

nehmen. Im Bereich höherer Gewerbesteuer-Hebesätze hängt die erforderliche Mindestdauer der Thesaurierung entscheidend von der Höhe der Vorsteuerrendite ab.

2. Rechtsformwahl

Der vorstehende Rechtsformvergleich konzentriert sich auf die laufende Besteuerung im Gewinnfall und bildet damit nur einen Ausschnitt aus der steuerlich relevanten Belastungssituation im Zusammenhang mit der Rechtsformwahl ab. Daneben gilt es, weitere Aspekte zu beachten, die rechtsformabhängige Steuerfolgen auslösen.

Aus dem Trennungsprinzip ergibt sich, dass Verluste der Kapitalgesellschaft vom Gesellschafter regelmäßig nicht genutzt werden können, während das Transparenzprinzip bei Personenunternehmen eine solche Nutzung innerhalb der gesetzlich fixierten Grenzen (z.B. § 15a EStG) ermöglicht. Steuerfreie Gewinne aus ausländischen Betriebsstätten können von Kapitalgesellschaften nicht steuerfrei an ihre Gesellschafter weitergeleitet werden, was wegen des Transparenzprinzips bei Personenunternehmen unproblematisch ist. Auch die Behandlung der Refinanzierungskosten im Zusammenhang mit dem Anteilerwerb weist beachtliche rechtsformabhängige Steuerfolgen auf. Die Vollabziehbarkeit als Sonderbetriebsausgaben bei Mitunternehmern korrespondiert mit der vollen steuerlichen Irrelevanz dieser Beteiligungsaufwendungen unter der Herrschaft der Abgeltungsteuer. Allerdings kann diese Rechtsfolge durch die Einlage in ein Betriebsvermögen partiell vermieden werden, weil das Teileinkünfteverfahren zur Anwendung kommt.

Auch hinsichtlich der steuerlichen Flexibilität bestehen weiterhin gravierende Abweichungen zwischen Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen. Während bei Kapitalgesellschaften der steuerneutrale Transfer einzelner Wirtschaftsgüter zwischen der Gesellschafts- und der Gesellschafterebene nicht in Betracht kommt, steht diese Möglichkeit des Vermögenstransfers zu Buchwerten zwischen der Mitunternehmerschaft und ihren Mitunternehmern sowie vice versa grundsätzlich zur Verfügung, soweit die Betriebsvermögenseigenschaft gewahrt bleibt. Und schließlich muss auch hinsichtlich der steuerlichen Risiken sorgfältig zwischen den Rechtsformen differenziert werden. Die Risiken bei Kapitalgesellschaften resultieren insbesondere aus verdeckten Gewinnausschüttungen, den Rechtsfolgen der Zinsschranke (§ 4h EStG), die Personenunternehmen in deutlich geringerem Maße trifft, und der Gefahr des Untergangs von Verlustvorträgen (§ 8c KStG). Dagegen haben Personenunternehmen mit der Gefahr von Anrechnungsüberhängen nach § 35 EStG zu kämpfen, die Kapitalgesellschaften unbekannt ist. Ob im Bereich der Erbschaftsteuer auch weiterhin rechtsformabhängige Belastungsunterschiede zu beachten sein werden, ist gegenwärtig nicht prognostizierbar.

V. Ausblick

Die vorstehenden Überlegungen haben gezeigt, dass die Unternehmensteuerreform 2008 die steuerlichen Rahmenbedingungen für die Rechtsformwahl gravierend verändert hat. Da weiterhin keine Rechtsformneutralität besteht, sondern an dem Dualismus der Unternehmensbesteuerung festgehalten wird, wonach Kapitalgesellschaften nach dem Trennungsprinzip und Personenunternehmen nach dem Transparenzprinzip besteuert werden, bleibt die steuerliche Rechtsformwahl auch in Zukunft eine zentrale Beratungsaufgabe. Allerdings muss wegen der gravierenden Veränderungen der steuerlichen Rahmendaten die Abstimmung mit den zivilrechtlichen Aspekten der Rechtsformwahl neu justiert werden. Die Mitwirkung des Jubilars bei der Bewältigung dieser Fragen ist unverzichtbar.

Gründerwerbsteuer und Umstrukturierungen – Einige Überlegungen zum Reformbedarf aus steuersystematischer Sicht

Prof. Dr. Johanna Hey
Köln

I. Einleitung

1. Bedeutung der Gründerwerbsteuer als Ländersteuer

Als der Bundesgesetzgeber am 17.12.1982 das Gründerwerbsteuergesetz 1983 erließ, schien dies ein Durchbruch. An die Stelle des durch Befreiungstatbestände zerklüfteten Landesrechts trat eine breite Bemessungsgrundlage. Der Steuersatz konnte vorübergehend von 7% auf 2% gesenkt werden, wurde jedoch bereits ab dem 1.1.1997 infolge des Außerkrafttretens der Vermögensteuer¹ wieder auf 3,5% erhöht.² Schon diese Steuersatzerhöhung war vor dem Hintergrund der 1983 geschaffenen breiten Bemessungsgrundlage problematisch.³ Dass die Gründerwerbsteuer, sollte es trotz der zunächst zum 1.1.2009 in Kraft getretenen Erbschaftsteuerreform doch noch zur Abschaffung der Erbschaftsteuer kommen, über eine erneute Erhöhung auch noch ein Außerkrafttreten der Erbschaftsteuer auffängt, scheint vor diesem Hintergrund kaum vorstellbar. Zwar böte sich aufgrund der in der Föderalismusreform I⁴ in Art. 105 Abs. 2a Satz 2 GG geschaffenen Landeskompetenz zur Bestimmung des Gründerwerbsteuersatzes die Möglichkeit, die sehr unterschiedliche Betroffenheit der Länder⁵ von einem Außerkrafttreten der Erbschaftsteuer durch Steuersatzdifferenzierungen abzubilden. Doch um die rund 4 Mrd. € Erbschaftsteueraufkommen über die Gründerwerbsteuer zu erwirtschaften, bedürfte es einer Anhebung von durchschnittlich mindestens 2%.⁶ Die hierdurch hervorgerufene erhebliche Mehrbelastung des Grundstücksverkehrs birgt die Gefahr der Zunahme von Ausweichverhalten.

