

Steuerfachtagung 2021

Gründerwerbsteuer (*GrESt*) bei Umwandlungen im Unternehmensverbund

Referent:

**Dr. Norbert Schneider
Freshfields Bruckhaus Deringer PartG mbB**

Kommentator:

**Michael Müller
Oberfinanzdirektion NRW**

A. Überblick über mögliche GrESt-Tatbestände bei Umwandlungen

Bei Umwandlungen von Unternehmen mit inländischem Grundbesitz wird dieser oft direkt oder indirekt übertragen, wodurch verschiedene Grunderwerbsteuer-Tatbestände ausgelöst werden können, insbesondere

- durch Übertragung des Eigentums an inländischen Grundstücken (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG), den vorherigen Abschluss schuldrechtlicher Geschäfte, die eine Verpflichtung zur Übertragung von Grundstücken beinhalten (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG) oder die Übertragung der Verwertungsbefugnis an solchen inländischen Grundstücken (§ 1 Abs. 2 GrEStG), sowie
- durch unmittelbare oder mittelbare Übertragung von Anteilen an Personen- oder Kapitalgesellschaften, die selber inländischen Grundbesitz halten (§§ 1 Abs. 2a, Abs. 3, Abs. 3a GrEStG).

Welcher Tatbestand genau ausgelöst wird, hat im Rahmen der hierin behandelten sog. Konzernklausel des § 6a GrEStG noch eine wesentliche Bedeutung, auf die unten eingegangen wird.

Findet der die Grunderwerbsteuer (*GrESt*) auslösende Rechtsvorgang zwischen verbundenen Personen/Gesellschaften statt, kommen gewisse Befreiungen (die das Gesetz teilweise als „Nichterhebung“ bezeichnet) in Betracht:

- Zum einen die 2009 eingeführte sogenannte Konzernklausel, die in § 6a GrEStG geregelt ist. Sie begünstigt unter bestimmten (unten dargestellten) Voraussetzungen die Übertragung zwischen sogenannten herrschenden und abhängigen Gesellschaften, oder zwischen vom selben herrschenden Unternehmen abhängigen Gesellschaften.
- Die speziellen Ermäßigungen der §§ 5 – 7 GrEStG bei Übertragung von Grundbesitz an Personengesellschaften durch ihre Gesellschafter, oder in umgekehrter Richtung von einer Personengesellschaft an ihre Gesellschafter, oder zwischen Personengesellschaften mit (jedenfalls z.T.) identischen Gesellschaftern. Diese Ermäßigungen beruhen letztlich auf einem (durch das sachenrechtliche Gesamthandsprinzip geprägten) Transparenzgedanken.

In diesem Beitrag wird auf die Konzernklausel (§ 6a GrEStG) eingegangen. Ihre wesentlichen Voraussetzungen im Überblick sind wie folgt:

- Es liegt ein GrESt-barer Rechtsvorgang vor nach §§ 1 Abs. 1 Nr. 3 (Übertragung des Eigentums an inländischem Grundbesitz ohne vorheriges Verpflichtungsgeschäft), Abs. 2 (Übertragung der Verwertungsbefugnis), Abs. 2a (qualifizierter Wechsel im Gesellschafterbestand einer grundbesitzhaltenden Personengesellschaft), Abs. 3 (Anteilsvereinigung) oder Abs. 3a GrEStG (wirtschaftliche Anteilsvereinigung).

Auffällig ist hier bereits, dass der eigentliche „Grundtatbestand“ der GrESt, der § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG (Kaufverträge oder andere schuldrechtliche Geschäfte, durch die eine Verpflichtung auf Übertragung von inländischem Grundbesitz begründet wird), nicht erfasst ist.

- Der GrESt-bare Rechtsvorgang beruht („auf Grund“) auf einer Umwandlung i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 - 3 UmwG (v.a. Verschmelzung und Spaltung mit ihren

Unterformen Aufspaltung, Abspaltung oder Ausgliederung, § 123 UmwG¹⁾), einer Einbringung oder eines anderen Erwerbsvorgangs auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage.

- Am Rechtsvorgang sind ausschließlich ein herrschendes und von diesem abhängige Gesellschaft(en) beteiligt, oder er erfolgt zwischen Gesellschaften, die vom gleichen herrschenden Unternehmen abhängig sind. Für das Abhängigkeitsverhältnis muss eine (unmittelbare oder mittelbare) Beteiligung von mindestens 95% bestehen, und zwar am Kapital oder Gesellschaftsvermögen.
- Die 95%-Mindestbeteiligung muss zudem grundsätzlich ununterbrochen 5 Jahre vor dem GrESt-baren Rechtsvorgang bestanden haben (sog. Vorbehaltensfrist) und 5 Jahre nach dem Rechtsvorgang fortbestehen (sog. Nachbehaltensfrist).

Die Finanzverwaltung hatte ihre Auslegung des § 6a GrEStG zunächst in einigen gleichlautenden Ländererlassen aus den Jahren 2010 – 2012 niedergelegt²⁾, und dabei die Voraussetzungen z.T. sehr restriktiv ausgelegt, wodurch die Norm in der Praxis einen begrenzten Anwendungsbereich hatte bzw. mit erheblichen Unsicherheiten belegt war³⁾. Diese restriktive Auslegung wurde durch eine Reihe von Urteilen des BFH aus August 2019 bzgl. mehrerer Punkte verworfen⁴⁾. Dadurch hat eine deutliche Korrektur der zuvor engen Auslegung der Finanzverwaltung durch den BFH stattgefunden, u.a. bei folgenden Punkten:

- Das herrschende Unternehmen muss nicht Unternehmer i.S.d. UStG sein. Es reicht aus, wenn es – selbst oder abgeleitet von seinen Beteiligungsunternehmen – wirtschaftlich tätig ist. Herrschendes Unternehmen kann insofern auch eine natürliche Person sein, die die Beteiligung an der abhängigen Gesellschaft im Privatvermögen hält.
- Eine Einhaltung von Vor- oder Nachbehaltensfrist ist nicht notwendig, wenn sie aufgrund der jeweiligen Umwandlung umwandlungsrechtlich nicht eingehalten werden kann. Das betrifft insbesondere die Spaltung (Aufspaltung, Abspaltung oder Ausgliederung) zur Neugründung, bei der natürlicherweise die Vorbehaltensfrist für die aufnehmende Gesellschaft (die erst durch die Umwandlung entsteht) nicht eingehalten werden kann, so dass es nur auf die Nachbehaltensfrist ankommt. Gleiches gilt, mit umgekehrten Vorzeichen, bei einer Verschmelzung oder bei einer Aufspaltung, bei der die übertragende Gesellschaft jeweils untergeht; hier kann die Nachbehaltensfrist nicht eingehalten werden.

