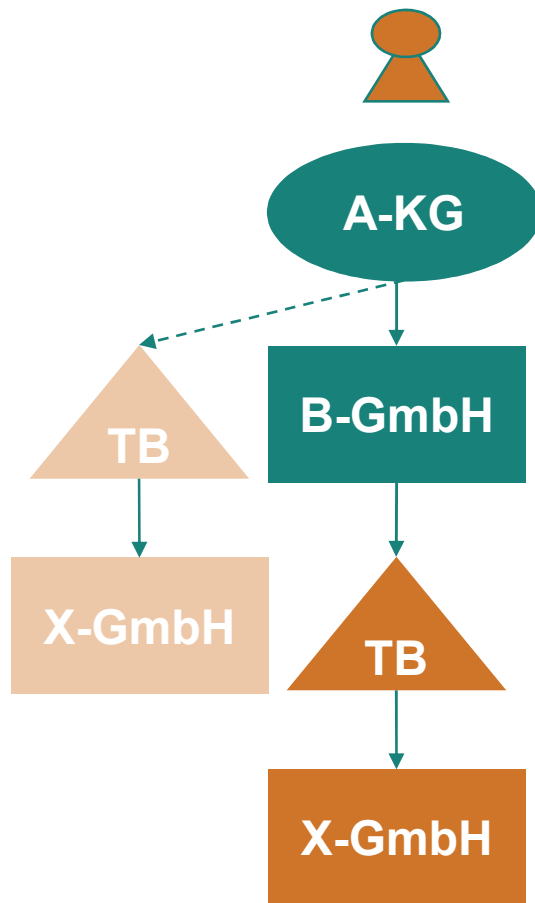
- Fall 3:
- Ausschüttungsfiktion gem. § 7 UmwStG
  - Erfolgt die Umwandlung wie hier handelsrechtlich rückwirkend zum 1.1.2018, ist steuerlicher Übertragungstichtag der 31.12.2017 (24 Uhr).
  - Die Ausschüttung gilt daher noch am 31.12.2017 als bewirkt und ist im Gewerbeertrag der B-KG für 2017 zu erfassen.
  - Da die B-KG zum 1.1.2017 (Beginn des EHZ der fiktiven Ausschüttung) nicht wie von § 9 Nr. 2a GewStG gefordert zu 15% an der A-GmbH beteiligt war, soll eine Kürzung ausgeschlossen sein.

## Praxisprobleme der Gewerbesteuer bei Umwandlungen – Schachtelprivileg und Ausschüttungsfiktion gem. § 7 GewStG



- Fall 3:
- Beratungskonsequenzen
  - Ausschüttung an die Altgesellschaft vor Umwandlung
  - Umwandlung zur Neugründung
  - Formwechsel (übernehmender Rechtsträger gilt als zum steuerlichen Stichtag gegründet)
  - Aufwärtsverschmelzung (übernehmender Rechtsträger ist bereits an übertragendem Rechtsträger [zu mind. 10%/15%] beteiligt)