2. Chancen der Übertragung der Gesetzgebungskompetenz auf die Länder

In der Föderalismusreform II wird nun außerdem diskutiert, die Gründerwerbsteuer insgesamt der Gesetzgebungshoheit der Länder zu übertragen.⁷ Einerseits besteht dann die Gefahr, dass es erneut zum Verlust der Rechtseinheitlichkeit kommt, indem die Bemessungsgrundlage durch Ausnahmetatbestände regional ausgehöhlt bzw. durch Ergänzungstatbestände regional ausgedehnt wird. Andererseits böte sich die Möglichkeit, den Steuerwettbewerb als Entdeckungsverfahren⁸ zu nutzen, indem einzelne Länder Lösungen für Gründerwerbsteuerprobleme erproben, die bei Erfolg von anderen Ländern übernommen werden könnten.

Vor diesem Hintergrund soll im Folgenden der Reformbedarf bei der gründerwerbsteuerrechtlichen Behandlung von Unternehmensumstrukturierungen als Anteilsvereinigungen i.S.v. § 1 Abs. 3

¹ Infolge von BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121.

² Jahressteuergesetz 1997, BGBl. I 1996, 2049.

³ Reiß, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 15 Rn. 1: „maßlos“; Viskorf, in: Boruttau, GrEStG, 16. Aufl. 2007, § 11 Rn. 20.

⁴ Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes v. 28.8.2006, BGBl. 2006 I, 2034.

⁵ Haupterbschaftsteuergläubiger sind Bayern, Baden-Württemberg, Hessen und Hamburg; zur regionalen Verteilung des Erbschaftsteueraufkommens vgl. Büttner, in: BDI/vbw/Deloitte-Schriftenreihe zur Erbschaftsteuerreform. Erbschaftsteuer im föderalen Wettbewerb, 2007, S. 7 ff.

⁶ Unter Zugrundelegung eines Gründerwerbsteueraufkommens von rd. 6,1 Mrd. € bei einem Steuersatz von 3,5% und einem Erbschaft- und Schenkungsteueraufkommen von rd. 3,7 Mrd. € in 2006.

⁷ Kommission von Bundestag und Bundesrat zur Modernisierung der Bund-Länder-Finanzbeziehungen, Kommissionsdrucksache 128 v. 23.6.2008: Eckpunkte zur Modernisierung der Bund-Länder-Finanzbeziehungen, S. 5.

⁸ v. Hayek, Der Wettbewerb als Entdeckungsverfahren, S. 1968, in: Streit (Hrsg.), Friedrich August von Hayek, Rechtsordnung und Handelsordnung. Aufsätze zur Ordnungsökonomik, 2003; s. auch Seibert, Der Einfluss des Europäischen Rechts auf die Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 26.

GrEStG erörtert werden.⁹ Die Ergänzungstatbestände in § 1 Abs. 2a und 3 GrEStG, die zwecks Umgehungsvermeidung¹⁰ gesellschaftsrechtliche Vorgänge der Grunderwerbsteuer unterwerfen, gehen über den Missbrauchsvermeidungszweck weit hinaus¹¹ und lassen eine klare Konzeption vermissen. Gleichwohl hat der Bundesgesetzgeber die Einbeziehung gesellschaftsrechtlicher Vorgänge in der Vergangenheit ausgedehnt, statt sie auf ihren eigentlichen Gesetzeszweck zurückzuführen.¹² Umstrukturierungen werden hierdurch in erheblichem Maße behindert, was einerseits zu steuerplanerischen Maßnahmen der Vermeidung von § 1 Abs. 2a und 3 GrEStG zwingt,¹³ andererseits – insbesondere vor dem Hintergrund der Anhebung des Steuersatzes – die Forderung nach einem Eingreifen des Gesetzgebers laut werden lässt.¹⁴

II. Der Belastungsgrund der Grunderwerbsteuer als Maßstab der Gesetzesfortentwicklung: Rechtsverkehrs- oder Sonderumsatzsteuer?

Sollen die Länder die Grunderwerbsteuer im Bereich der Ergänzungstatbestände folgerichtig fortentwickeln, muss Klarheit über ihren Belastungsgrund herrschen. Dieser ist indes seit jeher umstritten.

Technisch ist die Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrsteuer ausgestaltet.¹⁵ Dabei wird nicht ausschließlich auf den zivilrechtlichen Eigentumsübergang abgestellt, sondern, wie sich § 1 Abs. 2 GrEStG entnehmen lässt, auch auf den Wechsel in der Verwertungsmöglichkeit, dem aber ein auf Änderung der Rechtszuständigkeit gerichteter Rechtsvorgang zugrunde liegen muss. Rechtsprechung und Teile des Schrifttums wollen die Grunderwerbsteuer deshalb weiterhin entsprechend ihrer historischen Klassifizierung ausschließlich als Rechtsverkehrsteuer¹⁶ rechtfertigen.

Eine steuersystematisch konsequente Ausrichtung der Grunderwerbsteuer ist anhand dieser an der technischen Ausgestaltung des Steuertatbestandes orientierten Einordnung jedoch nicht möglich. Als Belastungsgrund ist der Rechtsverkehrsakt ungeeignet. Ihre innere Rechtfertigung können Steuern ausschließlich entweder aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip oder dem Äquivalenzprinzip beziehen.¹⁷ Unabhängig davon, dass das Äquivalenzprinzip auch als Gruppenäquivalenz wenig geeignet ist, die Ausgestaltung von *per definitionem* gegenleistungslos erhobenen Steuern anzuleiten, eignet es sich für Zwecke der Grunderwerbsteuerrechtfertigung schon deshalb nicht, weil gerade die mit dem Rechtsverkehrsakt der Grundstücksübertragung einhergehenden staatlichen Lasten bereits durch Gebühren abgegolten werden. Es bleibt daher nur die Legitimation anhand des Leistungsfähigkeitsprinzips, das damit zugleich zum Maßstab sachgerechter Ausgestaltung des Grunderwerbsteuertatbestandes wird.

