

DStZ-Themen

Kein Formwechsel eines grundbesitzenden Einzelunternehmens

Zum Beschluss des BFH vom 22.11.2018¹⁾

Prof. Dr. jur. Heike J o c h u m , Mag. rer. publ.

Der BFH hat mit Beschluss vom 22.11.2018 – II B 8/18¹⁾ die Beschwerde einer GmbH als unbegründet zurückgewiesen, die ein eingetragener Einzelkaufmann errichtet hat, der sein grundbesitzendes Unternehmen im Wege eines identitätswahrenden Formwechsels in eine Ein-Mann-GmbH umgestalten wollte. Auf diese Weise hätte der Anfall von Grunderwerbsteuer vermieden werden können. Das Unterfangen scheitert jedoch daran, dass weder ein Einzelunternehmen noch der Einzelunternehmer als natürliche Person zu den in § 191 Abs. 1 UmwG aufgeführten formwechselnden Rechtsträgern gehören. Die Entscheidung gibt Anlass, die gesetzliche Konzeption im Hinblick auf ihre Folgerichtigkeit zu hinterfragen.

Inhalt	Seite
I. Charme und Limitierung des Formwechsels	255
II. Entscheidung vom 22.11.2018 – II B 8/18	255
III. Grunderwerbsteuerliche Situation	256
1. Einbringung als anderes Rechtsgeschäft i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG	256
a) Steuervergünstigung wegen Umstrukturierung im Konzern (§ 6a GrEStG)	256
b) Übergang auf eine Gesamthand (§ 5 Abs. 2 GrEStG)	257
c) Bedeutung der Einmann-Vor-GmbH	257
2. Ausgliederung durch den Einzelunternehmer (§§ 152 ff. UmwG) nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG steuerbar	257
3. Nur formwechselnde Umwandlung grunderwerbsteuerfrei	259
IV. Folgerichtigkeit der Limitierung des Formwechsels?	259

Literatur: *Adrian/Franz*, Änderungen der Unternehmensbesteuerung durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz, BB 2013, 1879; *Crezelius*, Systeminkonsequenzen und Rückausnahmen, FR 2009, 881.

I. Charme und Limitierung des Formwechsels

Ein Formwechsel (§ 1 Abs. 1 Nr. 4, § 190 Abs. 1 UmwG) zeichnet sich dadurch aus, dass an ihm nur ein Rechtsträger beteiligt ist und demgemäß keine Übertragung von Vermögensgegenständen auf einen anderen Rechtsträger stattfindet. Er wahrt die Identität des Rechtsträgers und sichert die Kontinuität seines Vermögens bei gleichzeitiger Diskontinuität seiner Verfassung.²⁾ Mangels Rechtsträgerwechsel ist der Formwechsel für die Grunderwerbsteuer nicht relevant.³⁾ Den Kreis der formwechselnden Rechtsträger bestimmt § 191 Abs. 1 UmwG; dazu gehören Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften, eingetragene Genossenschaften, rechtsfähige Vereine, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit sowie Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts. Die Norm hat abschließenden Charakter und ist aufgrund expliziter gesetzlicher Anordnung in § 1 Abs. 2 UmwG nicht analogiefähig.⁴⁾

II. Entscheidung vom 22.11.2018 – II B 8/18

Der gesetzlichen Limitierung des Kreises formwechselnder Rechtsträger zum Trotz hatte der eingetragene Kaufmann (A) im zu entscheidenden Fall mit notariell beur-

kundetem „Umwandlungsbeschluss“ vom 20.8.2013 erklärt, das Einzelunternehmen werde gem. den §§ 190 ff. UmwG formwechselnd in die Antragstellerin – eine Ein-Mann-GmbH – umgewandelt. In dem mitbeurkundeten Gesellschaftsvertrag wurde bestimmt, dass A sämtliche Geschäftsanteile der GmbH gegen Einbringung des Einzelunternehmens gem. Sachgründungsbericht übernimmt. Aus dem Sachgründungsbericht geht hervor, dass es sich dabei um Grundstücke handelt, die im Wert das gezeichnete Stammkapital weit übertreffen. Die Antragstellerin wurde mit der Bemerkung „... entstanden durch formwechselnde Umwandlung ...“ in das Handelsregister eingetragen.