¹⁾ Nicht davon erfasst ist der Formwechsel. Dazu unten Fall 4.

²⁾ Gleichlautende Ländererlasse (*GLE*) vom 1.12.2010 (BStBl. I 2010, 1321), vom 22.6.2011 (BStBl. I 2011, 673) sowie vom 19.6.2012 (BStBl. I 2012, 662).

³⁾ Vgl. dazu z.B. *Behrens*, DStR 2012, 2149.

⁴⁾ BFH-Urteile vom 21. und 22. August 2019, Az. II R 15/19, II R 16/19, II R 17/19, 2 R 18/19, II R 19/19, II R 20/19 sowie II R 21/19, veröffentlicht „in Reihe“ im BStBl. II 2020, 329 ff. dazu z.B. *Loose*, DB 2020, 919.

Die Finanzverwaltung hat frühzeitig zu erkennen gegeben, diese Urteile allgemein zu akzeptieren.⁵ Anfang 2020 wurden die Urteile im Bundessteuerblatt Teil II veröffentlicht.⁶ Mit gleichlautendem Ländererlass vom 22. September 2020⁷ (hierin **GLE 2020**) hat die Finanzverwaltung ihre Auslegung der Konzernklausel insgesamt überarbeitet auf Basis der vom BFH getroffenen Urteile. Dieser GLE 2020 ist in der Literatur bereits eingehender besprochen worden.⁸ Im Folgenden werden einige zentrale Fragen und zum Teil offene Punkte behandelt.

B. Fallbeispiele

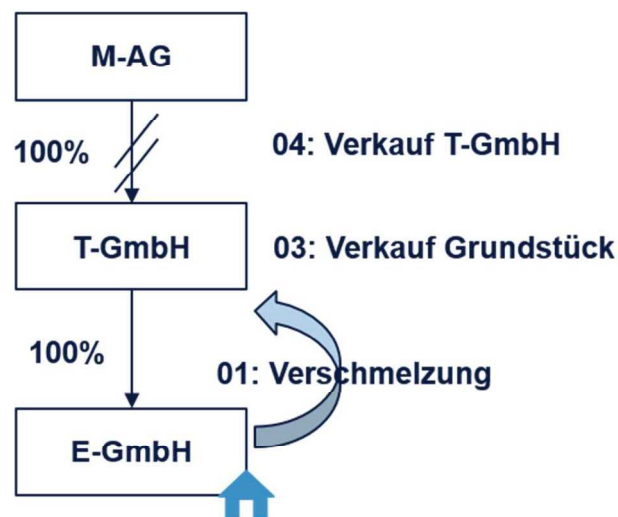
FALL 1 – WER IST HERRSCHENDES UNTERNEHMEN?

Bisher ist noch nicht abschließend geklärt, wer herrschendes Unternehmen im Sinne der Konzernklausel ist. Zur Verdeutlichung folgender Fall:

Sachverhalt:

Die M-AG ist an der T GmbH seit mehr als fünf Jahren zu 100 % beteiligt. Die T GmbH ist ihrerseits an der E-GmbH seit mehr als fünf Jahren zu 100% beteiligt. Alle Gesellschaften sind wirtschaftlich tätig. Die E-GmbH besitzt als einzige inländischen Grundbesitz.

Im Jahr 01 wird die E-GmbH auf die T-GmbH aufwärts verschmolzen. Im Jahr 03 verkauft die T-GmbH alle Grundstücke, die sie durch die Verschmelzung im Jahr 01 erworben hat. Im Jahr 04 verkauft die M-AG schließlich die Anteile an der T-GmbH.



⁵ Schreiben der Parlamentarischen Staatssekretärin Sarah Ryglewski vom 7.10.2019 an den Finanzausschuss des Bundestags (Gz. IV C 7 - S 4429/19/10005 :015).

⁶ BStBl. II 2020, Seite 329 bis 347.

⁷ Gleichlautende Erlasse der Obersten Finanzbehörden der Länder zur Anwendung des § 6a GrEStG vom 22. September 2020, Bundessteuerblatt I 2020, Seite 960.

⁸ Z.B. *Behrens/Seemaier*, Ubg 2020, 631; *Broemel/Mörwald*, DStR 2021, 140; *Brühl*, GmbHR 2021, 126.

Lösungshinweise:

1. Verschmelzung der E-GmbH:

Die Übertragung des Grundstücks der E-GmbH auf die T-GmbH im Rahmen der Verschmelzung ist grunderwerbsteuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG. Es ist allgemeine Meinung, dass bei Umwandlungen nach dem UmwG der Grunderwerbsteuertatbestand der dingliche Übergang des Eigentums am Grundstück bei Wirksamwerden der Umwandlung (im Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister, § 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG) ist; der zuvor abzuschließende Verschmelzungsvertrag wird nicht als Verpflichtungsgeschäft i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG angesehen.⁹

Allerdings greift § 6a GrEStG zunächst ein: Die E-GmbH ist aufgrund der seit mehr als fünf Jahren bestehenden 100%-Verbindungen sowohl im Verhältnis zur T-GmbH als auch zur M-AG i.S.d. § 6a S. 3 GrEStG abhängig; die Vorbehaltensfrist würde also im Hinblick auf die E-GmbH durch beide Gesellschaften (M-AG und T-GmbH) erfüllt.

2. Der **Verkauf der Grundstücke durch die T-GmbH** im Jahr 03 ist (natürlich) ein separater steuerbarer Vorgang. § 6a GrEStG greift dafür in keinem Fall ein, und zwar unabhängig davon, ob der Verkauf innerhalb oder außerhalb des Konzerns (bzw. in grunderwerbsteuerlichen Worten: zwischen herrschenden und abhängigen Unternehmen) stattfindet. Grund ist, dass bei einem Verkauf der Grunderwerbsteuertatbestand § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG ist. Dieser Grunderwerbsteuertatbestand ist aber nicht in § 6a Satz 1 GrEStG als begünstigt vorgesehen; insofern scheidet die Konzernklausel bei einem Verkauf immer aus.

Der Verkauf der Grundstücke selbst hat für die § 6a-Befreiung für die Verschmelzung aus dem Jahr 01 dagegen keine nachteilige Bedeutung. Denn § 6a GrEStG ist von seinen Voraussetzungen her „beteiligungsbezogen“ und nicht „grundstücksbezogen“. Das heißt es kommt im Nachgang zu der Umwandlung nur auf das Einhalten der Nachbehaltensfrist an, die sich auf den Erhalt einer mindestens 95% igen Verbindung zwischen den an der Umwandlung beteiligten Unternehmen (bzw. dieser zu einem gemeinsamen herrschenden Unternehmen) bezieht. Was mit den Grundstücken passiert, ist irrelevant. Dies wird im GLE 2020 auch explizit ausgesprochen (vgl. Tz. 1 am Ende, sowie Tz. 4.2).