Dem lässt sich nicht entgegenhalten, Verkehrssteuern seien keine Leistungsfähigkeitsteuern, sondern allein durch den Fiskalzweck legitimiert.¹⁸ Das Bedürfnis nach staatlicher Einnahmeerzielung ist Grund der Besteuerung als solcher, enthält aber keinen Maßstab für eine gleichheitssatzkonforme Verteilung der Steuerlasten. Als Leistungsfähigkeitsindikatoren kommt lediglich Einkom-

9 S. hierzu u.a. *Viskorf*, in: Boruttau, GrEStG, 16. Aufl. 2007, Vorb. Rn. 120; *Hahn*, Sind die Vorschriften des Umwandlungssteuerrechts reformbedürftig?, InstFuSt Heft 126, 1986, 98 ff.; *Herzig*, DB 2000, 2236, 2237.

10 *Reiß*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 15 Rn. 27.

11 Zu derart überschneidenden spezialgesetzlichen Missbrauchstatbeständen allgemein s. ausführlich *Hey*, StuW 2008, 167 ff.; in Bezug auf § 1 Abs. 3 GrEStG s. *Fischer*, in: Boruttau, GrEStG, 16. Aufl. 2007, § 1 Rn. 814 f., 818 ff.

12 Einfügung von § 1 Abs. 2a GrEStG durch Jahressteuergesetz 1997 v. 20.12.1996, BGBl. I 1996, 2049; Einbeziehung mittelbarer Beteiligungen in § 1 Abs. 2a GrEStG und Herabsetzung der Beteiligungsgrenze in § 1 Abs. 3 GrEStG auf 95% durch Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402.

13 „Mausefallensteuer“, vgl. *Grotherr*, BB 1994, 1970; zu Gestaltungsmöglichkeiten z.B. *Günkel/Lieber*, in: *Herzig* (Hrsg.), *Organschaft*, Festschrift für Jochen Thiel, 2003, S. 353 und *Salzmann/Loose*, DStR 2004, 1941.

14 Z.B. Stellungnahme des Steuerrechtsausschusses des Deutschen Anwaltvereins, BB 1993, 1711; *Grotherr*, BB 1994, 1970, 1971.

15 BVerfG v. 8.1.1999 – 1 BvL 14/98, BStBl. II 1999, 152; *Fischer*, in: Boruttau, GrEStG, 15. Aufl. 2002, Vorb. Rn. 101; *Verweyen*, Grunderwerbsteuer bei konzerninternen Umstrukturierungen, Dissertation, Köln 2005, S. 122; *Beuthien/Helios*, Ist die übertragende Umwandlung wirklich Grunderwerbsteuerpflichtig?, Der Konzern 2004, 653, 654.

16 Hierzu ausführlich mit Nachweisen des Streitstandes *Fischer*, in: Boruttau, GrEStG, 16. Aufl. 2007, Vorb. Rn. 101 ff.; allgemein und kritisch zur Kategorie der Verkehrssteuern *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, S. 1011 ff.

17 Das Äquivalenzprinzip eignet sich lediglich zur Rechtfertigung der Erhebung von Steuern als solcher, nicht aber für die Ausgestaltung, ebenso *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 5. Aufl. 2007, S. 8.

18 Siehe die Kritik von *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, S. 1013.

men, Vermögen oder Konsum in Betracht,¹⁹ nicht jedoch Rechtsverkehrsvorgänge. Dass der Gesetzgeber einen formalen Rechtsverkehrsakt zum Anknüpfungspunkt nimmt, entbindet ihn nicht von dem Gebot sachgerechter Ausgestaltung. Der Rechtsverkehrsakt als solcher indiziert keine steuerliche Leistungsfähigkeit, sondern nur die Verwendung von Einkommen zum Erwerb eines Grundstücks. Wie die Umsatzsteuer lässt sich auch die Grunderwerbsteuer nur als Einkommensverwendungssteuer legitimieren. Materiell ist sie Sonderumsatzsteuer auf Grundstücksumsätze.²⁰ Dann aber kann der Gesetzgeber nicht beim bloßen Verkehrsakt stehen bleiben, sondern muss Fälle, in denen der Rechtsverkehrsakt auch bei typisierender Betrachtung keine Leistungsfähigkeit indiziert, von der Besteuerung ausnehmen.

III. Erfassung gesellschaftsrechtlicher Vorgänge durch die Grunderwerbsteuer

1. Zweck und Ausgestaltung der Erweiterung der steuerpflichtigen Erwerbsvorgänge durch § 1 Abs. 3 GrEStG

Vor diesem Hintergrund gilt es, die Legitimation der Erfassung von Umstrukturierungsvorgängen durch § 1 Abs. 3 GrEStG zu untersuchen. Wie für den auf Personengesellschaften zugeschnittenen § 1 Abs. 2a GrEStG entsteht das Bedürfnis für den Ergänzungstatbestand des § 1 Abs. 3 GrEStG durch die zunächst abschließende Anknüpfung an den Wechsel der zivilrechtlichen Rechtsträgerschaft an Grundstücken in § 1 Abs. 1 und 2 GrEStG. Da sich bei einer Veränderung der Beteiligungsverhältnisse an Personen- und Kapitalgesellschaften die rechtliche Zuordnung der im Gesellschaftsvermögen befindlichen Grundstücke nicht ändert, bedarf es der Fiktion. Dabei geht der Gesetzgeber in den Absätzen 2a und 3 des § 1 GrEStG tatbestandstechnisch unterschiedlich vor: § 1 Abs. 2a GrEStG fingiert ausdrücklich den unmittelbaren oder mittelbaren Wechsel im Gesellschafterbestand als ein auf Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft. § 1 Abs. 3 GrEStG unterwirft dagegen seinem Wortlaut nach das zur Anteilsvereinigung führende Rechtsgeschäft, d.h. den Vertrag über die Anteilsübertragung, der Besteuerung. Gleichwohl geht die Rechtsprechung davon aus, nicht die gesellschaftsrechtlichen Vorgänge seien Gegenstand der Besteuerung, sondern auch § 1 Abs. 3 GrEStG fingiere Grundstückserwerbe.²¹ Besteuerungsgrund sei eine „durch den Anteilserwerb begründete Grunderwerbsteuerrechtlich eigenständige Zuordnung der einer Gesellschaft Grunderwerbsteuerrechtlich gehörenden Grundstücke“.²²