Der II. Senat des BFH hatte in dem Verfahren II B 8/18 zu klären, ob der Antragsgegner – das FA – zutreffend Grunderwerbsteuer festgesetzt hatte und zwar mit der Begründung, dass die Antragstellerin den Grundbesitz – entgegen der notariell beurkundeten Erklärung – durch Einbringung erworben habe. Dieser Erwerbsvorgang unterliege, so das FA weiter, gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer und werde auch

¹⁾ Prof. Dr. jur. Heike Jochum, Mag. rer. publ., Steuerberaterin, ist in der Hemmelrath PartG mbB Rechtsanwältin, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater mit Sitz in München tätig und lehrt an der Wirtschaftsuniversität Wien sowie der Deutschen Universität für Verwaltungswissenschaften Speyer.

2) BFH v. 22.11.2018, II B 8/18, HFR 2019, 136.

3) BFH v. 4.12.1996, II B 116/96, BStBl II 1997, 661.

4) Meßbacher-Hönsch in Boruttau, 19. Aufl. 2018, § 1 GrEStG Rz. 1161.

5) Schwanna in Semler/Stengel, 4. Aufl. 2017, § 191 UmwG Rz. 11.

nicht von der Verschonungsregelung des § 6a Satz 1 GrEStG erfasst.

Der BFH folgt der Auffassung der FinVerw. und bejaht eine Grunderwerbsteuer auslösende Einbringung durch Übertragung der betrieblichen Aktiva und Passiva auf die Antragstellerin im Wege der Einzelrechtsnachfolge. Mit dem Umwandlungsbeschluss vom 20.8.2013 und dem mitbeurkundeten Gesellschaftsvertrag habe sich A zur Übereignung des zu seinem Einzelunternehmen gehörenden Grundbesitzes auf die Antragstellerin verpflichtet. Das Gericht legt die Willenserklärungen des A gem. § 133 BGB dahingehend aus, dass er sich zur Übertragung des Grundbesitzes gem. Sachgründungsbericht gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten verpflichtet habe. Dem stehe nicht entgegen, dass nach den abgegebenen Erklärungen eine formwechselnde Umwandlung nach §§ 190 ff. UmwG beabsichtigt war. Eine solche sehe die Rechtsordnung nicht vor; weder Einzelunternehmer noch Einzelunternehmen gehörten zum Kreis der nach § 191 UmwG zum Formwechsel zugelassenen Rechtsträger. Für die Annahme einer Ausgliederung als Unterart der Spaltung (§ 1 Abs. 1 Nr. 2, § 123 Abs. 3 Nr. 2, § 152 Satz 1 UmwG) fehlten hinreichende Anhaltspunkte.

III. Grunderwerbsteuerliche Situation

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sich diese Rechtsgeschäfte auf ein inländisches Grundstück beziehen. Anderes Rechtsgeschäft in diesem Sinne ist auch ein Vertrag, durch den die Verpflichtung begründet wird, Grundstücke gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf eine Gesellschaft zu übertragen.⁵⁾

1. Einbringung als anderes Rechtsgeschäft i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG

Die im Streitfall angenommene Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge ist als anderes Rechtsgeschäft i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG einzuordnen und damit Grunderwerbsteuerbar. Die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung⁶⁾ nach § 3 sowie § 4 GrEStG liegen offenkundig nicht vor. In Betracht zu ziehen sind jedoch die Steuervergünstigungen der §§ 5 ff. GrEStG. Der BFH war aufgerufen, die Anwendung des § 6a GrEStG, welcher Steuervergünstigungen bei Umstrukturierungen im Konzern enthält, näher zu beleuchten.

a) Steuervergünstigung wegen Umstrukturierung im Konzern (§ 6a GrEStG)

Nach § 6a Satz 1 GrEStG wird die Steuer für einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1, Abs. 2, 2a, 3 oder Abs. 3a GrEStG steuerbaren Rechtsgeschäft auf Grund einer Umwandlung i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG,⁷⁾ einer Einbringung oder eines anderen Erwerbsvorgangs auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage nicht erhoben. Der Anwendungsbereich der Norm ist beschränkt. Ergibt sich die Steuerbarkeit wie im Streitfall aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG, scheidet eine Steuervergünstigung durch § 6a GrEStG nach Meinung der

FinVerw.⁸⁾ aus. Eine Verschonung nach § 6a GrEStG greift nicht, wenn man § 6a Satz 1 2. Halbs. GrEStG dahin versteht, dass es sich bei Einbringungen um Rechtsgeschäfte handelt, durch die ein Gesellschafter seine Sacheinlageverpflichtungen (§ 27 AktG oder § 5 Abs. 4 GmbHG) oder seine Beitragspflicht (§ 706 BGB) erfüllt. Direkte Grundstücksübergänge von einem Gesellschafter auf die Gesellschaft scheiden dann aus der Begünstigung aus, weil solche regelmäßig nicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2, 2a oder 3a GrEStG, sondern nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG steuerbar sind.⁹⁾ Der BFH hat diese Auffassung nun bestätigt,¹⁰⁾ während in der Literatur durchaus unterschiedliche Sichtweisen diskutiert wurden.¹¹⁾