3. Verkauf der Anteile an der T-GmbH:

Die Kernfrage im vorliegenden Fall besteht darin, ob der Verkauf der Anteile an der T-GmbH durch die M-AG im Jahr 04 (und damit noch innerhalb der fünfjährigen Nachbehaltensfrist nach der Verschmelzung 01) schädlich ist oder nicht. Dabei kommt es letztlich darauf an, ob nur die M-AG als „Gruppenspitze“ herrschendes Unternehmen im Zeitpunkt der Verschmelzung in 01 war oder auch die T GmbH.

- Nach fortbestehender Auffassung der Finanzverwaltung gibt es immer nur ein herrschendes Unternehmen für Zwecke des § 6a GrEStG, und zwar der oberste Rechtsträger, der die Voraussetzungen des § 6a Satz 4 GrEStG im Zeitpunkt der

⁹ *Messbacher-Hönsch*, in Boruttau, GrEStG, 19. Aufl., § 1 Rn. 351 m.w.N.

Umwandlung erfüllt (GLE 2020, Textziffer 3.1). Dabei ist eine Prüfung „von unten nach oben“ durchzuführen, um zu bestimmen, welcher oberste Rechtsträger im Zeitpunkt der Umwandlung sowohl die Mindestbeteiligungshöhe in Höhe von 95 % erfüllt als auch die entsprechende fünfjährige Vorbehaltensfrist, und auch wirtschaftlich tätig ist (dazu Fall 2). Dieser, und nur dieser Rechtsträger, soll dann das alleinige herrschende Unternehmen sein. Entsprechend muss auch dieses herrschende Unternehmen die Nachbehaltensfrist von fünf Jahren erfüllen.

Ausgehend von diesem Verständnis wäre im vorliegenden Fall die M-AG das einzige herrschende Unternehmen. Dadurch, dass sie die Anteile an der T-GmbH (die Beteiligte des zu betrachtenden Rechtsvorgangs = Verschmelzung in 01 war) in der Nachbehaltensfrist veräußert, würde diese nicht erfüllt, sondern „gerissen“, so dass § 6a GrEStG für die Verschmelzung der E-GmbH in 01 letztlich nicht gewährt würde.

- Diese Auffassung wird in der Literatur ganz überwiegend abgelehnt. Eine Festlegung auf ein einziges herrschendes Unternehmen im Zeitpunkt der Umwandlung sei dem Gesetz nicht zu entnehmen, sondern das Gesetz stelle nur auf die Erfüllung von Mindestbeteiligungsvoraussetzungen und bestimmte Behaltefristen ab, die aber eben ohne weiteres mehrere Unternehmen innerhalb einer Gruppe erfüllen könnten. Auch die Urteile des BFH könnten nicht dahin gedeutet werden. Vielmehr könnten mehrere Unternehmen in Bezug auf die an der Umwandlung beteiligten Rechtsträger die Voraussetzungen als herrschendes Unternehmen erfüllen.¹⁰
- Diese Ansicht wird auch vom FG Düsseldorf in einem (sehr ausführlich begründeten) Urteil aus dem Jahr 2020 geteilt.¹¹
- Legt man diese Auffassung zugrunde, wäre im Zeitpunkt der Verschmelzung 01 neben der M-AG auch die T-GmbH ein geeignetes herrschendes Unternehmen im Verhältnis zur E-GmbH. Dass die E-GmbH auf die T-GmbH verschmolzen wurde, steht der Anwendung von § 6a GrEStG nicht entgegen; denn nach den BFH-Urteilen¹² ist auch klar, dass ein abhängiges Unternehmen nach § 6a GrEStG begünstigt auf das herrschende Unternehmen verschmolzen werden kann, ohne dass dies für § 6a GrEStG schädlich ist.¹³ Auf Basis dieser Auffassung ist die Veräußerung der Anteile an der T-GmbH durch die M-AG irrelevant und würde nicht gegen die Nachbehaltensfrist verstoßen.
- Gegen das Urteil des FG Düsseldorf hat die Finanzverwaltung Revision eingelegt. Sie ist beim BFH unter Aktenzeichen II R 13/20 anhängig. Insofern ist mit einer Entscheidung in näherer Zukunft zu rechnen. In der Praxis wird man bis

¹⁰ Z.B. *Behrens/Seemaier*, UBG 2020, 631, 632; *Brühl*, GmbHR 2021, 126, 129; *Viskorf* in Boruttau, GrEStG, 19. Aufl., § 6a Rn. 90; *Pahlke*, GrEStG, 6. Aufl., § 6a Rz. 45; *Schafplitz/Stadler*, DB 2010, 185; *Neitz/Lange*, Ubg 2010, 17; *Behrens*, Ubg 2010, 845; *Wälzholz*, GmbH-StB 2010, 108.

¹¹ FG Düsseldorf vom 20.05.2020 – 7 K 820/17 GE, EFG 2020, 1332.

¹² BStBl. II 2020, 341.

¹³ So entschieden in den Fällen BFH II R 15/19 und II R 20/19, BStBl. II 2020, 329 sowie 341; so jetzt auch der GLE 2020 z.B. in Tz. 2.1 sowie in Tz. 3.2.2.2 im Bsp. 5, dort Verschmelzung der T2-GmbH auf die M-GmbH

zum Ergehen des Urteils in entsprechenden Gestaltungen die Auffassung der Finanzverwaltung vorsichtshalber berücksichtigen müssen.

Fall 2 – Wirtschaftliche Tätigkeit des herrschenden Unternehmens

Der Wortlaut des § 6a GrEStG definiert (über die Statuierung der 95%-Mindestbeteiligung) nicht, ob noch weitere Anforderungen an das „herrschende Unternehmen“ zu stellen sind. Insofern ist die einzige Konkretisierung, dass überhaupt von „Unternehmen“ gesprochen wird. Die Finanzverwaltung verlangte bisher, dass das herrschende Unternehmen die Voraussetzungen eines umsatzsteuerlichen Unternehmers erfüllen müsse¹⁴; im Kern wurde die Auslegung zur grunderwerbsteuerlichen Organschaft in § 1 Abs. 4 Nr. 2 GrEStG auf den § 6a GrEStG übertragen, ohne dass es dafür im Wortlaut des § 6a GrEStG einen Anhaltspunkt gibt.