Aus eben diesem Grund wird die Anwendung der Richtlinie des Rates vom 17.7.1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (Richtlinie 69/335/EWG)²³ auf den Tatbestand des § 1 Abs. 3 GrEStG abgelehnt.²⁴ Meiner Ansicht nach ist dies zweifelhaft, weil die Entstehung der Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG unmittelbar an den gesellschaftsrechtlichen Tatbestand anknüpft. Auch eine nur auf anteilsvereinigende Anteilsübertragungen erhobene Steuer ist geeignet, den freien Kapitalverkehr zu beeinträchtigen. Anders als in EuGH vom 11.12.1997²⁵ erstreckt sich die Grunderwerbsteuer auch nicht nur auf die im Zeitpunkt der Einbringung vorhandenen stillen Reserven, sondern Bemessungsgrundlage sind im Fall des § 1 Abs. 3 GrEStG gemäß § 8 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG die Grundbesitzwerte i.S.d. § 138 BewG. Besteuert wird folglich der Wert der eingelegten Anteile, soweit er auf Grundstücke entfällt. Es handelt sich nicht lediglich um eine Wertzuwachssteuer. Eine abschließende Klärung durch den EuGH steht indes insbesondere im Hinblick auf die Auslegung des Ausnahmetatbestandes in Art. 12 Abs. 1 Buchst. b

19 *Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 4 Rn. 95.

20 *Reiß*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 15 Rn. 2; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, 1017; *Haller*, Die Steuern, 2. Aufl. 1971, S. 203; *Tipke*, UStR 1972, 2, 4; *Vogel*, StuW 1971, 308, 314; *Bauer*, Steuersystematisches Postulat und steuertechnische Möglichkeit der Integration der Grunderwerbsteuer in die Umsatzsteuer, 1974, S. 132 f.; *Wilms*, UVR 2000, 343, 346.

21 BFH v. 20.7.2005 – II R 30/04, BStBl. II 2005, 839; *Fischer*, in: Boruttau, GrEStG, 15. Aufl. 2002, § 1 Rn. 851, 855.

22 *Fischer*, in: Boruttau, GrEStG, 16. Aufl. 2007, § 1 Rn. 855; zum ungeklärten Verhältnis zwischen dem gesellschaftsrechtlichen Erwerbstatbestand und dem Grunderwerb s. *Kroschewski*, BB 2001, 1121, 1122 ff.

23 ABl. EG Nr. L 249, 25.

24 BFH v. 18.11.2005 – II B 23/05, DStRE 2006, 350 f. (allerdings zu einem Kaufvertrag über einzelne Anteile); FG Münster v. 9.11.2004 – 8 K 5501/03 GrE, EFG 2005, 472, 473 f.; FG München v. 16.11.2005 – 4 K 4000/03, EFG 2007, 377.

25 Rs. C-42/96 (Società Immobiliare SIF SpA), Slg. 1997, I-7089.

der Richtlinie 69/335/EWG,²⁶ wonach die Mitgliedstaaten weiterhin „Besitzwechselsteuern, einschließlich Katastersteuern, auf die Einbringung von in ihrem Hoheitsgebiet gelegenen Liegenschaften ... in eine Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristische Person mit Erwerb-zweck“²⁷ erheben dürfen, noch aus.

2. Umwandlungsvorgänge als Grundstückserwerbstatbestände

§ 1 Abs. 3 GrEStG erfasst – über die grundsätzliche Intention, Umgehungen zu vermeiden,²⁸ hinaus – jede Anteilsvereinigung im Rahmen unternehmerischer Reorganisationsmaßnahmen, sobald zum Gesellschaftsvermögen Grundstücke gehören. Nur im Fall des Formwechsels soll es aufgrund der Identität des formgewechselten Rechtsträgers nicht zu einem Grunderwerbsteuerrechtlichen Rechtsträgerwechsel kommen,²⁹ und zwar auch dann nicht, wenn ein Wechsel zwischen Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft und umgekehrt stattfindet.³⁰ Anteilsübertragungen ebenso wie die nach dem UmwStG privilegierten Umwandlungsvorgänge, d.h. Verschmelzungen, die Einbringung von Anteilen an unmittelbar oder mittelbar grundbesitzenden Gesellschaften sowie die Spaltung, unterliegen dagegen entweder nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG oder nach § 1 Abs. 3 GrEStG mit den Grundbesitzwerten (§ 8 Abs. 2 Nr. 2 oder 3 GrEStG) der Besteuerung. Die Kombination der Erfassung mittelbarer und unmittelbarer Anteilsvereinigung in § 1 Abs. 3 GrEStG kann zudem bei nacheinander geschalteten Umstrukturierungsmaßnahmen im Konzern trotz § 1 Abs. 6 GrEStG zu Mehrfachbelastungen führen.³¹ Eine Grunderwerbsteuermindernde Organschaft ist dem Gesetz ebenso fremd³² wie eine Steuerbefreiung für Umstrukturierungen. Im Gegenteil, § 1 Abs. 4 Nr. 2b GrEStG erweitert die Zusammenrechnungsmöglichkeiten bei Vorliegen einer Organschaft noch.³³ Es entsteht keine Grunderwerbsteuerrechtliche Einheit für nachfolgende Verschreibungen von Grundstücken im Organkreis.³⁴

Vor allem nach der Anhebung des Grunderwerbsteuersatzes von 2 % auf 3,5 % ist der Ruf nach Schaffung eines Befreiungstatbestandes für Konzernumstrukturierungen laut geworden.³⁵ Ein diesbezüglicher Vorschlag³⁶ im Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts ist jedoch letztlich nicht Gesetz geworden.