Im zu entscheidenden Fall trat die Thematik einer rückwirkenden Gesetzesänderung hinzu. Der Vorgang im Streitfall wurde im Rückwirkungszeitraum verwirklicht, da § 23 Abs. 12 GrEStG n.F. die Geltung des § 6a Satz 1 GrEStG heutiger Fassung auch für die Zeit nach dem 6.6.2013 bis zum Inkrafttreten des KroatiensAnpG¹²⁾ am 31.7.2014 anordnet. Bezüglich der ursprünglichen Fassung des § 6a GrEStG wurde intensiv diskutiert, ob auch – wie vorliegend – nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG steuerbare Erwerbsvorgänge erfasst sein sollten.¹³⁾ Der BFH lehnt eine solche Auslegung der früheren Fassung ab und geht von einem bloßen Redaktionsversehen des Gesetzgebers aus.¹⁴⁾ Die rückwirkende Änderung der Norm habe daher allein klarstellenden Charakter und verändere die materielle Rechtslage nicht.

Folgt man dieser Ansicht, ist die in formaler Hinsicht gegebene Rückwirkung des § 23 Abs. 12 GrEStG n.F. aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden. Eine aus der Sicht der Stpfl. rechtsverschärfende Änderung wäre mit der rückwirkenden Korrektur nicht verbunden. Zwingend ist diese Sichtweise allerdings nicht.¹⁵⁾ Der Wortlaut der Norm ließ und lässt bei unbefangener Betrachtung auch noch heute eine andere Interpretation zu. Erst Überlegungen zu Sinn und Zweck, systematischer Stellung und Genese führen zu der von der FinVerw. vertretenen und nun auch vom BFH bestätigten Auffassung. Einzuräumen ist jedoch, dass auf Grund der unklaren Rechtslage jedenfalls kein schützenswertes Vertrauen in eine für die Stpfl. günstigere Rechtslage entstehen konnte.¹⁶⁾

5) BFH v. 4.5.2011, II B 151/10, BFH/NV 2011, 1395.

6) Zur rechtstechnischen Einordnung Meßbacher-Hönsch in Boruttau, 19. Aufl. 2018, § 3 GrEStG Rz. 5.

7) Viskorf in Boruttau, 19. Aufl. 2018, § 6a GrEStG Rz. 27.

8) Gleichlautender Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder v. 9.10.2013, BStBl I 2013, 1375.

9) Viskorf in Boruttau, 19. Aufl. 2018, § 6a GrEStG Rz. 61.

10) BFH v. 22.11.2018, II B 8/18, HFR 2019, 136.

11) Zum Streitstand Viskorf in Boruttau, 19. Aufl. 2018, § 6a GrEStG Rz. 32 ff.

12) Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (KroatienAnpG) v. 25.7.2014, BGBl. I 2014, 1266.

13) Adrian/Franz, BB 2013, 1879, 1888 f.; zum früheren Streit instruktiv Viskorf in Boruttau, 19. Aufl. 2018, § 6a GrEStG Rz. 32 ff.

14) BFH v. 22.11.2018, II B 8/18, HFR 2019, 136.

15) Vgl. Sanna in GrEStG – eKommentar, § 6a Steuervergünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern, Fassung v. 1.1.2016, Rz. 23.

16) So bereits Viskorf in Boruttau, 19. Aufl. 2018, § 6a GrEStG Rz. 37.

b) Übergang auf eine Gesamthand (§ 5 Abs. 2 GrEStG)

