

FG Schleswig-Holstein: Gewerbesteuerliche Behandlung des Einbringungsgewinns II

Aktuell: Der BFH kommt übereinstimmend mit der Auffassung des FG zu dem Ergebnis, dass der Einbringungsgewinn II nicht der Gewerbesteuer unterliegt. Voraussetzung ist, dass die ursprüngliche Einbringung unter der Annahme, dass diese zum gemeinen Wert vorgenommen wurde, ebenfalls nicht gewerbesteuerpflichtig gewesen wäre (siehe unter Anmerkung).

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

FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 21.03.2018

Der Einbringungsgewinn II gem. § 22 Abs. 2 UmwStG ist grundsätzlich kein laufender Gewinn und unterliegt daher nicht der Gewerbesteuer. Das gilt jedenfalls dann, wenn die Einbringung von GmbH-Anteilen zum gemeinen Wert nicht gewerbesteuerpflichtig gewesen wäre (entgegen Auffassung der Finanzverwaltung im Umwandlungssteuererlass).

Sachverhalt

An der A-KG waren als Komplementärin die C-GmbH und als Kommanditisten die natürlichen Personen E und G sowie die I-GmbH beteiligt waren. Die Anteile der Kommanditisten an der Komplementär-GmbH sowie ihre Anteile an einer weiteren GmbH, der K-GmbH, stellten notwendiges Sonderbetriebsvermögen II der Kommanditisten der A-KG dar. Im Streitjahr 2010 brachten E und G ihre Gesellschaftsanteile an der A-KG, der C-GmbH und der K-GmbH zum Buchwert gegen Gewährung neuer Gesellschaftsanteile nach § 20 UmwStG in die M-GmbH ein. Noch im gleichen Jahr veräußerte die M-GmbH die eingebrachten Anteile weiter.

Das Finanzamt geht deshalb von einem Veräußerungsvorgang gemäß den § 22 Abs. 2 UmwStG (Einbringungsgewinn II) aus, welcher zu einer rückwirkenden Besteuerung der in den eingebrachten GmbH-Anteilen liegenden stillen Reserven führe und der Gewerbesteuer unterliege.

Entscheidung

Das FG ist der Ansicht, dass der Einbringungsgewinn II keinen laufenden Gewinn darstelle und damit keine Gewerbesteuer auslöse.

Soweit die übernehmende Gesellschaft unter dem gemeinen Wert eingebrachte Anteile innerhalb eines Zeitraumes von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt unmittelbar oder mittelbar veräußert und soweit beim Einbringenden der Gewinn aus der Veräußerung dieser Anteile nicht nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei gewesen wäre, ist der Gewinn aus der Einbringung im Wirtschaftsjahr der Einbringung rückwirkend als Gewinn des Einbringenden aus der Veräußerung von Anteilen zu versteuern (Einbringungsgewinn II). Diese Voraussetzungen sind im Streitfall unstrittig erfüllt. Streitig ist allein, ob der Einbringungsgewinn der Gewerbesteuer unterliegt.

Eine Aussage darüber, ob und ggf. unter welchen Umständen der Einbringungsgewinn II in den Gewerbeertrag einzubeziehen ist, enthalte das Umwandlungssteuergesetz nicht. Insbesondere ergebe sich eine solche Aussage nicht aus der gesetzlichen Qualifizierung des Einbringungsgewinns II als „Gewinn des Einbringenden aus der Veräußerung von Anteilen“. Den Gesetzesmaterialien sei zu entnehmen, dass durch die vorgenannte Definition des Einbringungsgewinns II die Zuordnung des Gewinns nicht gesondert geregelt werden, sondern sich vielmehr nach den allgemeinen Vorschriften richten soll. Daraus schließt das FG dass der Einbringungsgewinn II gewerbesteuerlich so zu behandeln ist, wie eine Anteilseinbringung zum gemeinen Wert im Einbringungszeitpunkt zu versteuern gewesen wäre.