Für die Beurteilung derartiger Forderungen ist entscheidend, wie eine Grunderwerbsteuerrechtliche Entlastung von Umstrukturierungen steuersystematisch einzustufen ist.³⁷ Handelt es sich um eine Maßnahme, die systematisch geboten ist, um Tatbestände aus der Grunderwerbsteuer auszuscheiden, die dieser von ihrem Belastungszweck her nicht unterliegen dürften? Oder geht es um eine Steuervergünstigung, die – auch wenn sie aus wirtschaftspolitischer Sicht durchaus gerechtfertigt sein mag – mit dem Ziel einer mit einem (relativ) niedrigeren Steuersatz korrespondierenden breiten Bemessungsgrundlage konfligiert?³⁸

3. Vergleich mit der ertragsteuerrechtlichen Behandlung von Umstrukturierungen

Auch im Ertragsteuerrecht gehen die Meinungen über die steuersystematische Einordnung der Sonderregeln für die Besteuerung von Konzernen und Unternehmensumstrukturierungen auseinander. Dies gilt sowohl für die körperschaftsteuerrechtliche Organschaft als auch für die steuerliche Privilegierung von Umstrukturierungen. Indes lassen sich hieraus nur bedingte Rückschlüsse auf die Berechtigung einer Grunderwerbsteuerrechtlichen Privilegierung von Umstrukturierungen ableiten, sei sie generell oder nur auf konzernangehörige Unternehmen beschränkt.

Aus den §§ 14 ff. KStG können auch dann, wenn man die körperschaftsteuerrechtliche Organschaft nicht als Steuervergünstigung einordnet, sondern als Ausdruck der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verbundener Unternehmen,³⁹ keine Rückschlüsse für die Grunderwerbsteuer gezogen werden, weil die laufende Ertragsbesteuerung des Konzernergebnisses mit einer Steuer auf Vermögensumschichtungen nicht vergleichbar ist. Aber auch der Rekurs auf das Umwandlungssteuerrecht erlaubt keinen unmittelbaren Transfer. Zum einen fehlt es nach wie vor an einem Konsens, ob der umwandlungssteuerrechtliche Bestenverzug wirtschaftspolitisch gerechtfertigte Verschonungsnorm ist⁴⁰ oder ob sich Umwandlungen aufgrund ihrer artspezifischen Eigenschaften, insbesondere der fehlenden Marktberührung, von vornherein nicht unter den Realisationstatbestand subsumieren lassen.⁴¹ Überdies lässt sich die Herausnahme von Umstrukturierungen aus der Grunderwerbsteuer aber auch nicht als eine Verlängerung des durch das Umwandlungssteuerrecht gewährten Besteuerungsaufschubs ansehen,⁴² denn dort geht es lediglich um einen temporären Besteuerungsverzicht unter der Voraussetzung, dass die zukünftige Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist, während eine Ausnahme von der Grunderwerbsteuer den Vorgang dauerhaft von der Besteuerung ausnehmen würde.

4. Vereinbarkeit der Erfassung gesellschaftsrechtlicher Vorgänge mit dem Belastungsgrund der Grunderwerbsteuer

a) Bei einem Verständnis der Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrsteuer

Versteht man die Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrsteuer, deren Legitimation allein in der Erfassung des Wechsels der zivilrechtlichen Rechtszuständigkeit und Verwertungsmöglichkeit liegt, dann ist es systemkonform, die übertragende Umwandlung, bei der es zu einer Gesamtrechtsnachfolge kommt, der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen.⁴³ Indes vermag die bloße Anknüpfung an den formalen Rechtsverkehrsakt die Belastung mit Grunderwerbsteuer, wie dargelegt, nicht zu legitimieren.

Hieran kann auch die von Seeger/Leonhard vertretene Auffassung, die Erfassung von Umwandlungsvorgängen gehöre zum historischen und über die Nennung der Verkehrsteuern in Art. 106 Abs. 2 Nr. 4 GG verfassungsrechtlich abgesicherten Bestand des Grunderwerbsteuerrechts,⁴⁴ nichts ändern. Sie ist als Legitimation der inhaltlichen Ausgestaltung des Grunderwerbsteuerstatbestandes ungeeignet. Wie das BVerfG in seiner jüngsten Entscheidung zur Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer vom 15.1.2008⁴⁵ ausgeführt hat, lässt die Verankerung einer Steuer in den verfassungsrechtlichen Bestimmungen über die Ertragshoheit allenfalls den Schluss darauf zu, dass eine Steuer dem Grunde nach gerechtfertigt ist, entzieht ihre inhaltliche Ausgestaltung jedoch

26 Dazu FG München v. 16.11.2005 – 4 K 4000/03, EFG 2007, 377.

27 In EuGH v. 11.12.1997 – Rs. C-49/96 (Società Immobiliare), Slg. 1997, I-7089 Rz. 35 hat der Gerichtshof Besitzwechselsteuern als Steuern im Zusammenhang mit einer Einbringung in eine Kapitalgesellschaft (oder gleichgestellte Gesellschaft) definiert, deren „Entstehungstatbestand objektiv im Zusammenhang mit der Übertragung von Eigentum an Grundstücken steht“. Gerade an einer derartigen Übertragung des Eigentums an Grundstücken fehlt es aber, wenn in den Fällen des § 1 Abs. 3 GrEStG die Übertragung von Gesellschaftsanteilen für die Steuerentstehung als ausreichend angesehen wird.