Der BFH hat dies dagegen abgelehnt¹⁵. Die Konzernklausel gelte für alle Unternehmen, die wirtschaftlich tätig sind. Es bestünden auch keine Anforderungen an die Rechtsform des Unternehmens; herrschendes Unternehmen könnten alle natürlichen und juristischen Personen sein, die wirtschaftlich tätig sein können. Es reicht dabei aus, wenn das herrschende Unternehmen über eine Beteiligung an einer abhängigen Gesellschaft am Markt teilnimmt. Irrelevant sei auch, ob die Beteiligung im Privatvermögen oder Betriebsvermögen gehalten wird.

Die Finanzverwaltung hat diese Grundsätze im GLE 2020 grundsätzlich übernommen¹⁶. Auch danach reicht es z.B., wenn der Alleingesellschafter über eine Beteiligung an einer abhängigen Gesellschaft am Markt teilnimmt; dabei müsse mindestens eine am Umwandlungsvorgang beteiligte abhängige Gesellschaft am Markt wirtschaftlich tätig sein. Die wirtschaftliche Tätigkeit kann also „abgeleitet“ sein. Zudem muss das Merkmal der wirtschaftlichen Tätigkeit innerhalb der fünfjährigen Vor- und Nachbehaltensfrist ununterbrochen vorliegen.

Ob es daneben besondere Anforderungen an die wirtschaftliche Tätigkeit gibt, wird vom BFH nicht ausgeführt. Die Finanzverwaltung führt im GLE jedenfalls kurz aus, dass z.B. Vorratsgesellschaften und reine Holdinggesellschaften nicht wirtschaftlich tätig seien.¹⁷ Hier können also noch Unsicherheiten verbleiben.

SACHVERHALT FALL 2 (ABWANDLUNG ZU FALL 1):

Beteiligungsstruktur grundsätzlich wie in Fall 1, das heißt, M-AG hält T-GmbH, und T-GmbH hält E-GmbH, und zwar jeweils seit mehr als fünf Jahren zu 100%. Die E-GmbH hat inländischen Grundbesitz.

Die E-GmbH ist operativ tätig, während T-GmbH und M-AG reine Holdinggesellschaften sind.

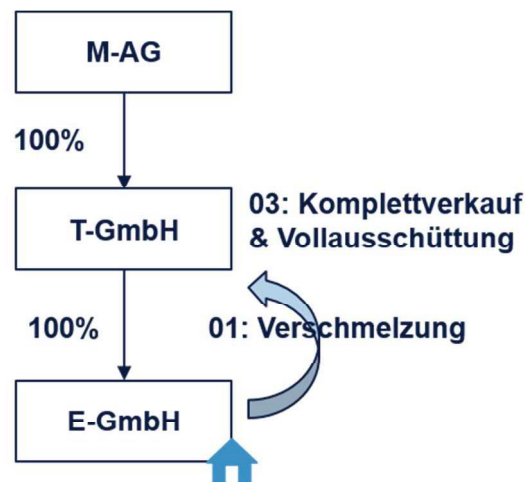
¹⁴ GLE vom 19.6.2012 (BStBl. I 2012, 662, Tz. 2.1.

¹⁵ Ausführlich BFH vom 21.8.2019 II R 19/19, BStBl. II 2020, 337, Rz. 16 ff.; bereits BFH-Beschluss vom 30.05.2017 II R 62/14, BStBl II 2017, 916, Rz. 29.

¹⁶ GLE 2020, Tz. 3.1.

¹⁷ GLE 2020, Tz. 3.1, 5. Abs.

Im Jahr 01 wird die E-GmbH auf T-GmbH verschmolzen. Im Jahr 03 verkauft die T-GmbH den kompletten, durch Verschmelzung übernommenen Betrieb und schüttet im Wesentlichen ihr Vermögen an die M-AG aus. Sie behält nur einen gewissen Bestand an Liquidität und legt diesen auf einem Bankkonto an.



Lösungshinweise:

Wie in Fall 01 wird durch die Verschmelzung der E-GmbH GrESt ausgelöst, aber § 6a GrEStG greift zunächst ein. M-AG und T-GmbH (die als herrschende Unternehmen in Betracht kommen, vgl. Lösung Fall 01) sind zwar als Holdinggesellschaften nach Auffassung der Finanzverwaltung selbst nicht wirtschaftlich tätig (was sie sein müssten, um herrschendes Unternehmen sein zu können); aber die wirtschaftliche Tätigkeit kann auch abgeleitet werden aus einer zu 95% gehaltenen Beteiligung. Insofern reicht es aus, dass M und T an der operativ tätigen E-GmbH beteiligt sind.

Nicht völlig eindeutig nach dem GLE 2020 ist, ob die Ableitung der wirtschaftlichen Tätigkeit nur einstufig erfolgt – das hieße hier bis zur T-GmbH – oder auch mehrstufig zur M-AG. Nur wenn letzteres der Fall ist, wäre die M-AG konsequenterweise als herrschendes Unternehmen in Betracht zu ziehen, sonst nur die T-GmbH.

Fraglich ist, ob der Verkauf des Betriebs durch die T-GmbH im Jahr 03 ein Problem sein könnte. Nach Auffassung der Finanzverwaltung muss das Merkmal der wirtschaftlichen Tätigkeit des herrschenden Unternehmens ununterbrochen in der Vor- und Nachbehaltensfrist vorliegen.¹⁸ Durch den Verkauf des gesamten Betriebes wird die T-GmbH selbst zu einer Gesellschaft ohne wesentliche Aktivität: sie hält ab diesem Zeitpunkt insbesondere keine Beteiligung mehr, von der sie eine wirtschaftliche Tätigkeit ableiten könnte, und durch die weitgehende Ausschüttung der Mittel aus dem Verkauf ist ihr nur eine gewisse Liquidität verblieben, die sie auf Bankkonten vorhält und insofern am Kapitalmarkt anlegt. Dass der Grundbesitz nicht beibehalten wurde, ist als solches unschädlich (was unstreitig ist, vgl. auch Fall 01).

Fraglich ist – jedenfalls aus Sicht der Finanzverwaltung –, ob die Verwaltung der verbleibenden Mittel aus der Veräußerung ausreichend ist für eine Beibehaltung der erforderlichen „wirtschaftlichen Tätigkeit“. Das wird aus dem GLE 2020 nicht klar. Der BFH selbst hatte in seinen Urteilen keine weiteren Ausführungen zur wirtschaftlichen Tätigkeit gemacht, woraus in der Literatur abgeleitet wird, dass er auch keine besonderen

¹⁸ GLE 2020, Textziffer 3.1, 3. Abs.