Wenig verwunderlich ist, dass der BFH im Streitfall nicht auf die Anwendung einer grunderwerbsteuerlichen Verschonungsregelung des § 5 GrEStG eingegangen ist. Die Norm dient der Vermeidung einer unbefriedigenden Härte beim Übergang von Grundstücken zwischen einer Gesamthand und den an ihr Beteiligten.¹⁷⁾ Jeder Gesamthänder ist bereits allein auf Grund seiner Gesellschafterstellung sachenrechtlich am Gesamthandsvermögen eigentumsmäßig mitberechtigt. Bei Gesamthandsgemeinschaften findet keine Verselbständigung des Gesellschaftsvermögens in der Hand der Personengesellschaft statt. Beim Grundstücksübergang von einer oder auf eine Gesamthand bleibt daher in wirtschaftlicher Hinsicht der Wert der Beteiligung am Grundstück unberührt. Trotz des Rechtsträgerwechsels bleibt die Berechtigung des bisherigen Mit- oder Alleineigentümers am Grundstück in Höhe seines Anteils am Gesellschaftsvermögen gleich, seine Eigentümerposition setzt sich quasi in einer anderen Eigentumsform fort. Die Steuervergünstigungen nach § 5 sowie § 6 GrEStG tragen diesem Befund Rechnung und korrigieren insoweit das vom bürgerlichen Recht sonst aufgezwungene Ergebnis.¹⁸⁾ Literatur¹⁹⁾ und hergebrachte Rechtsprechung²⁰⁾ gehen einhellig davon aus, dass die Verschonungsregelungen der § 5 und § 6 GrEStG auf den Erwerb von Grundstücken von oder durch Kapitalgesellschaften nicht anwendbar sind, da das Gesellschaftsvermögen in der Hand der juristischen Person eigentumsrechtlich verselbständigt ist.²¹⁾ Im vorliegenden Fall stand die Umgestaltung des Einzelunternehmens in eine GmbH in Rede. Die Anwendung einer Verschonungsregelung ist daher ausgeschlossen.

c) Bedeutung der Einmann-Vor-GmbH

Auch eine Differenzierung zwischen der GmbH i.G. und der daraus mit Eintragung im Handelsregister erwachsenden GmbH führt nicht weiter. Es war zwar lange Zeit offen, wie die Einmann-Vor-GmbH dogmatisch einzuordnen ist. Diskutiert wurde, ob es sich um eine Art Sondervermögen des Einmann-Gründers handelt oder eine Teilrechtsfähigkeit anzunehmen ist.²²⁾ Heute besteht weitgehend Einigkeit, dass die Vor-GmbH als Vorstufe und notwendige Durchgangsstation auf dem Weg zur GmbH ein Rechtsträger sui generis ist, der sich mit der Eintragung ipso iure mit allen Aktiva und Passiva in die GmbH umwandelt und als mit dieser weitgehend, indes nicht vollständig identisch angesehen wird. Die Vor-GmbH ist deswegen als rechtsfähig anerkannt – auch bei einer Einpersonengründung.²³⁾ In grunderwerbsteuerlicher Hinsicht ist die Vorgesellschaft folglich dem Recht der zu gründenden Gesellschaft zu unterstellen.²⁴⁾ Damit scheidet die Anwendung einer Verschonungsregelung der § 5 und § 6 GrEStG aus. Auch grunderwerbsteuerlich erreicht die Verselbständigung der Vor-GmbH einen Grad, der es erlaubt, vom Vorhandensein eines Rechtsträgers auszugehen. Die Vermögensübertragung auf die Vor-GmbH löst daher nach allgemeiner Auffassung bereits Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG aus. Mit Eintragung im Handelsregister geht dann die Vor-GmbH „vergleichbar einer formwechselnden Umwandlung in der GmbH auf“, ²⁵⁾ soweit man nicht ohnehin von rechtlicher Identität ausgeht. Wie auch immer dieser Vorgang dogmatisch genau einzuord-

nen sein mag, führt er doch in keiner Weise zu einem Gesamthandsvermögen, das den Weg zu einer Verschonung nach §§ 5 f. GrEStG eröffnen könnte. Auch eine „Art Sondervermögen“ stünde im Alleineigentum des Gründers.

Allenfalls ließe sich in Frage stellen, ob im zu entscheidenden Fall überhaupt eine wirksame Errichtung einer Ein-Mann-GmbH erfolgt ist. Anders als offenbar von Vorinstanz und FA angenommen, kann die Regelung des § 202 Abs. 3 UmwG nicht bewirken, dass das Unternehmen des A in der Rechtsform der GmbH fortbesteht. Die Norm ist nicht anzuwenden, wenn die Voraussetzungen von § 191 Abs. 1 und 2 UmwG missachtet werden, also etwa wie hier ein vom Umwandlungsgesetz nicht zugelassener Formwechsel beschlossen und auch eingetragen wird. Diese Eintragung hat keine Wirkungen, da es sich in einem solchen Fall nicht um „Mängel des Formwechsels“ handeln kann. Begrifflich liegt schließlich gar kein Formwechsel vor.²⁶⁾ Der BFH ging auf diese Frage nicht ein. Auf dem Boden der vorgenommenen Auslegung der von A abgegebenen Erklärungen ist bereits nach allgemeinen registerrechtlichen Grundsätzen vom Bestand der GmbH auszugehen.

