

BFH v. 22.11.2018 - II B 8/18, DStR 2018, 2636

## Anfall von Grunderwerbsteuer bei Einbringung eines Einzelunternehmens in eine GmbH

15.05.2019

### Leitsatz

1. Den Formwechsel eines Einzelunternehmens in eine Ein-Mann-GmbH sieht § 191 Abs. 1 UmwG nicht vor. Durch die Beurkundung eines solchen Formwechsels eines grundbesitzenden Einzelunternehmens kann die Entstehung von Grunderwerbsteuer nicht vermieden werden.
2. Auf nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG steuerbare Erwerbsvorgänge findet die Steuervergünstigung des § 6a Satz 1 GrEStG keine Anwendung.
3. Die Verfassungsmäßigkeit des § 23 Abs. 12 GrEStG, der die rückwirkende Geltung des § 6a Satz 1 GrEStG n.F. für nach dem 6. Juni 2013 verwirklichte Erwerbsvorgänge anordnet, ist nicht ernstlich zweifelhaft.

### Sachverhalt

A wollte sein Einzelunternehmen, die Firma AT e. K., zu welcher Grundbesitz gehört, durch notariell beurkundeten „Umwandlungsbeschluss“ vom 28.08.2013 formwechselnd in eine GmbH gem. §§ 190 ff. UmwG umwandeln. Gleichzeitig wurde der Gesellschaftsvertrag beurkundet, in welchem geregelt war, dass A sämtliche Geschäftsanteile der GmbH gegen Einbringung des Einzelunternehmens entsprechend dem Sachgründungsbericht übernimmt. Im Handelsregister wurde die GmbH mit der Bemerkung: „entstanden durch formwechselnde Umwandlung der AT e.K.“ eingetragen. Das Finanzamt setzte Grunderwerbssteuer für die Übertragung des Grundbesitzes fest, da die GmbH den Grundbesitz durch Einbringung erworben habe und dies gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG grunderwerbsteuerpflichtig sei. Das Finanzgericht half der Beschwerde der GmbH nicht ab.

### Entscheidung

Der BFH wies die Beschwerde der GmbH ebenso zurück, da es sich um einen steuerbaren Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG handle. Der BFH habe bereits entschieden, dass ein Vertrag, durch welchen die Verpflichtung begründet werde, Grundstücke auf eine Gesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zu übertragen, ein anderes Rechtsgeschäft i. S. dieser Vorschrift sei, das den Anspruch auf Übereignung begründe (BFH v. 04.05.2011 - II B 151/10, BeckRS 2011, 95503 Rn. 8). Die Auslegung der Erklärungen des A ergebe genau dies. Daran ändere auch die Bezeichnung als Formwechsel im Umwandlungsbeschluss nichts. Grundsätzlich bliebe bei einem Formwechsel gem. der §§ 190 ff. UmwG der Rechtsträger identisch, sodass keine Vermögensübertragung stattfinde. Ein Formwechsel eines Einzelkaufmannes in eine Ein-Mann-GmbH sei in § 191 Abs. 1 UmwG jedoch nicht vorgesehen. Der Anfall einer Grunderwerbsteuer könne deshalb auch nicht durch die Beurkundung des Formwechsels vermieden werden.

Des Weiteren sei ohne Bedeutung, dass die Einbringung als Formwechsel in das Handelsregister eingetragen wurden sei. Maßgeblich sei nämlich allein das schuldrechtliche Geschäft.

Prof. Dr. Heribert Heckschen  
Dr. Pascal Salomon

Hohe Straße 12  
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0  
Fax 0351 473 05 10

Zuletzt finde die Steuervergünstigung nach § 6a S. 1 GrEStG wegen § 23 Abs. 12 GrEStG, der die rückwirkende Geltung des § 6a S. 1 GrEStG für nach dem 6.6.2013 verwirklichte Erwerbsvorgänge negiert, keine Anwendung. An der Verfassungsmäßigkeit des § 23 Abs. 12 GrEStG bestünden indes keine ernstlichen Zweifel. Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG seien nämlich auch bereits von der alten Fassung des § 6a S. 1 GrEStG nicht erfasst gewesen, sodass es sich nicht um eine Rückwirkung sondern um eine gesetzgeberische Klarstellung handle.

## Praxishinweis

In der Praxis kein seltener Fall stellt der Wunsch dar, ein Einzelunternehmen in eine Kapitalgesellschaft zu transformieren. Dabei stehen grundsätzlich zwei Wege offen. Zum einen außerhalb des UmwG durch Einzelrechtsübertragung, d. h. Einbringung des Einzelunternehmens in die Kapitalgesellschaft. Zum anderen durch Ausgliederung des Vermögens des Einzelunternehmens und Übertragung auf die Kapitalgesellschaft im Wege der Gesamtrechnachfolge nach den §§ 123 Abs. 3, 152 ff. UmwG. In der Beratungspraxis muss bei einer geplanten Umstrukturierung dabei sowohl auf zivilrechtliche als auch steuerliche Gesichtspunkte geachtet werden. So hätte im vorliegenden Fall der Anfall von Grunderwerbssteuer durch eine Ausgliederung vermieden werden können (Einzelheiten zur Problematik *Wachter GmbH* 2019, 128 ff).

Im Zusammenhang mit der Entscheidung des BFH ist darüber hinaus auf das Urteil des EuGH v. 19.12.2018 (C-374/17, DStR 2019, 49) hinzuweisen. Der EuGH entschied, dass die Steuervergünstigung des § 6a GrEStG keine unionsrechtswidrige Beihilfe darstellt.