Anforderungen habe und kein neues ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal habe schaffen wollen. Insbesondere soll ausreichen, dass die Grundstücke vermietet oder auch unentgeltlich im Konzern überlassen werden, aber auch ein bloßes Vorhalten oder „Brachliegen“ reiche aus, da grundsätzlich immer von einer latenten Verkaufsabsicht ausgegangen werden könne.¹⁹

Auf dieser Basis spricht jedenfalls viel dafür (*Auffassung Norbert Schneider*), dass die wirtschaftliche Tätigkeit auch im Sachverhalt bejaht werden kann aufgrund der verbleibenden Anlagetätigkeiten, sowie der Tatsache, dass aufgrund der Nicht-Liquidation der T-GmbH ein fortbestehender Unternehmenszweck angenommen werden kann. Wie die Finanzverwaltung das sieht, ist (wie dargelegt) aus dem GLE 2020 nicht klar. In der Gestaltungspraxis ist daher sicher Vorsicht angeraten und ggfls. Abstimmung durch eine verbindliche Auskunft; ein völliges Leerschütten der Gesellschaft sollte mindestens vermieden werden.

FALL 3: UMWANDLUNG EINZELUNTERNEHMEN

Bei der Umwandlung eines Einzelunternehmens können sich einige Probleme ergeben, was u.a. daran liegt, dass der § 6a GrEStG nicht alle GrESt-Tatbestände als begünstigt erfasst und insbesondere den § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG ausschließt. Zudem ist die Wechselwirkung mit den Anforderungen des UmwStG zu beachten.

Sachverhalt:

X hat ein großes Einzelunternehmen, zu dem auch inländischer Grundbesitz gehört. Er möchte dieses Einzelunternehmen steuerneutral in eine GmbH einbringen bzw. umwandeln. Mit seinem Steuerberater erörtert er diverse Optionen mit dem Ziel, eine solche Umwandlung möglichst ohne Steuerbelastung umzusetzen. Steuerberater S überlegt folgende Alternativen:

1. Gründung einer GmbH durch X, anschließend Einbringung des Einzelunternehmens im Wege einer Sachkapitalerhöhung (§ 56 GmbHG).
2. Sachgründung einer neuen GmbH (§ 5 Abs. 4 GmbHG); im Rahmen der Gründung bringt X sein Einzelunternehmen als Sachleistung ein.
3. Ausgliederung des Einzelunternehmens entweder (i) zur Aufnahme durch eine zuvor gegründete GmbH (§ 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG) oder (ii) zur Neugründung einer entsprechenden GmbH (§ 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG).
4. Formwechsel des Einzelunternehmens in eine GmbH.

Nach eifrigem Aktenstudium ist Steuerberater S davon überzeugt, dass alle o.g. Optionen grundsätzlich ertragsteuerlich zu Buchwerten möglich sind gemäß § 20 Abs. 2 (ggf. i.V.m. § 25) UmwStG. Er ist sich aber unsicher, ob GrESt durch Nutzung der Konzernklausel vermieden werden kann.

¹⁹ So z.B. *Behrens/Seemaier*, Ubg 2020, 631, 637. Nach *Broemel/Mörwald*, DStR 2021, 140, 143, soll die wirtschaftliche Tätigkeit z.B. auch mehrstufig abgeleitet werden können oder von anderen Unternehmen des Konzerns, die weder direkt noch indirekt an der Umwandlung beteiligt sind; ebenso *Brühl*, GmbHR 2021, 126, 133 f., der auch eine Ableitung aus Beteiligungen befürwortet, zu denen selbst keine 95%-Beteiligung besteht.



Lösungshinweise:

Zur Anwendung des § 6a GrEStG für den jeweils übertragenen Grundbesitz:

Option 1 – Sachkapitalerhöhung:

§ 6a GrEStG erfasst nicht nur Übertragungen aufgrund von Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz, sondern (seit einer Erweiterung des Gesetzes im Jahre 2013) auch Einbringungen sowie andere Vorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage. Die Anforderungen an letztere werden in § 6a GrEStG nicht weiter spezifiziert. Die Begriffe werden aber bereits seit längerem auch in § 8 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG verwendet. Es dürfte Einigkeit bestehen, dass eine Übertragung im Wege einer Sachkapitalerhöhung nach dem GmbHG unter den Begriff der Einbringung fällt und insofern begünstigt sein kann²⁰.

Allerdings scheitert § 6a GrEStG im vorliegenden Fall jedenfalls daran, dass X (der als Einzelperson auch herrschendes Unternehmen sein kann, siehe oben Fall 1 und 2) in Bezug auf die übernehmende GmbH die Vorbehaltsfrist von fünf Jahren nicht erfüllt, wenn diese – wie im Sachverhalt angegeben – erst kurz zuvor gegründet wurde.

Zudem besteht ein weiteres Problem darin, dass hier ein „falscher Grunderwerbsteuer-tatbestand“ ausgelöst wurde; dazu näher in Option 2.

Option 2 – Sachgründung

Auch die Sachgründung erfüllt die Voraussetzung einer „Einbringung“ i.S.d. § 6a Satz 1 GrEStG. Auch in Bezug auf diese neu gegründete GmbH kann die Vorbehaltsfrist – wie in Option 1 – nicht eingehalten werden. Fraglich ist allerdings, ob dies erforderlich oder vernachlässigenswert ist, weil die übernehmende GmbH durch den begünstigten Einbringungsvorgang selbst erst entsteht. Für den Fall einer Sachgründung hat dies der BFH bisher nicht entschieden. Allerdings hat er für Umwandlungsvorgänge nach dem Umwandlungsgesetz entschieden, dass Spaltungen zur Neugründung möglich sind und es auf das Einhalten der Vorbehaltsfrist nicht ankommt, wenn die übernehmende Gesellschaft durch den begünstigten Umwandlungsvorgang erst entsteht. Insofern erscheint es sachgerecht, dass dies bei der Sachgründung gleichfalls so behandelt wird. Der GLE

²⁰ Der GLE 2020 führt als Bsp. in Tz. 2.3 die Sachgründung an. Sie erwähnt zwar nicht die Sachkapitalerhöhung, jedoch den umgekehrten Fall einer „Sachkapitalherabsetzung“.

2020 behandelt diesen Fall nicht explizit, weshalb in der Praxis eine Abklärung durch verbindliche Auskunft zu empfehlen ist.

Allerdings scheitert § 6a GrEStG im konkreten Fall an einem anderen Problem. Die Norm setzt nicht nur einen Umwandlungs- oder Einbringungsvorgang voraus, sondern enthält zusätzlich auch Anforderungen an den ausgelösten Grunderwerbsteuertatbestand. Im Fall einer Sachkapitalerhöhung oder Sachgründung wird ein Grunderwerbsteuervorgang bereits ausgelöst durch den Einbringungsvertrag, mit dem sich X zur Einbringung des Unternehmens mitsamt des Grundbesitzes verpflichtet; insofern ist § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG einschlägig.²¹ Dieser Tatbestand wird allerdings nicht von § 6a GrEStG erfasst! Das bedeutet nicht, dass bei einer Sachkapitalerhöhung oder Sachgründung § 6a GrEStG nie eingreifen kann, wenn unmittelbar Grundstücke eingebracht werden sollen; von § 6a S. 1 GrEStG erfasst wären dagegen beispielsweise Übertragungen von Anteilen an grundbesitzenden Gesellschaften, wenn dadurch ein Grunderwerbsteuertatbestand i.S.d. § 1 Abs. 2a oder 3 GrEStG ausgelöst würde.

