

## 2. Gewerbesteuerliche Fragestellungen (Übersicht)

Die gewerbesteuerlichen Sonderprobleme betreffen die verschiedenen an einer Umstrukturierung beteiligten Steuersubjekte (übertragender Rechtsträger, übernehmender Rechtsträger und ggf. die Anteilseignerebene) sowie die unterschiedlichen zeitlichen Phasen (Zeitpunkt der Umwandlung/Einbringung, Rückbezugszeitraum bei rückwirkender Umstrukturierung und Zeitraum nach der Umwandlung/Einbringung, »Sperrfrist«).

### Checkliste zur Übersicht der gewerbesteuerlichen Probleme in Umstrukturierungsfällen

Prüfungspunkt	Hinweise	Geprüft	
		Ja	Nein
Liegen bei der Umstrukturierung Fälle vor, die nicht im UmwStG angesprochen werden?	In diesem Fall gelten die allgemeinen Vorschriften.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Hat das übertragende Unternehmen einen gewerbesteuerlichen Verlustvortrag (§ 10a GewStG) und kann das aufnehmende Unternehmen diesen Gewerbesteuerlichen Verlust in Zukunft verwerten?	Dazu s. unter 3.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Wie ist bei einer Umwandlung von Körperschaften (auf eine andere Körperschaft oder eine Personengesellschaft, §§ 3 bis 16 UmwStG) das Übernahmeergebnis gewerbesteuerlich zu beurteilen?	Dazu s. unter 4.1 und 4.2	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Wie ist bei der Einbringung von Vermögen in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft (§§ 20, 25 UmwStG) der Einbringungsgewinn des übertragenden Rechtsträgers gewerbesteuerlich zu beurteilen und kann die Übernehmerin bei Einbringungen mit enthaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften und dem Anteilstausch das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg im ersten Jahr in Anspruch nehmen?	Dazu s. unter 5.1 und 5.2	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Prüfungspunkt	Hinweise	Geprüft	
		Ja	Nein
Wie ist bei der Einbringung von Vermögen in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG) der Einbringungsgewinn des übertragenden Rechtsträgers gewerbesteuerlich zu beurteilen?	Dazu s. unter 6.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Kann im Fall einer steuerlich rückwirkenden Umstrukturierung ein Gewinn/Verlust des übertragenden Unternehmens im Rückbezugszeitraum vom Übernehmer gewerbesteuerlich verwertet werden?	Dazu s. unter 7.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Welche Auswirkungen hat die gewerbesteuerliche Ent- oder Verstrickung von Vermögen bei der Umwandlung auf die Ausübung des antragsgemäßen Wahlrechts auf Buchwert- oder Zwischenwertansatz?	Dazu s. unter 8.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Welche gewerbesteuerlichen Besonderheiten sind nach erfolgter Umwandlung/Einbringung zu beachten?	Dazu s. unter 9.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

### 3. Nutzung eines vorhandenen Fehlbetrags gem. § 10a GewStG im übernehmenden oder Weiterverwertung beim übertragenden Betrieb

Bei den vom UmwStG erfassten Umwandlungen und Einbringungen tritt der übernehmende Rechtsträger (Körperschaft, Personengesellschaft oder natürliche Person) grundsätzlich in die steuerliche Rechtsnachfolge des übertragenden Rechtsträgers ein (s. §§ 4 Abs. 2 Satz 1, 12 Abs. 3, 23 Abs. 1 UmwStG). Diese (materiell-rechtliche) Rechtsnachfolge umfasst jedoch nicht die (dem Steuersubjekt als Träger des Verlustabzugs zuzurechnenden) vortragsfähigen Fehlbeträge des übertragenden/ einbringenden Gewerbebetriebs i.S.d. § 10a GewStG. Hier gelten Sonderregelungen.