2. Ausgliederung durch den Einzelunternehmer (§§ 152 ff. UmwG) nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG steuerbar

In grunderwerbsteuerlicher Hinsicht kommt es letztlich auch nicht darauf an, ob im zu entscheidenden Fall hinreichende Anhaltspunkte für eine Ausgliederung nach §§ 152 ff. UmwG vorlagen. Im Unterschied zur Einbringung ermöglicht die Ausgliederung eine Übertragung durch partielle Gesamtrechtsnachfolge. Dabei handelt es sich um eine Gesamtrechtsnachfolge in einen Teil des Vermögens eines anderen. Anders als bei Gesamtrechtsnachfolge auf Grund des Todes einer natürlichen Person (§ 1922 BGB) kann bei der Ausgliederung – wie allgemein bei einer Spaltung – vereinbart werden, dass (nur) ein Teil des Vermögens des übertragenden Rechtsträgers auf einen oder mehrere andere Rechtsträger übergeht und dass der übertragende Rechtsträger weiter bestehen bleibt. Die Besonderheit und zentrale Funktion dieser Vorschriften besteht darin, einen vereinfachten Übergang von Vermögensteilen „als Gesamtheit“ (§ 131 Abs. 1 Nr. 1 UmwG) und ohne Zustimmung Dritter von einem auf einen anderen Rechtsträger zu ermöglichen.²⁷⁾

Der grunderwerbsteuerlich relevante Übertragungsvorgang bleibt dabei allerdings unberührt und ist nach

17) BFH v. 2.10.1974, II R 61/68, BStBl II 1975, 150.

18) Viskorf in Boruttau, 19. Aufl. 2018, § 5 GrEStG Rz. 3 f.

19) Viskorf in Boruttau, 19. Aufl. 2018, § 5 GrEStG Rz. 9.

20) Ständige Rechtsprechung seit BFH v. 22.6.1966, II 165/62, BStBl III 1966, 554; zuletzt v. 9.4.2008, II R 32/06, BFH/NV 2008, 1526.

21) Viskorf in Boruttau, 19. Aufl. 2018, § 5 GrEStG Rz. 4.

22) Fischer in Boruttau, 16. Aufl. 2007, § 1 GrEStG Rz. 269.

23) Bayer in Lutter/Hommelhoff, 19. Aufl. 2016, § 11 GmbHG Rz. 5.

24) Viskorf in Boruttau, 19. Aufl. 2018, § 5 GrEStG Rz. 9.

25) Fischer in Boruttau, 16. Aufl. 2007, § 1 GrEStG Rz. 270.

26) Winter in Schmitt/Hörtnagel/Stratz, 8. Aufl. 2018, § 202 UmwG Rz. 12.

27) Raible in Maulbetsch/Klumpp/Rose, 2. Aufl. 2017, § 123 UmwG Rz. 2; Sickinger in Kallmeyer, 6. Aufl. 2017, § 152 UmwG Rz. 1.

§ 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG steuerbar. Der Anwendungsbereich der sog. Konzernklausel des § 6a GrEStG ist somit zwar eröffnet.²⁸⁾ Gleichwohl ist die Ausgliederung des gesamten Vermögens eines Einzelunternehmens regelmäßig nicht nach § 6a GrEStG grunderwerbsteuerfrei. Beendet der Einzelunternehmer infolge der vollständigen Ausgliederung seine unternehmerische Tätigkeit, besteht kein herrschendes Unternehmen mehr, so dass der „Konzernverbund“ erlischt und die fünfjährige Nachbehaltensfrist nicht eingehalten werden kann.²⁹⁾ Durch die Ausgliederung oder Abspaltung zur Neugründung aus einem herrschenden Unternehmen mag zwar ein neuer Verbund begründet werden; insoweit erkennt die FinVerw. jedoch keinen begünstigungsfähigen Vorgang an. Die Vorbehaltensfrist soll nicht erfüllt sein, wenn durch Ausgliederung oder Abspaltung zur Neugründung ein Grundstück aus dem herrschenden Unternehmen übertragen wird und damit erstmals ein Verbund entsteht.³⁰⁾ Insoweit ist das letzte Wort jedoch noch nicht gesprochen. Vertreten wird, dass die Vorschrift bei einer Umwandlung zur Neugründung einer Gesellschaft einschränkend ausgelegt werden muss, da die Vorbehaltensfrist lediglich Steuerumgehungen durch missbräuchliche Gestaltungen verhindern soll, was bei einem rein konzerninternen Vorgang objektiv ausgeschlossen sei. Schließlich werden dabei keine Grundstücke aus dem Konzernverbund gelöst.³¹⁾ Es bleibt daher die Frage offen, ob der Einzelunternehmer im zu entscheidenden Fall durch Ausgliederung nur eines Teils seines Unternehmens³²⁾ und Fortführung einer gewissen unternehmerischen Tätigkeit in den Genuss des § 6a GrEStG hätte kommen können.