## Praxisprobleme der Gewerbesteuer bei Umwandlungen – Einbringungsgewinn I + II gem. § 22 UmwStG

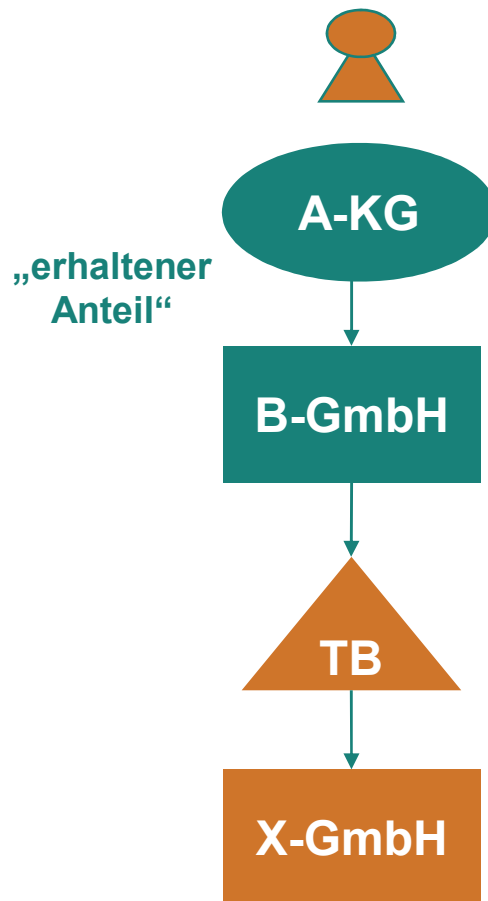


- Fall 4:
- Die A-KG überträgt einen Teilbetrieb, zu dem auch eine Beteiligung an der X-GmbH gehört, im Wege der Ausgliederung auf die B-GmbH.
- Die B-GmbH setzt den eingebrachten Teilbetrieb zulässigerweise gem. § 20 Abs. 2 UmwStG mit dem Buchwert an.
- Innerhalb der 7jährigen Sperrfrist des § 22 Abs. 1 UmwStG veräußert die A-KG ihren Anteil an der B-GmbH.
- Abwandlung: Noch innerhalb der 7jährigen Sperrfrist (§ 22 Abs. 2 UmwStG) veräußert die B-GmbH den miteingebrachten Anteil an der X-GmbH



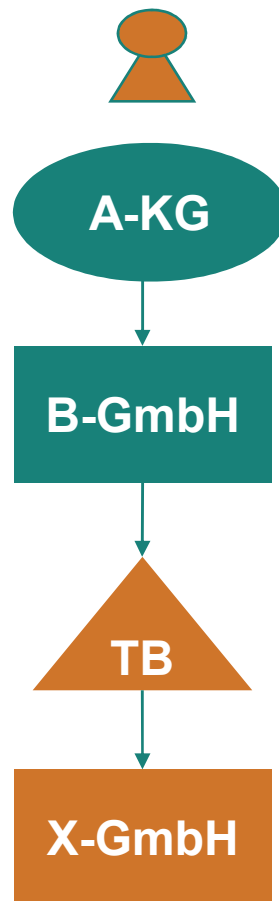


## Praxisprobleme der Gewerbesteuer bei Umwandlungen – Einbringungsgewinn I + II gem. § 22 UmwStG



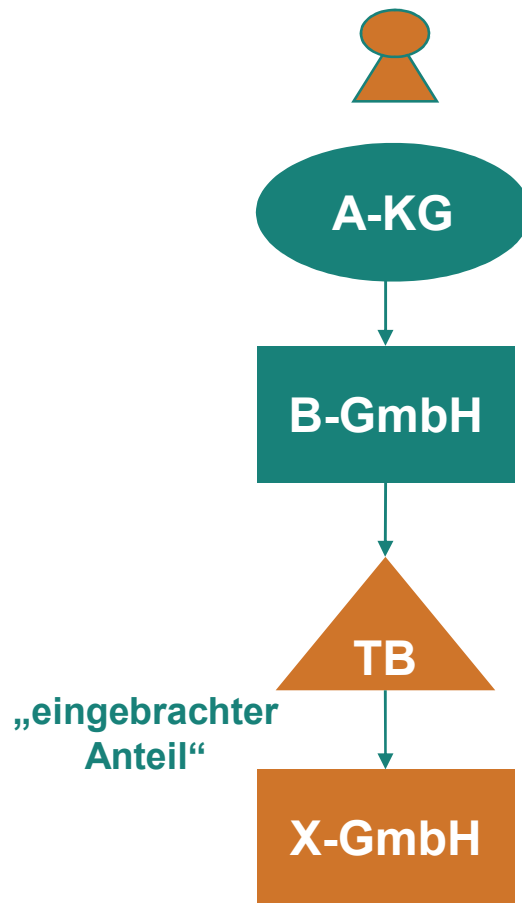
- Fall 4:
- Im Grundfall verletzt die Veräußerung des Anteils an der B-GmbH die Sperrfrist für den erhaltenen Anteil gem. § 22 Abs. 1 UmwStG und löst damit eine rückwirkende Besteuerung eines Einbringungsgewinns I aus (Siebtel-Regelung).
- Originärer Einbringungsgewinn hätte im Zeitpunkt der Einbringung nicht der GewSt unterlegen, da er zu 100% auf eine unmittelbar an der A-KG beteiligte Person entfallen wäre, § 7 Satz 2 GewStG. Auch bei Zwischenwertansatz.
- Gesetz stellt den Einbringungsgewinn I einem originären Einbringungsgewinn gleich (UmwStE Rd. 22.07 Abs. 1 Satz 4). Daher unterliegt EB I nicht der GewSt.