#### Checkliste zur Nutzung von vortragsfähigen Gewerbeverlusten

Umstrukturierungsvorgang	Hinweise	Geprüft	
		Ja	Nein
Erfolgt die Verschmelzung einer Körperschaft auf eine gewerbliche Personengesellschaft oder den Gewerbebetrieb einer natürlichen Person?	Nach § 18 Abs. 1 Satz 1 und 2 UmwStG geht der Verlust des laufenden Erhebungszeitraums und der vortragsfähige Fehlbetrag der Körperschaft nach § 10a GewStG unter (Hinweis: im Fall der Verschmelzung zum Zwischenwert oder zum gemeinen Wert wird der Übertragungsgewinn bei der Körperschaft mit einem Verlust des letzten Wirtschaftsjahrs und dem vortragsfähigen Gewerbeverlust saldiert; zu beachten ist, dass ggf. der Gewerbeverlust auf Grund von Kürzungen höher als der körperschaftsteuerliche Verlustvortrag sein kann oder dass bei der Körperschaftsteuer gar kein Verlustvortrag gegeben ist).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

## 5. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft/ Genossenschaft oder Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft/ Genossenschaft (§§ 20, 21 und 25 UmwStG) – Einbringungsgewinn und Schachtelprivileg

### 5.1 Gewerbesteuerliche Behandlung des Einbringungsgewinns

Das UmwStG enthält keine Regelungen zur gewerbesteuerlichen Behandlung eines (originären) Einbringungsgewinns (dies gilt auch für den nachträglichen Einbringungsgewinn, dazu s. unter 9.2). Es gelten die allgemeinen Grundsätze des Gewerbesteuerrechts. Im Fall der Einbringung eines freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils oder des Formwechsels einer freiberuflich oder land- und forstwirtschaftlich tätigen Personengesellschaft entsteht keine Gewerbesteuer-Problematik im einbringenden Unternehmen (allerdings gilt eine antragsgemäße Buchwert- oder Zwischenwerteinbringung für die übernehmende Kapitalgesellschaft/Genossenschaft auch für Zwecke der Gewerbesteuer der Übernehmerin; es kommt also zu einer Gewerbesteuer-Verhaftung von stillen Reserven, die im nichtgewerblichen Bereich angewachsen sind).

### Checkliste der gewerbesteuerlichen Behandlung des Gewinns aus der Einbringung gewerblicher Sachgesamtheiten nach den §§ 20, 25 UmwStG

Umstrukturierungsvorgang	Hinweise	Geprüft	
		Ja	Nein
Erfolgt die Einbringung eines (Teil-)Betriebs (§ 20 Abs. 1 UmwStG) durch eine natürliche Person zum gemeinen Wert?	Der Einbringungsgewinn unterliegt nicht der Gewerbesteuer (dies folgt aus dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer, nach der Betriebsveräußerungsgewinne bei natürlichen Personen von der Gewerbesteuer freigestellt werden, weil sie nicht zum Gewerbeertrag aus dem laufenden Geschäftsbetrieb gehören). Der Entnah-	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Umstrukturierungsvorgang	Hinweise	Geprüft	
		Ja	Nein
	<p>megewinn aus der Zurückbe- haltung unwesentlicher Wirt- schaftsgüter unterliegt eben- falls nicht der Gewerbesteuer, da er im Zusammenhang mit der Betriebsbeendigung steht.</p> <p><b>Ausnahmen:</b> Gewinne aus der Einbringung eines (Teil-) Betriebs eines gewerblichen Grundstückshandelsunterneh- mens, soweit auf Umlaufver- mögen entfallend (BFH vom 24.06.2009, BStBl II 2010, 171 unter II. 5) und aus der Einbringung von Betriebsver- mögen, das nach § 18 Abs. 3 UmwStG gewerbesteuer- verstrickt ist.</p>		
Erfolgt die Einbringung eines (Teil-)Betriebs (§ 20 Abs. 1 UmwStG) durch eine natürliche Person zu einem Zwischenwert?	Auch wenn bei einem Zwischenwertansatz die stillen Reserven nicht vollständig aufgedeckt werden und somit bei der ESt keine außerordentlichen Betriebsveräußerungsgewinne i.S.d. §§ 16, 34 EStG vorliegen, liegt gewerbesteuerlich eine unbeachtliche Betriebsveräußerung vor. Es gelten dieselben Grundsätze wie bei der Einbringung zum gemeinen Wert (s.o.).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Umstrukturierungsvorgang	Hinweise	Geprüft	
		Ja	Nein
Erfolgt die Einbringung eines (Teil-)Betriebs (§ 20 Abs. 1 UmwStG) durch eine natürliche Person zum Buchwert?	Die Einbringung führt zu einem Einbringungsverlust i.H.d. Einbringungskosten. Dieser Einbringungsverlust ist gewerbsteuerlich – ebenso wie ein positives Ergebnis aus der Einbringung – als (Teil-)Betriebsveräußerung unbeachtlich. Der Entnahmegewinn aus der Zurückbehaltung unwesentlicher Wirtschaftsgüter unterliegt ebenfalls nicht der Gewerbesteuer. Auch wenn der Buchwert fortgeführt wird, handelt es sich bei der Einbringung gewerbsteuerlich um die Beendigung des (Teil-)Betriebs durch Veräußerung.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Erfolgt die Einbringung des gesamten Mitunternehmeranteils (§ 20 Abs. 1 UmwStG) durch eine natürliche Person oder der Formwechsel einer Personengesellschaft (§ 25 UmwStG) mit natürlichen Personen als Gesellschafter?	Der Einbringungsgewinn unterliegt nicht der Gewerbesteuer (§ 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG); gleiches gilt für den Einbringungsverlust (z.B. bei Buchwertansatz mit Anfall von Einbringungskosten). Ausnahmen: Einbringung des Mitunternehmeranteils an einer Grundstückshandelsgesellschaft, soweit auf Umlaufvermögen entfallend (BFH vom 25.08.2010, BFH/NV 2011, 258) oder Einbringung von Betriebsvermögen, das nach § 18 Abs. 3 UmwStG gewerbsteuerlich verstrickt ist.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