3. Nur formwechselnde Umwandlung grunderwerbsteuerfrei

Will man die Unwägbarkeiten des § 6a GrEStG meiden, bleibt allein der identitätswahrende Formwechsel des grundbesitzenden Einzelunternehmens, um den Anfall von Grunderwerbsteuer zu vermeiden, und dieser Weg war A auf Grund der Limitierung des § 191 Abs. 1 UmwG versperrt. Verfassungsrechtlich ist die unterschiedliche grunderwerbsteuerliche Behandlung von Grundstücksübergängen auf Grund formwechselnder Umwandlung einerseits und übertragender Umwandlung andererseits nicht zu beanstanden. Die Besteuerung von Grundstücksübergängen (nur) auf Grund übertragender Umwandlung stellt eine folgerichtige Umsetzung der Grundentscheidung des Gesetzgebers dar, die Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrsteuer auszugestalten und insoweit – allein – an den Wechsel des Rechtsträgers anzuknüpfen,³³⁾ welcher beim reinen Formwechsel gerade fehlt. Diese Feststellung führt zum Kern der Problematik zurück. Stein des Anstoßes ist nicht die Konzeption des Grunderwerbsteuerrechts, sondern vielmehr die Limitierung des Formwechsels durch § 191 Abs. 1 UmwG.

IV. Folgerichtigkeit der Limitierung des Formwechsels?

Im entschiedenen Streitfall mag ein gewisses Störgefühl für eine eher wirtschaftliche Betrachtung streiten.

Schließlich ist es am Ende so, dass der vormalige Einzelunternehmer auch nach Errichtung der Ein-Mann-GmbH faktisch allein über das eingebrachte Grundvermögen verfügt. Als alleiniger Gesellschafter hat er auch weiterhin „das Sagen“. Die Frage nach einem Weg zur identitätswahrenden Umgestaltung liegt deswegen nicht fern. Sollte das Umwandlungsrecht nicht doch eine Möglichkeit eröffnen, das wirtschaftlich gewollte Ziel auf einem rechtlich abgesicherten Pfad zu erreichen?

Formaljuristisch ist die Rechtslage dagegen klar: Die juristische Person „Ein-Mann-GmbH“ ist Eigentümer des fraglichen Grundvermögens und dabei als Rechtsträger streng von der natürlichen Person des vormaligen Einzelunternehmers und nun alleinigem Gesellschafter zu trennen. Das Umwandlungsrecht bietet mit den Regelungen zur Ausgliederung (§§ 152 ff. UmwG) dafür ein Regime, das es erlaubt, der im Kern bloßen Vermögensumschichtung Rechnung zu tragen. In der Bilanz des Einzelunternehmers treten schließlich (lediglich) die gewährten Gesellschaftsrechte an die Stelle der ausgegliederten Vermögenswerte.³⁴⁾ Die partielle Gesamtrechtsnachfolge vereinfacht diesen Umschichtungsvorgang.³⁵⁾

Und doch: Die vielbeschworene „strenge Trennung“ von Gesellschaft und Anteilseigner ist brüchig. Lässt man den Blick noch einmal ins Grunderwerbsteuerrecht zurückschweifen, fällt er auf das Instrument der Anteilsvereinigung (§ 1 Abs. 3 GrEStG). Durch die Übertragung von mindestens 95 % der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft wird Grunderwerbsteuer ausgelöst – ganz ohne Übertragung des Grundbesitzes selbst. Das Gesetz ignoriert die Trennung von Gesellschaftsebene und der Ebene der Anteilseigner im Interesse einer wirtschaftlichen Betrachtung auch zur Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen.³⁶⁾ Nicht anders verhält es sich bei den Regelungen zum Untergang von Verlustvorträgen beim schädlichen Beteiligungserwerb, die nach der jüngsten Änderung einen schädlichen Beteiligungserwerb nur noch in engen Grenzen explizit ausschließt und dabei hinsichtlich der Verlustvorträge der Gesellschaft

28) Gleichlautender Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder v. 19.6.2012, BStBl I 2012, 662, Rz. 3.1; Viskorf in Boruttau, 19. Aufl. 2018, § 6a GrEStG Rz. 27; Sanna in GrEStG – eKommentar, § 6a Steuervergünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern, Fassung v. 1.1.2016, Rz. 4.

29) Vgl. FG München v. 23.7.2014, 4 K 1304/13, EFG 2014, 1703 (rkr. BFH: II B 97/14); krit. zum überschießenden Gehalt des § 6a Satz 4 GrEStG Viskorf in Boruttau, 19. Aufl. 2018, § 6a GrEStG Rz. 121 ff.