Demnach unterliege der Einbringungsgewinn II im Streitfall nicht der Gewerbesteuer, denn die eingebrachten Anteile an der K-GmbH waren als notwendiges Sonderbetriebsvermögen

II Bestandteil der vollständig veräußerten Mitunternehmerschaft von E und G an der A-KG. Der Veräußerungsgewinn wäre im Falle der direkten Veräußerung der gesamten Mitunternehmerschaft von E und G zum gemeinen Wert ebenfalls nicht gewerbsteuerpflichtig, da die nach Einkommensteuerrecht mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuernden Veräußerungs- und Aufgabegewinne nicht in den Gewerbeertrag einzubeziehen sind. Denn zu den aus dem Gewinn aus Gewerbebetrieb auszugrenzenden Bestandteilen zählen auch solche, die zwar einkommensteuerrechtlich keine Veräußerungs- oder Aufgabegewinne darstellen, aber unmittelbar mit der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe zusammenhängen und deshalb keine „laufenden“ Gewinne darstellen (vgl. BFH-Urteil vom 26.06.2007).

Nach der Rechtsprechung des BFH gelten die vorgenannten Grundsätze auch für Gewinne aus der Veräußerung einer im Sonderbetriebsvermögen II eines Mitunternehmers gehaltenen Beteiligung an einer GmbH (vgl. BFH-Urteil vom 03.04.2008). Von einem Zusammenhang der Veräußerung einer solchen Beteiligung mit der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs oder eines Mitunternehmeranteils ist dabei grundsätzlich dann auszugehen, wenn – wie im Streitfall – die Anteilsveräußerung Teil des einheitlichen wirtschaftlichen Vorgangs der Betriebsveräußerung oder Betriebs- bzw. Mitunternehmeranteilsaufgabe ist, welche zur Einstellung der werbenden Tätigkeit des Unternehmens führt (vgl. BFH-Urteil vom 03.12.2015).

Zudem lasse sich weder aus dem Gesetzeswortlaut, noch aus der Gesetzessystematik und dem Regelungszweck des § 22 UmwStG ableiten, dass der Einbringungsgewinn II auch dann der Gewerbesteuer unterliegt, wenn die Einbringung der GmbH-Anteile zum gemeinen Wert nicht gewerbsteuerpflichtig gewesen wäre. Dieser Sichtweise stehe auch nicht entgegen, dass durch die Anwendung der Siebtel-Regelung nicht zwangsläufig sämtliche stillen Reserven in den (Mitunternehmer-) Anteilen aufgedeckt würden.

Betroffene Norm

§ 22 Abs. 2 UmwStG, § 7 S. 1, 2 GewStG

Streitjahr 2010

Anmerkung

Aktuell: BFH-Urteil vom 11.07.2019, I R 13/18

Mit Urteil vom 11.07.2019 (I R 13/18, siehe [Deloitte Tax-News](#)) hat sich der BFH der Ansicht des FG Schleswig-Holstein angeschlossen und entschieden dass der Einbringungsgewinn II nicht der Gewerbesteuer unterliegt. Auch für den Einbringungsgewinn I ist der BFH in einem weiteren Urteil vom 11.07.2019 (I R 26/18, siehe [Deloitte Tax-News](#)) zu dem Ergebnis gekommen, dass dieser nicht der Gewerbesteuer zu unterwerfen ist. Voraussetzung ist in beiden Fällen, dass die ursprüngliche Einbringung unter der Annahme, dass diese zum gemeinen Wert vorgenommen wurde, ebenfalls nicht gewerbsteuerpflichtig gewesen wäre. Damit ist der BFH der Auffassung der Finanzverwaltung im Umwandlungssteuererlass (Tz. 22.13) entgegengetreten.

Fundstellen

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

Finanzgericht Schleswig-Holstein, Urteil vom 21.03.2018, 1 K 1/16

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 03.12.2015, IV R 4/13, BStBl II 2016, S. 544, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 03.04.2008, IV R 54/04, BStBl II 2008, S. 742

BFH, Urteil vom 26.06.2007, IV R 49/04, BStBl II 2009, S. 289

BMF, Schreiben vom 11.11.2011 (Umwandlungssteuererlass), BStBl I 2001, S. 1314

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.