Man könnte überlegen, ob der Fall anders zu lösen wäre, wenn keine Sachgründung erfolgt, sondern eine Bargründung mit bloßem Sachagio.²² Jedoch könnte hier ein Spannungsverhältnis bestehen zwischen Umwandlungssteuerrecht und Grunderwerbsteuerrecht; damit ein solcher Vorgang unter § 20 UmwStG fällt, ist erforderlich, dass die Übertragung des Betriebs gegen neue Anteile erfolgt. Dabei ist es umwandlungssteuerlich ausreichend, wenn bei einer Bargründung oder Barkapitalerhöhung der Gesellschafter sich zusätzlich zu der Bareinlage gleichzeitig verpflichtet, als Aufgeld u.a. einen Betrieb oder Teilbetrieb einzubringen.²³ Das UmwStG fordert also eine Verpflichtung zur Übertragung des begünstigten Vermögens (wozu auch Grundstücke gehören, wenn sie wesentliche Betriebsgrundlage des eingebrachten Betriebs oder Teilbetriebs sind), bei der GrESt wäre sie schädlich, wenn dadurch bereits der § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG ausgelöst würde.

In der Literatur wird daher eine Alternative diskutiert, die darin besteht, dass nur wirtschaftliches Eigentum am zum Betrieb/Teilbetrieb gehörenden Grundstück übertragen wird. Für umwandlungssteuerliche Zwecke reicht dies grundsätzlich aus²⁴, für die Grunderwerbsteuer geht bei entsprechender Gestaltung nur die Verwertungsbefugnis i.S.d. § 1 Abs. 2 GrEStG über. Dieser Grunderwerbsteuertatbestand wird wiederum von § 6a GrEStG erfasst, sodass diese Kombination ohne Steuerbelastung möglich erscheint. Zur Absicherung ist eine verbindliche Auskunft empfohlen.

Option 3 – Ausgliederung

Bei der Ausgliederung gibt es dagegen das vorbeschriebene Problem nicht, da bei dieser (wie bei allen Umwandlungen mit Vermögensübertragung) der verwirklichte GrESt-Tatbestand für mitübertragene Grundstücke der § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG ist, den § 6a S. 1 GrEStG auch ausdrücklich erfasst.

²¹ BVH vom 4.5.2011 II B 151/10, BFH/NV 2011, 1395; Pahlke, GrEStG, 6. Aufl., § 1 Rn. 153 m.w.N.

²² Bei einer Sachkapitalerhöhung, bei der die Übertragung auf eine seit bereits mehr als fünf Jahren gehaltene Gesellschaft erfolgt, wäre dies entsprechend eine Barkapitalerhöhung mit Sachagio.

²³ UmwSt-Erlass vom 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 01.44 am Ende.

²⁴ Vgl. UmwSt-Erlass vom 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 01.43.

Bei einer *Ausgliederung zur Neugründung* scheitert die Konzernklausel auch nicht daran, dass in Bezug auf die erwerbende neu entstehende Gesellschaft die Vorbehaltensfrist nicht erfüllt werden kann. Das hat der BFH ausdrücklich entschieden²⁵, und dies wird im GLE 2020 auch anerkannt²⁶.

Unklar ist jedoch eine Stelle im GLE 2020, nämlich in Tz. 2.1 am Ende. Dort heißt es: „In Fällen der Ausgliederung bzw. Aufnahme eines Einzelunternehmens auf eine neu zu gründende Kapitalgesellschaft ist § 6a GrEStG nicht einschlägig.“

Der Satz ist technisch sehr unpräzise formuliert. Nach meiner Ansicht (*Auffassung Norbert Schneider*) kann damit nur darauf abgezielt werden, dass auch bei solchen Fällen grundsätzlich die Vorbehaltensfrist einzuhalten ist, was bei Übertragung eines Einzelunternehmens – auch durch Ausgliederung – dann ein Problem ist, wenn sie zur Aufnahme (und nicht zur Neugründung) erfolgt auf eine Gesellschaft, die noch keine 5 Jahre gehalten wird, sondern zuvor neu gegründet wurde. Für andere Einschränkungen gibt es m.E. keinen Anlass. Insbesondere kann nicht der Fall der Ausgliederung zur Neugründung gemeint sein, denn den hat der BFH – wie dargelegt – ausdrücklich als begünstigt entschieden, und die Finanzverwaltung hat das Urteil nicht nur im BStBl. II veröffentlicht, sondern bezieht diese (aus ihrer Sicht) „Weiterung“ auch im GLE 2020 ausdrücklich ein.

Damit ist zugleich auch klar, wo die mögliche Begrenzung bei einer *Ausgliederung zur Aufnahme* liegt. Sie kann im Ergebnis nur dann von § 6a GrEStG erfasst werden, wenn die aufnehmende Gesellschaft bereits mehr als 5 Jahre existiert und während dieser Zeit zu mindestens 95% vom herrschenden Unternehmen gehalten wird; wird sie erst vor der Ausgliederung errichtet, um diese dann durchzuführen, scheitert § 6a GrEStG.

Option 4 – Formwechsel Einzelunternehmen

Umwandlungsrechtlich ist ein Formwechsel eines Einzelunternehmens in eine Personen- oder Kapitalgesellschaft gar nicht vorgesehen; denn eine natürliche Person ist in § 191 Abs. 1 UmwG nicht als möglicher formwechselnder Rechtsträger aufgeführt (und ein „Einzelunternehmen“ ist erst recht kein umwandlungsfähiger Rechtsträger). Diese Option besteht also objektiv gar nicht.

Gleichwohl hat der BFH demletzt einen Fall entschieden, wo ein solcher Formwechsel „stattgefunden“ hatte. Jedenfalls sprach der entsprechende notariell beurkundete „Umwandlungsbeschluss“ davon, dass ein Einzelunternehmen gemäß den §§ 190 ff. UmwG formwechselnd in eine GmbH umgewandelt werde, wobei allerdings auch im mitbeurkundeten Gesellschaftsvertrag bestimmt war, dass A (der Einzelunternehmer) sämtliche Geschäftsanteile der GmbH „gegen Einbringung des Einzelunternehmens gemäß Sachgründungsbericht“ übernimmt, und dass das Stammkapital gemäß § 5 Abs. 4 GmbHG durch Sacheinlagen erbracht wird. Die GmbH wurde im Handelsregister eingetragen, und zwar mit der Bemerkung „... entstanden durch formwechselnde Umwandlung des Einzelunternehmens A e.K.“.