28 Vgl. BFH v. 26.7.1995 – II R 68/92, BStBl. II 1995, 736, 737.

29 BFH v. 4.12.1996 – II B 116/96, BStBl. II 1997, 661.

30 Pahlke/Franz, GrEStG, 3. Aufl. 2005, § 1 Rn. 20.

31 Kritisch z.B. Herzig, DB 2000, 2236, 2238.

32 Siehe Gunkel/Lieber, in: Herzig (Hrsg.), Organschaft, Festschrift für Jochen Thiel, 2003, S. 353.

33 Gunkel/Lieber, in: Herzig (Hrsg.), Organschaft, Festschrift für Jochen Thiel, 2003, S. 357 f.

34 Fischer, in: Boruttau, GrEStG, 16. Aufl. 2007, § 1 Rn. 969 ff.

35 Siehe z.B. Ott, INF 1996, 581; Kroschewski, BB 2001, 1121 ff.; Wienands, DB 1997, 1364 ff.; Grotherr, BB 1994, 1970, 1981.

36 § 1 Abs. 7 GrEStG-E i.d.F. der BT-Drucks. 14/6882, S. 21, 44 f.: „Sind an einem Rechtsvorgang im Sinne der Absätze 1 bis 3 nur solche Unternehmen beteiligt, zwischen denen sich schon davor ein Konzern gebildet hatte, und war das Grundstück ebenfalls schon vor diesem Rechtsvorgang dem die einheitliche Leitung ausübenden Unternehmen nach den Absätzen 1 bis 3 zuzurechnen gewesen, gilt dies nicht als Erwerb eines Grundstücks im Sinne dieses Gesetzes, falls das Grundstück nicht anschließend innerhalb von fünf Jahren zusammen mit dem grundbesitzenden Unternehmen aus dem Konzern ausscheidet.“

37 In diese Richtung ebenfalls differenzierend zwischen rechtsdogmatischer und rechtspolitischer Rechtfertigung Seeger/Leonhard, in: Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht, Festschrift für S. Widmann, 2000, S. 539, 541.

4. Vereinbarkeit der Erfassung gesellschaftsrechtlicher Vorgänge mit dem Belastungsgrund der Grunderwerbsteuer

a) Bei einem Verständnis der Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrsteuer

Versteht man die Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrsteuer, deren Legitimation allein in der Erfassung des Wechsels der zivilrechtlichen Rechtszuständigkeit und Verwertungsmöglichkeit liegt, dann ist es systemkonform, die übertragende Umwandlung, bei der es zu einer Gesamtrechtsnachfolge kommt, der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen.⁴³ Indes vermag die bloße Anknüpfung an den formalen Rechtsverkehrsakt die Belastung mit Grunderwerbsteuer, wie dargelegt, nicht zu legitimieren.

Hieran kann auch die von Seeger/Leonhard vertretene Auffassung, die Erfassung von Umwandlungsvorgängen gehöre zum historischen und über die Nennung der Verkehrsteuern in Art. 106 Abs. 2 Nr. 4 GG verfassungsrechtlich abgesicherten Bestand des Grunderwerbsteuerrechts,⁴⁴ nichts ändern. Sie ist als Legitimation der inhaltlichen Ausgestaltung des Grunderwerbsteuerstatbestandes ungeeignet. Wie das BVerfG in seiner jüngsten Entscheidung zur Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer vom 15.1.2008⁴⁵ ausgeführt hat, lässt die Verankerung einer Steuer in den verfassungsrechtlichen Bestimmungen über die Ertragshoheit allenfalls den Schluss darauf zu, dass eine Steuer dem Grunde nach gerechtfertigt ist, entzieht ihre inhaltliche Ausgestaltung jedoch

38 So Reif, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 15 Rn. 1; Weilbach, UVR 2001, 389, 390.

39 Streck, KStG, 5. Aufl. 1997, § 14 Anm. 1.

40 Wirtschaftspolitisch motivierter Verzicht auf die grundsätzlich eingreifende Sofortbesteuerung Rödder, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2007, Einf. Rn. 3; Wassermeyer, BB 1994, 1; Luckey, StuW 1979, 129, 141 ff.; Montag, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 18 Rn. 453.

41 Flume, ZfB 1980, 93, 95.

42 Zutreffend Weilbach, UVR 2001, 389 f.

43 Pahlke/Franz, Kommentar zum GrEStG, 3. Aufl. 2005, Einl. Rn. 7; ferner Seeger/Leonhard, in: Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht, Festschrift für S. Widmann, 2000, S. 539, 545.

44 Seeger/Leonhard, in: Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht, Festschrift für S. Widmann, 2000, S. 539, 547.

45 BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, DB 2008, 1243 ff. Rn. 71.

nicht der verfassungsrechtlichen Überprüfung am Maßstab der Grundrechte, insbesondere der Belastungsgleichheit und Folgerichtigkeit.

b) *Bei einem Verständnis der Grunderwerbsteuer als Sonderumsatzsteuer*

In ihrer materiellen Belastungswirkung als Sonderumsatzsteuer lässt sich die Erfassung des Übergangs von Grundstücken durch die Grunderwerbsteuer im Rahmen von Umwandlungen nur dann rechtfertigen, wenn hierin ein Vorgang der Einkommensverwendung gesehen werden kann. Dies ist für gesellschaftsrechtliche Reorganisationsmaßnahmen zu verneinen. Zwar soll nach verbreiteter Auffassung in der Gewährung von Gesellschaftsrechten bzw. der Übernahme von Verbindlichkeiten ein Entgelt für die Anteilsübertragung liegen.⁴⁶ Indes äußert sich in Reorganisationsakten, die der Umstrukturierung von Beteiligungsverhältnissen dienen, jedenfalls keine spezifische Leistungsfähigkeit im Hinblick auf die mittelbar hierdurch bewirkte Veränderung der Zuordnung von Grundstücken, soweit nicht im Sinne eines Umgehungsgeschäfts ausschließlich auf die Verschiebung von Grundstücken abgezielt wird.

c) *Verstoß gegen den Gleichheitssatz im Hinblick auf die fehlende Gegenleistung*

Einen Sonderweg geht *Peter Fischer*. Obwohl er sich gegen die Qualifikation als Sonderumsatzsteuer verwehrt und stattdessen an der Einordnung der Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrsteuer auch „materieller Typologie“ festhält,⁴⁷ begründet die Erhebung der Grunderwerbsteuer, wenn der Übertragung keine Gegenleistung gegenübersteht, einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz.⁴⁸ Steuersystematisch „richtiger“ sei es, wie bei der Umsatzsteuer nur entgeltliche Umsätze von Grundstücken der Steuer zu unterwerfen.