30) Gleichlautender Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder v. 19.6.2012, BStBl I 2012, 662, Rz. 2.1 sowie Beispiel 1 zu Rz. 4.

31) FG Düsseldorf v. 7.5.2014, 7 K 281/14 GE, EFG 2014, 1424 und dazu BFH v. 25.11.2015, II R 36/14, BFH/NV 2016, 239; FG Düsseldorf v. 4.11.2015, 7 K 1553/15 GE, EFG 2016, 142, Rev. BFH II R 56/15; krit. Sanna in GrEStG – eKommentar, § 6a Steuervergünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern, Fassung v. 1.1.2016, Rz. 19.

32) Vgl. Sickinger in Kallmeyer, 6. Aufl. 2017, § 152 UmwG Rz. 1.

33) BFH v. 9.4.2008, II R 32/06, BFH/NV 2008, 1526.

34) Raible in Maulbetsch/Klumpp/Rose, 2. Aufl. 2017, § 123 UmwG Rz. 24.

35) Seulen in Semler/Stengel, 4. Aufl., 2017 § 152 UmwG Rz. 5; Sickinger in Kallmeyer, 6. Aufl. 2017, § 152 UmwG Rz. 1.

36) Zur geplanten Reform, die zu einer Absenkung der 95 %-Schwelle auf 90 % oder sogar 50 % führen wird.

ungerührt auf die Ebene der Anteilseigner „hindurchschaut“ (§ 8c Abs. 1 Satz 4 Nr. 1–3 KStG). Abweichend von gesellschaftsrechtlichen Grundsätzen wird einer wirtschaftlichen Betrachtung Vorrang gegeben.³⁷⁾

Vor diesem Hintergrund lässt sich fragen, ob de lege ferenda die Möglichkeit geschaffen werden sollte, eine Ausgliederung nicht nur zur Aufnahme oder Neugründung vorzunehmen, wie in § 152 UmwG vorgesehen, sondern darüber hinaus auch den Einzelunternehmer in den Kreis der formwechselnden Rechtsträger nach § 191 Abs. 1 UmwG aufzunehmen.

Natürlich trifft es zu, dass der eingetragene Kaufmann und die angestrebte GmbH im Ausgangspunkt jeweils ganz eigenständige Rechtssubjekte sind. Es ist daher nachvollziehbar, dass das Umwandlungsrecht den identitätswahrenden Formwechsel de lege lata versagt. Auch kann und soll die hinter dem eingetragenen Kaufmann stehende natürliche Person durch den Vorgang nicht „wegfallen“. Hergebrachte umwandlungsrechtliche Annahmen wollen somit nicht recht passen, da die Eintragung der neuen Rechtsform in das Register dazu führt, dass der formwechselnde Rechtsträger (nur noch) in der im Umwandlungsbeschluss bestimmten Rechtsform weiterbesteht (§ 202 Abs. 1 Nr. 1 UmwG).

Einzuräumen ist allerdings, dass diese Sichtweise die Verselbständigung ausblendet, die ein Einzelunternehmen durchleben kann. Spätestens mit der Eintragung als Kaufmann kommt es zu einer auch rechtlich relevanten Annäherung an eine juristische Person: Der eingetragene Kaufmann kann unter seiner Firma klagen und verklagt werden (§ 17 HGB), er darf – was ansonsten nur juristischen Personen möglich ist – Zweigniederlassungen errichten (§ 13 HGB) und er ist, anders als andere Gewerbetreibende, zur Erstellung einer Bilanz verpflichtet. Schon mit der Eintragung als Kaufmann erfährt also das Rechtssubjekt „natürliche Person“ eine ganz erhebliche Veränderung, gewinnt quasi eine rechtliche Janusköpfigkeit. Die Vorschriften über die Wirkungen der Ausgliederung (§ 155 UmwG) zeigen, dass der Gesetzgeber diese Aspekte durchaus sieht. Er ordnet das Erlöschen der von einem Einzelkaufmann geführten Firma kraft Gesetzes an, sofern dieser das gesamte Unternehmen ausgliedert. Dies dient offenbar dazu, die Richtigkeit des Registers sicherzustellen.³⁸⁾ Das Erlöschen der Firma des ausgliedernden Einzelunternehmers ipso iure schließt dennoch nicht aus, dass der übernehmende Rechtsträger eine gleiche Firma neu bildet.³⁹⁾ Wird im Wesentlichen das gesamte Unternehmen des Einzelkaufmanns auf einen übernehmenden Rechtsträger übertragen, hat dieser nach der allgemeinen Regelung des § 22 HGB die Möglichkeit, die bisher vom Einzelkaufmann verwendete Firma fortzuführen.⁴⁰⁾