Der BFH legte das Ganze dahin aus, dass eine Einbringung des Einzelunternehmens stattgefunden habe, und sich der A in dem entsprechenden Beschluss zur Einbringung

²⁵ BFH vom 21.8.2019 II R 16/19, BStBl. II 2020, 333.

²⁶ GLE 2020, Tz. 3.2.2.1, 2. Abs.

u.a. des Grundbesitzes verpflichtet hat, was unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG fällt, der – wie bereits oben dargelegt – von § 6a GrEStG nicht erfasst wird.

Der Fall ist also ein wenig skurril und zeugt von Fehlern auf einigen Seiten. Aber auch die anderen Optionen zeigen, wie vielfältig und kleinteilig die Voraussetzungen des § 6a GrEStG sind und über „Steuer oder Nichtsteuer“ entscheiden können. Hier ist in der Praxis höchste Vorsicht geboten, um die Steuer (und für den Berater oder ggfls. auch den Notar: die Haftung) zu vermeiden.

FALL 4 – FORMWECHSEL

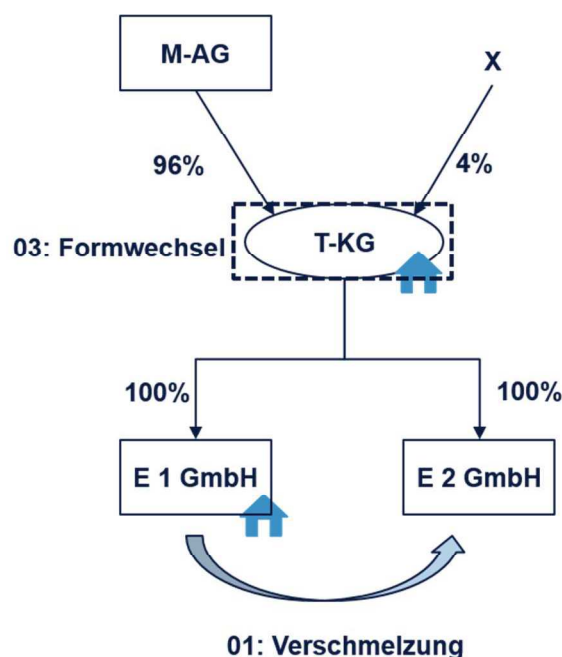
Der Formwechsel i.S.d. §§ 190 ff. UmwG ist eine besondere Umwandlungsform, denn bei dieser kommt es – anders als bei den anderen Umwandlungsarten des UmwG – nicht zu einer Übertragung von Vermögen auf eine andere Person. Vielmehr geht das UmwG vom Identitätskonzept aus (vgl. § 202 Abs. 1 UmwG), d.h. der formgewechselte Rechtsträger ist keine neue juristische Person, sondern der weiterbestehende alte Rechtsträger, jetzt nur in neuer Rechtsform (oder „Rechtskleid“, wie es oft heißt). Das hat u.U. auch Auswirkungen auf die GrESt, die Fall 4 zeigt:

Sachverhalt (verkürzt)

In einer Unternehmensgruppe ist die T-KG zu 100% an der E 1 GmbH sowie der E 2 GmbH beteiligt. Gesellschafter der T-KG sind die M-AG als Komplementär zu 96% und der X als Kommanditist zu 4%. Alle Beteiligungen bestehen so bereits seit mehr als 5 Jahren. Alle Gesellschaften sind wirtschaftlich tätig.

Im Jahr 01 wird die E 1 GmbH auf die E 2 GmbH verschmolzen. Im Jahr 03 wird die T-KG gem. §§ 190 ff. UmwG in eine GmbH formgewechselt.

E 1 GmbH und T-KG haben inländischen Grundbesitz.



Lösungshinweise:

1. **Verschmelzung der E 1 GmbH auf die E 2 GmbH:** Es kommt zu einer Übertragung der Grundstücke der E 1 GmbH, der grundsätzlich GrESt nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG auslöst. Allerdings greift grundsätzlich § 6a GrEStG ein, da die beteiligten Rechtsträger (E 1 GmbH und E 2 GmbH) abhängige Gesellschaften sind, und zwar zur T-KG als auch zur M-AG. Nach der Auffassung der Finanzverwaltung, dass es nur ein herrschendes Unternehmen gibt, und dies der oberste qualifizierende Rechtsträger ist, wäre nur M-AG herrschendes Unternehmen (vgl. ausführlich Fall 1.)
2. **Rechtsfolgen des Formwechsels der T-KG**

Der Formwechsel könnte in verschiedener Hinsicht relevant sein:

- 2.1. **Grundbesitz der T-KG:** hinsichtlich des eigenen Grundbesitzes der T-KG fällt keine GrESt an, da es bei einem Formwechsel nicht zu einer Übertragung des Vermögens des formwechselnden Rechtsträgers kommt. Vielmehr ist die formgewechselte T-GmbH zivilrechtlich nach dem Konzept der §§ 190 ff. UmwG mit der T-KG identisch. Dies gilt auch beim sog. kreuzenden oder heterogenen Formwechsel von einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft oder umgekehrt.²⁷
- 2.2. **Relevanz für § 6a GrEStG bzgl. der Nachbehaltensfrist wegen Verschmelzung der E 1 GmbH auf die E 2 GmbH?**

Im GLE 2020 findet sich keine explizite Aussage bei der Nachbehaltensfrist, ob der Formwechsel des herrschenden Unternehmens oder (wenn man, wie die Finanzverwaltung es wohl machen würde, auf die M-AG abstellt) einer Zwischengesellschaft zwischen dem herrschenden Unternehmen und den an der Umwandlung beteiligten abhängigen Rechtsträgern für die Nachbehaltensfrist schädlich sein könnte.

Allerdings gibt es eine explizite Aussage bei der Vorbehaltensfrist, nämlich in Tz. 3.2.2.1 im vorletzten Absatz; danach ist der Formwechsel unschädlich, wenn die kapital- oder vermögensmäßige Beteiligung von mindestens 95% bestehen bleibt. Der Wortlaut enthält keine weiteren Spezifizierungen oder Einschränkungen. Deshalb ist davon auszugehen, dass sich diese Aussage auf jedweden Formwechsel bezieht, also auf einen solchen des herrschenden Unternehmens, der abhängigen Gesellschaft oder auch von Zwischengesellschaften. Es gäbe jedenfalls auch sachlich angesichts des klaren Identitätskonzepts des UmwG beim Formwechsel keinen Grund, warum dies nicht in dieser Allgemeinheit gelten sollte. Gleichfalls gibt aus denselben Erwägungen keinen einleuchtenden Grund, warum dies bei der Nachbehaltensfrist anders sein sollte. Es fehlt allerdings leider die explizite Aussage im GLE. Für die Praxis wird daher i.d.R. aus Vorsichtsgründen zu empfehlen sein, vor einem Formwechsel (jedenfalls in der Nachbehaltensfrist) eine Abstimmung mit der Finanzverwaltung zu suchen.