## Praxisprobleme der Gewerbesteuer bei Umwandlungen – Einbringungsgewinn I + II gem. § 22 UmwStG



- Fall 4:
- Gilt diese Betrachtung auch,
  - Wenn A-KG nur einen Teil der erhaltenen Anteile veräußert ?
  - Infolge der Siebtel-Regelung nur anteilig ein EB I realisiert wird ?
- UmwStE Rd. 22.07 Abs. 1 Satz 5: EB I gewerbesteuerpflichtig.
- A. A.: keine Gewerbesteuer, da auch in diesem Fall Realisierung stiller Reserven aus der Veräußerung eines (ganzen) Teilbetriebs.

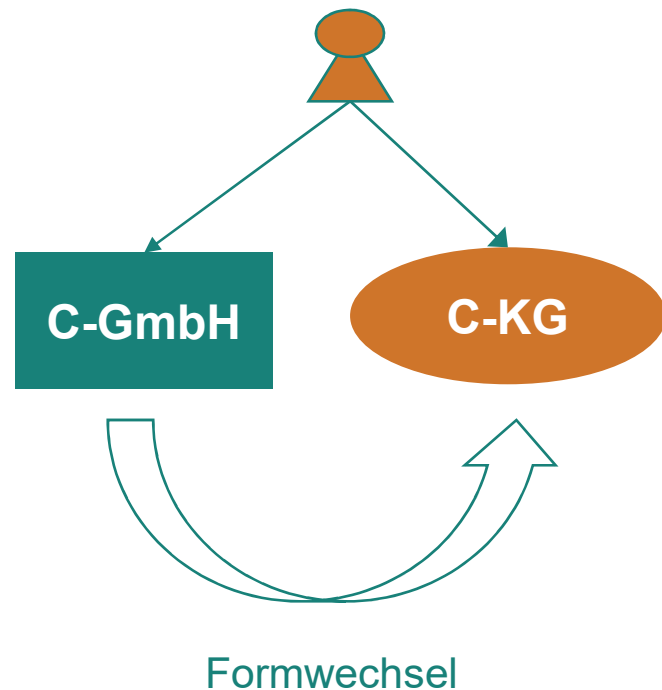
## Praxisprobleme der Gewerbesteuer bei Umwandlungen – Einbringungsgewinn I + II gem. § 22 UmwStG



- Fall 4:
- Abwandlung:
- Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaft, die in einem BV gehalten werden, unterliegt grds. der GewSt.
- Auch bei 100%-Beteiligung, da Teilbetriebsfiktion des § 16 EStG iRd. § 7 GewStG nicht einschlägig.
- Aber: EB II tritt an die Stelle der Versteuerung eines originären Einbringungsgewinns, dh. hier Veräußerung eines Teilbetriebs durch die A-KG. Soweit (hier 100%) natürliche Person an A-KG unmittelbar beteiligt, wäre originärer Einbringungsgewinn gewerbesteuerbefreit gewesen, § 7 Satz 2 GewStG.
- Daher: EB II ebenfalls nicht gewerbesteuerpflichtig (str.).



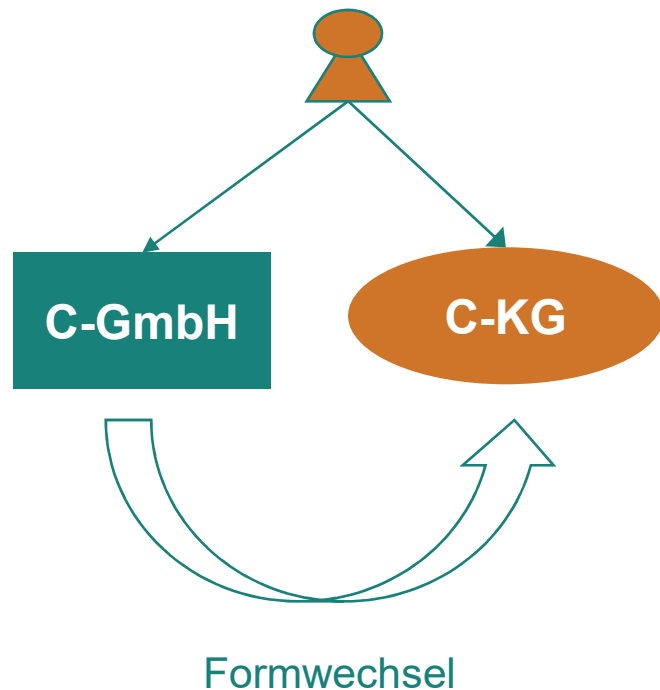
## Praxisprobleme der Gewerbesteuer bei Umwandlungen – § 18 Abs. 3 UmwStG