Aus der Sicht der Einordnung der Grunderwerbsteuer als Steuer auf die Einkommensverwendung leuchtet das unmittelbar ein. Jedoch ist die Entgeltlichkeit *de lege lata* anders als im Umsatzsteuerrecht nicht Tatbestandsmerkmal des Grunderwerbsteuertatbestandes.⁴⁹ § 8 Abs. 2 GrEStG nennt die Ermittlung nach Grundbesitzwerten gemäß § 138 Abs. 2 bis 4 BewG neben der Bemessung nach dem Wert der Gegenleistung. Trotzdem ist auch in der Grunderwerbsteuer ähnlich wie in der Umsatzsteuer (vgl. dort insb. § 3 Abs. 1b und Abs. 9a UStG) die Erfassung unentgeltlicher Vorgänge Ausnahme und nicht Regel. Anders als noch im GrEStG 1919 ist die Gegenleistung Regelbemessungsgrundlage.⁵⁰ Auch der Gesetzgeber des GrEStG 1983 hat in der Einkommensverwendung die Legitimation für die Besteuerung des Rechtsverkehrsaktes gesehen.⁵¹ Damit wird aber gleichzeitig nochmals bestätigt, dass das bloße Abstellen auf den formalen Rechtsverkehrsakt eben nicht ausreicht, um eine Belastung mit Grunderwerbsteuer zu rechtfertigen. Von der Rechtsverkehrsteuer „materieller Typologie“ bleibt wenig übrig.

5. Beschränkung der Grunderwerbsteuerrechtlichen Erfassung gesellschaftsrechtlicher Reorganisationsmaßnahmen auf Umgehungsfälle

§ 1 Abs. 3 GrEStG ist folglich in seiner heutigen Fassung mit dem Belastungsgrund der Grunderwerbsteuer nicht vereinbar. Wird der Rechtsverkehrsakt der Übertragung von Grundstücksrechten lediglich als Indiz für eine in der Einkommensverwendung begründete Leistungsfähigkeit angesehen, so lässt sich die Einbeziehung von Umwandlungen unter Beteiligung grundbesitzender Gesellschaften auch bei typisierender Betrachtung nicht rechtfertigen. Aus der Perspektive der Sonderumsatzsteuer krankt § 1 Abs. 3 GrEStG insgesamt daran, dass Fälle der Grunderwerbsteuer unterworfen werden, denen kein leistungsfähigkeitsindizierender Grundstücksumsatz zugrunde liegt. Aber auch mit der Einordnung als Rechtsverkehrsteuer ist die Erfassung von Umwandlungen nur schwer vereinbar, da es sich hierbei gerade nicht um Grundstücksübertragungen im Rechtsverkehr (Markttransaktionen) handelt.⁵²

46 BFH v. 22.4.1971 – V R 86/67, BStBl. II 1971, 657; BFH v. 22.4.1976 – V R 54/71, BStBl. II 1976, 518; *Rasche*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut (Hrsg.), *UmwStG*, 2007, Anhang 9 Rn. 9.

47 *Fischer*, in: Boruttau, *GrEStG*, 16. Aufl. 2007, Vorb. Rn. 101 ff., insb. 106.

48 *Fischer*, in: Boruttau, *GrEStG*, 16. Aufl. 2007, Vorb. Rn. 120.

49 *Schaumburg*, *Umwandlung und Verschmelzung im Verkehrssteuerrecht*, 1974, S. 81.

50 *Sack*, in: Boruttau, *GrEStG*, 16. Aufl. 2007, § 9 Rn. 14; *Viskorf*, in: Boruttau, *GrEStG*, 16. Aufl. 2007, § 8 Rn. 11 ff.

51 BT-Drucks. 9/251, S. 15.

52 *Hahn*, *InstFuSt* Hefr 26, S. 194 ff.

Abzulehnen ist eine nur ab einem bestimmten Beteiligungsverhältnis unter Anknüpfung an einen – im Zweifel streitanfälligen – eigenständigen Konzernbegriff⁵³ gewährte Grunderwerbsteuerbefreiung. Der Grad der rechtlichen oder wirtschaftlichen Verflechtung von Unternehmen bietet keinen hinreichenden sachlichen Differenzierungsgrund.⁵⁴ Die Beschränkung einer entsprechenden Ausnahmevorschrift auf Verschiebungen von Grundstücken im Konzern ließe sich allenfalls im Hinblick darauf begründen, dass sich aus Konzernsicht keine Veränderung der eigentümergeleichen Verwertungsmacht ergibt. Indes sinkt mit dem Grad der wirtschaftlichen Verflechtung weder die Gefahr der Steuerumgehung, noch lässt sich im Hinblick auf eine leistungsfähigkeitsindizierende Einkommensverwendung ein Unterschied zwischen Anteilsvereinigungen unter Beteiligung von konzernangehörigen und nichtkonzernangehörigen Gesellschaften feststellen.

Deshalb kann nur eine generelle Revision von § 1 Abs. 3 GrEStG zu in sich schlüssigen und auch gleichheitsrechtlich unantastbaren Ergebnissen führen, indem die Vorschrift auf ihren ursprünglichen Kern der Umgehungsbekämpfung zurückgeführt wird.⁵⁵ Dass dies den Bestrebungen einer breiten Bemessungsgrundlage zuwiderläuft, kann kein Gegenargument sein. Denn ebenso wenig wie in der Einkommen- und Körperschaftsteuer niedrige Steuersätze durch eine rohe Bruttobesteuerung erkauft werden dürfen, lässt sich die Erweiterung der Grunderwerbsteuer auf Sachverhalte rechtfertigen, in denen auch bei typisierender Betrachtung keine leistungsfähigkeitsindizierende Einkommensverwendung vorliegt.