## **8. Auswirkungen der Gewerbesteuerverstrickung auf das Bewertungswahlrecht bei Umwandlung/ Einbringung**

### **8.1 Umwandlung von Körperschaften (§§ 3–16 UmwStG)**

Im Fall der Umwandlung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft (oder den Alleingesellschafter als natürliche Person) kann die übertragende Gesellschaft nur dann den Antrag auf Ansatz des Buchwerts (oder Zwischenwerts) stellen, wenn und soweit:

- die Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen der Übernehmerin werden und sichergestellt ist, dass sie später der Besteuerung mit Körperschaftsteuer oder Einkommensteuer unterliegen und
- das inländische Besteuerungsrecht für die stillen Reserven der übertragenen Wirtschaftsgüter nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird (§ 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und 2 UmwStG).

Für Zwecke der Einschränkungen des Bewertungswahlrechts ist eine gewerbesteuerliche Entstrickung unschädlich. Der Übergang auf eine Personengesellschaft, die nicht der Gewerbesteuer unterliegt (z.B. freiberufliche Sozietät) oder von der Gewerbesteuer befreit ist, ist folglich zu Buchwerten (oder Zwischenwerten) möglich (BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 03.17 und 03.18). Gleiches gilt, wenn bei der Übernehmerin nur das inländische Besteuerungsrecht hinsichtlich der Gewerbesteuer ausgeschlossen oder beschränkt wird.

Die vorstehenden Grundsätze gelten auch bei der Verschmelzung von Körperschaften (§ 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und 2 UmwStG; BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 11.07 i.V.m. 03.17 und 11.09 i.V.m. 03.18).

### **8.2 Einbringung in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft oder Personengesellschaft (§§ 20, 25 und 24 UmwStG)**

In den Fällen der Einbringung eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft nach § 20 Abs. 1 UmwStG ist wegen der mit dem SEStEG eingeführten »Europäisierung« der Sacheinlagen eine Bewertung zum Buchwert (oder Zwischenwert) dann zulässig, wenn und soweit das inlän-

dische Besteuerungsrecht hinsichtlich der stillen Reserven der eingebrachten Wirtschaftsgüter bei der Übernehmerin weder ausgeschlossen noch beschränkt wird (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 UmwStG). Dies gilt nur hinsichtlich der Körperschaftsteuer; ein Besteuerungsrecht bei der Gewerbesteuer ist hingegen nicht erforderlich (BMF vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 20.19 i.V.m. Rn. 03.17).

### Checkliste der Einbringung von Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft zum antragsgemäßen Buch- oder Zwischenwert

Umstrukturierungsvorgang	Hinweise	Geprüft	
		Ja	Nein
Erfolgt die Einbringung eines (Teil-)Betriebs in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft, bei der keine Gewerbesteuer anfällt?	Fällt bei der Übernehmerin keine GewSt an (z.B., weil diese von der GewSt gem. § 3 GewStG befreit ist, Organgesellschaft gem. § 2 Abs. 3 Satz 2 GewStG ist oder der Gewerbeertrag gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG vollständig gekürzt wird), steht dies einer Bewertung unterhalb des gemeinen Werts nicht entgegen. Insbesondere die Bewertungseinschränkung des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 UmwStG steht dem nicht entgegen, da es hier auf das Besteuerungsrecht bei der Gewerbesteuer nicht ankommt.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>