- Fall 5:
- Die C-GmbH wird durch Formwechsel zum Buchwert (alt. gemeinen Wert) in eine KG umgewandelt.
- Innerhalb von 5 Jahren nach dem Formwechsel wird
  - Beteiligung an der C-KG veräußert/ein Teilbetrieb der C-KG veräußert
  - die C-KG aufgelöst
  - die C-KG zum Buchwert real geteilt (§ 16 Abs. 3 S. 2 ff. EStG)
  - Beteiligung unentgeltlich gem. § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG zum Buchwert übertragen
  - Beteiligung gem. § 20 UmwStG zum Buchwert (gemeinen Wert) in eine GmbH eingebracht.

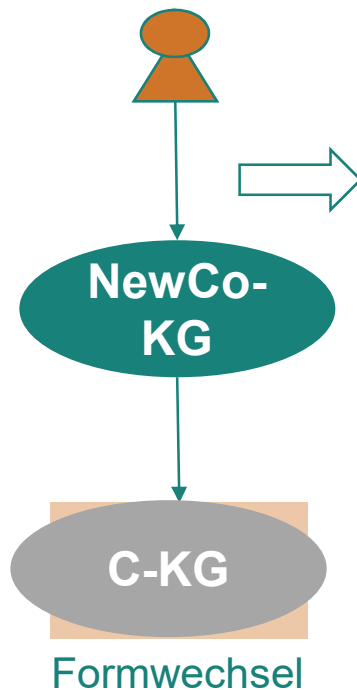


## Praxisprobleme der Gewerbesteuer bei Umwandlungen – § 18 Abs. 3 UmwStG



- Fall 5:
- 5-jährige Sperrfrist, berechnet seit dem steuerlichen Stichtag der Umwandlung. Str., ob auch bei Umwandlung zum gemeinen Wert.
- Veräußerung/Aufgabe des Betriebs/Teilbetriebs. Auch bei Übertragung gegen Veräußerungsrente.
- Veräußerungs-/Aufgabegewinn unterliegt der GewSt (auch bei ausschließlich freiberuflicher Tätigkeit der Personengesellschaft).
- Ausschluss der GewSt-Anrechnung gem. § 35 EStG.
- Erfasst auch stille Reserven im sonstigen Vermögen des übernehmenden Rechtsträger (z. B. bei Verschmelzung zur Aufnahme), auch SBV.
- Bei Buchwert- (ZW-)übertragungen tritt der Rechtsnachfolger in die Sperrfrist ein.

## Praxisprobleme der Gewerbesteuer bei Umwandlungen – § 18 Abs. 3 UmwStG



- Fall 5:
- Steuerschuldner der GewSt ist die Personengesellschaft (C-KG).
- Erwerber der Beteiligung ist damit wirtschaftlich mit der GewSt belastet.
- Steuerklausel im Kaufvertrag ratsam.
- Alternativgestaltung:
  - 1. Einlage Anteil an C-GmbH in NewCo-KG (§ 6 Abs. 1 Nr.5a / § 6 Abs. 5 EStG)
  - 2. Formwechsel C-GmbH in C-KG (§§ 3 ff. UmwStG)
  - 3. Veräußerung Anteil an NewCo-KG
  - → Keine Fristverletzung, § 18 Abs. 3 UmwStG



BERLINER  
**UNTERNEHMENSSTEUER**  
FORUM

## 3. Berliner Unternehmenssteuerforum

Berlin, 25. April 2018

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!