Man mag sich nun auf den Standpunkt stellen, dass es dem Gesetzgeber freisteht, die allgemeine Regelung spezialgesetzlich zu modifizieren. Schließlich bleibt bei einem Erlöschen der Firma nach § 155 UmwG denklogisch nichts übrig, was nach § 22 HGB fortgeführt werden könnte. Es lässt sich aber ebenso gut die Frage stellen, ob hier nicht eine grundlegende Friktion erkennbar wird und dem eingetragenen Ein-

zelkaufmann folgerichtig ein „firmenwahrender“ Rechtsformwechsel zu ermöglichen ist. Niemand wird behaupten, dass die Firma des Einzelkaufmanns mit einer eigenen – von der natürlichen Person des Unternehmers gesonderten – Rechtssubjektivität gleichzusetzen ist. Der gleiche Einwand trifft aber auch die in den Kreis der formwechselnden Rechtsträger inzwischen einbezogenen Personengesellschaften. Deren fehlende Rechtssubjektivität überwindet der Gesetzgeber in § 191 Abs. 1, § 202 Abs. 1 Nr. 1 UmwG mittels Fiktion,⁴¹⁾ weil er den Verband „Gesamthandsgemeinschaft“ als Rechtsträger versteht und deshalb einer juristischen Person gleichstellt. Die Möglichkeit des Formwechsels eröffnet es dem Personenverband als solchem, der als fortbestehend gedacht wird.⁴²⁾ Ähnliches war hinsichtlich der Behandlung der Vor-GmbH zu beobachten, deren rechtliche Verselbständigung nach langem Ringen zur Anerkennung als Rechtsträger sui generis führte, der weitgehend – aber nicht vollständig – mit der späteren GmbH identisch ist (s.o.). Vor diesem Hintergrund ist zu fragen, ob nicht auch das Unternehmen des Einzelkaufmanns als fortbestehend anzusehen ist. Jedenfalls, wenn es nach Ausgliederung vom übernehmenden Rechtsträger unter gleicher Firma – ggf. mit einem die neue Rechtsform anzeigenden Zusatz – fortgeführt wird, besteht eine weitgehende wirtschaftliche Kontinuität und diese ist wesentliches Merkmal der für das Umwandlungsrecht maßgeblichen Identität des Rechtsträgers.⁴³⁾

Normativ hat es der Gesetzgeber kraft demokratischer Legitimation in der Hand, die zu beobachtende Verselbständigung abzubilden. Dabei steht ihm eine erhebliche Einschätzungsprärogative zu, die ihre Grenzen im Gebot der Folgerichtigkeit rechtlicher Regelungen findet, welches aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG abzuleiten ist.⁴⁴⁾ Das umwandlungsrechtliche Ausblenden der Verselbständigung eines Einzelunternehmens durch die Regelungen der Ausgliederung mag man mit Aspekten der Rechtssicherheit und -klarheit rechtfertigen wollen. Die tatsächliche unternehmerische Kontinuität lässt der Gesetzgeber dahinter zurücktreten. Verfassungsrechtlich bleibt die Frage, ob dies erforderlich und folgerichtig ist. Eine klare und eindeutige Lösung läge auch darin, an die „Kontinuität der Firma“ anzuknüpfen und insoweit den Rechtsformwechsel des Einzelunternehmens de lege ferenda zu ermöglichen.

37) Krit. dazu Crezelius, FR 2009, 881, 883.

38) Vgl. Karollus in Lutter, 5. Aufl. 2014, § 155 UmwG Rz. 2.

39) Sickinger in Kallmeyer, 6. Aufl. 2017, § 155 UmwG Rz. 3.

40) Karollus in Lutter, 5. Aufl. 2014, § 155 UmwG Rz. 6.

41) Vgl. Decher/Hoger in Lutter, 5. Aufl. 2014, § 190 Rz. 4.

42) Zum früheren Streit um den heterogenen Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft und umgekehrt, welchen der Gesetzgeber in § 191 Abs. 1, § 202 Abs. 1 Nr. 1 UmwG der Sache nach mittels Fiktion entschieden hat, siehe Fischer in Boruttau, 16. Aufl. 2007, § 1 GrEStG Rz. 549 ff.

43) Vgl. Decher/Hoger in Lutter, 5. Aufl. 2014, § 190 Rz. 1 ff.; Wiedemann, ZGR 1999, 568 ff., 579 ff.

44) BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 = BGBl. I 2008, 2888.