53 Warnendes Beispiel der Konzernbegriff in § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG.

54 Unbedingt zuzustimmen ist insofern *Reiß*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 19. Aufl. 2008, § 14 Rn. 1 a.E. und 42.

55 *Weilbach*, *UVR* 2001, 389, 390.

Die Deutsche Bibliothek – CIP Einheitsaufnahme

Wachter (Hrsg.)
Festschrift für Sebastian Spiegelberger zum 70. Geburtstag
Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht

zerb verlag, Bonn 2009

ISBN 978-3-935079-76-1

zerb verlag GmbH
Wachsbleiche 7
53111 Bonn

Copyright 2009 by zerb verlag

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen sowie Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Satz: Cicero Computer GmbH, Bonn
Druck: Druckhaus Nomos, Sinzheim

Vorwort

Sebastian Spiegelberger feiert am 6. Mai 2009 seinen 70. Geburtstag. Freunde, Wegbegleiter und Kollegen haben sich aus diesem Anlass zusammengefunden, um mit der vorliegenden Festschrift *Sebastian Spiegelberger* zu ehren und ihrer Wertschätzung einen angemessenen Ausdruck zu verleihen.

Sebastian Spiegelberger wurde 1939 in München geboren, wo seine Eltern ein kleines Unternehmen führten. Nach der Schulzeit in München und Dachau studierte er zunächst einige Semester Germanistik in Berlin, bevor er sein Studium der Rechtswissenschaften an der Universität München begann. Von 1964 bis 1968 war er in einer noch heute bestehenden Münchener Rechtsanwalts- und Steuerberaterkanzlei tätig. 1969 ist er in das bayerische Notariat eingetreten und hat seine Assessorenzeit unter anderem in Fürstenfeldbruck und Rosenheim verbracht. Daneben hat er seine von Prof. Dr. *Karl Larenz* betreute Dissertation zu dem Thema „Fremdnützige Selbstgefährdung im Straßenverkehr“ fertiggestellt, mit der er 1971 an der Ludwig-Maximilians-Universität München promoviert wurde.

Am 1. Oktober 1972 trat *Sebastian Spiegelberger* seine erste Notarstelle in Schweinfurt an. Im Jahr 1987 übernahm er schließlich die Notarstelle seines früheren Ausbildungsnotars in Rosenheim, die er bis zu seinem altersbedingten Ausscheiden aus dem Amt außerordentlich erfolgreich fortführte.

Bereits im Jahr 1975 absolvierte *Sebastian Spiegelberger* in München die Steuerberaterprüfung und legte damit einen wesentlichen Grundstein für seine spätere Tätigkeit. Bis heute dürfte er damit einer der ganz wenigen (Nur-)Notare in Deutschland sein, die neben ihrer Bestellung als Notar zugleich auch über die Qualifikation des Steuerberaters verfügen.

Einer der wesentlichen Verdienste von *Sebastian Spiegelberger* bestand zweifelsohne darin, die Bedeutung des Steuerrechts für die Vertragsgestaltung frühzeitig erkannt und in der Beratungspraxis aktiv umgesetzt zu haben. Die Verzahnung zwischen Zivil- und Steuerrecht gilt daher heute zu Recht als sein Markenzeichen. Steuerrecht und Notare waren lange zwei Welten, zwischen denen es kaum Verbindungen gab. *Sebastian Spiegelberger* hat hier jahrzehntelang Brücken gebaut und bei Steuerberatern und Notaren gleichermaßen um Verständnis und Unterstützung geworben. Durch zahlreiche Veröffentlichungen und Vorträge hat er insbesondere die Notare für die Bedeutung des Steuerrechts sensibilisiert und die Chancen und Risiken einer steueroptimierten Vertragsgestaltung immer wieder anschaulich aufgezeigt.

Mit seinen Veröffentlichungen hat *Sebastian Spiegelberger* aber auch außerhalb des Steuerrechts immer wieder Maßstäbe gesetzt. Dies gilt nicht nur für seine Kommentierung im „Staudinger“ und seine Beiträge im „Münchener Vertragshandbuch“, sondern insbesondere auch für sein im Jahr 1994 in erster Auflage erschienenen Handbuch zur Vermögensnachfolge. Mehr als ein Jahrzehnt bevor das Erbrecht zum allgemeinen Modethema avancierte, erkannte *Sebastian Spiegelberger* bereits die Bedeutung einer ganzheitlichen Nachfolgeplanung. Seine vielfältigen Erfahrungen hat er in seinem Handbuch wissenschaftlich fundiert und praxisorientiert niedergelegt. Es wurde schon kurz nach seinem Erscheinen zu einem der wenigen „Bestseller“ auf dem juristischen Büchermarkt. Mit der vor wenigen Wochen erschienenen zweiten Auflage hat sich der Jubilar daher selbst sicherlich sein schönstes Geburtstagsgeschenk gemacht.

Sebastian Spiegelberger ist aber nicht nur als Autor bekannt und geschätzt, sondern vor allem auch als Vortragsredner. Wie nur wenig andere beherrscht er die Kunst, seinem Publikum komplizierte Themen praxisnah und kurzweilig zu präsentieren. Es verwundert daher nicht, dass er seit mehr als dreißig Jahren bundesweit ein gefragter Referent ist. Beim Deutschen Anwaltsinstitut e.V. gehörte er im Jahr 1982 zu den ersten Referenten des damals neu gegründeten Fachinstituts für Notare. Bei der Bundesfinanzakademie engagierte er sich im Bereich der Fortbildung von Mitarbeitern der Steuerverwaltung. Bei zahlreichen Kongressen von Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern war er ein gern gesehener Festredner. Es dürfte nur wenige Rechts- und Steuerberater in Deutschland geben, die sich nicht gerne an die Tagungen mit *Sebastian Spiegelberger* erinnern.