²⁷ Einhellige Meinung, vgl. z.B. BFH v. 4.12.1996 II B 116/96, BStBl. II 1997, 661; BFH v. 9.4.2008 - II R 32/06, BFH/NV 2008, 1526; Finanzministerium Baden-Württemberg v. 19.12.1997, DB 1998, 166; *Griesar*, in GrEStG e-Kommentar, § 1 Rn. 75 m.w.N.

2.3. Anteilsvereinigung an der formgewechselten T-KG/GmbH?

Etwas komplizierter ist die Frage, ob es durch den Formwechsel der T-KG in eine Kapitalgesellschaft zu einer erstmaligen Anteilsvereinigung kommen könnte, obwohl sich die Beteiligungsverhältnisse an der T-KG/T-GmbH gar nicht ändern; insbesondere war M-AG vor und nach dem Formwechsel zu 96% an der Gesellschaft (d.h. am Kapital und auch den Stimmrechten) beteiligt.

Ein Anlass für eine solche Überlegung kann daher kommen, dass nach bisheriger Ansicht vor dem Formwechsel keine Anteilsvereinigung bzgl. der T-KG vorlag, weil für eine solche bei einer Beteiligung an der Personengesellschaft nicht auf die Beteiligung am Kapital abgestellt wurde, sondern wegen der gesamthänderischen Vermögensbindung „nach Köpfen gezählt wurde“ – da bei einer Personengesellschaft mindestens 2 Gesellschafter vorhanden sein müssen, ist die Quote grundsätzlich maximal 50/50, aber nie 95% oder mehr; eine Ausnahme gilt nur dann, wenn einer der beiden Gesellschafter wiederum zu mindestens 95% am anderen Gesellschafter beteiligt ist und daher letzterer grunderwerbsteuerlich dem ersteren zugerechnet wird – das hört sich zwar kompliziert an, entspricht aber in „Ein-Mann-Konstellationen“ gerade oftmals der Realität, nämlich dass der einzige Kommanditist zugleich alleiniger Gesellschafter der Komplementär-GmbH ist. Bei einer Kapitalgesellschaft kommt es dagegen für die Prüfung der Anteilsvereinigung auf die Beteiligung am Kapital an, so dass durch den Formwechsel in die GmbH erstmalig eine solche Anteilsvereinigung „technisch“ entstehen könnte. So hatte auch das FG Münster einen Fall im Jahr 2006 entschieden.²⁸

In der Literatur wird dagegen überwiegend vertreten, dass es jedenfalls dann nicht zu einer solchen Anteilsvereinigung kommen kann, wenn die Beteiligungsquoten vor und nach dem Formwechsel gleichbleiben, weil es dann an einer Anteilsübertragung fehlt, die § 1 Abs. 3 GrEStG grundsätzlich voraussetzt²⁹. Auf Basis dieser Auffassung wäre jedenfalls im vorliegenden Fall keine Anteilsvereinigung in Betracht zu ziehen.

Aus der Finanzverwaltung fehlt dazu eine offizielle Stellungnahme. Jedoch wird in der Literatur z.T. berichtet, dass es eine Abstimmung gäbe, die der überwiegenden Auffassung in der Literatur folgt, d.h. keine Anteilsvereinigung bei einem heterogenen Formwechsel ohne Quotenverschiebung³⁰.

Möglicherweise erledigt sich das Thema auf andere Weise. Denn der BFH hat jüngst entschieden, dass jedenfalls bei einer mittelbaren Beteiligung an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft nicht auf das gesamthänderische

²⁸ FG Münster vom 16.2.2006 – 8K 1785/03 GrE, EFG 2006, 1034; in der Revision wurde dieser Aspekt nicht behandelt, da ihr aus anderen Gründen stattgegeben wurde (vgl. BFH v. 9.4.2008 II R 31/06, BFH/NV 2008, 1435).

²⁹ *Behrens/Schmitt*, UVR 2008, 53, 57; *Schwedhelm/Zapf*, DStR 2016, 1906, 1909 f.; differenzierend: *Hofmann*, UVR 2007, 222; a.A. wohl *Griesar*, in GrEStG e-Kommentar, § 1 Rn. 384. Anders (Anteilsvereinigung gegeben) ist dies aber bei einem quotenverschiebenden Formwechsel; vgl. z.B. *Wischott/Keller/Graessner*, NWB 2012, 3460; *Griesar*, in GrEStG e-Kommentar, § 1 Rn. 383.

³⁰ Vgl. *Weilbach*, GrEStG, § 1 Rn. 82 f.

Kopfprinzip abzustellen sei, sondern auf die mittelbare Beteiligung am Vermögen³¹. Und in dieser Entscheidung deutet er an („spricht viel dafür“), dass dies auch bei einer unmittelbaren Beteiligung gelten würde. Wenn es tatsächlich zu dieser Auffassung käme, fiel bereits die Quelle des hier beschriebenen Problems weg, nämlich die unterschiedliche Zählweise.

- Noch einmal zurück zum Formwechsel, sofern dieser GrESt auslösen würde (nach h.M. also nur wenn sich eine Quotenverschiebung ergeben würde). Könnte diese u.U. nach § 6a GrEStG befreit werden, wenn eine ausreichende mindestens 95%-Beteiligung (am Kapital oder Gesellschaftsvermögen, wie in § 6a GrEStG ausdrücklich klargelegt wird) besteht? Bei den begünstigten Umwandlungen ist der Formwechsel aber nicht erfasst, denn § 6a S. 1 GrEStG verweist nur auf § 1 Abs. 1 Nr. 1 – 3 UmwG und schließt damit den in § 1 Abs. 1 Nr. 4 UmwG genannten Formwechsel nicht ein. Allerdings wird in der Literatur darauf verwiesen, dass der Formwechsel aber trotzdem ein Rechtsvorgang auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage ist, und daher über diese Tatbestandsvariante erfasst sein kann. Der GLE 2020 sagt dazu aber nichts Explizites.

³¹ BFH vom 27.5.2020 II R 45/17, DStR 2020, 2675 m. Anm. *Kugelmüller-Pugh*. Besprechung dazu von *Loose*, in *jurisPR-SteuerR* 7/2021 Anm. 4.