

Aktuelle steuerliche und rechtliche Fragestellungen der Kommunalwirtschaft

Teil 4: Neues zur Grunderwerbsteuerpflicht im Falle der Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3a GrEStG



Eike Christian Westermann
Partner Recht und Steuern

Tel.: +49 211 981-1741
eike.christian.westermann@de.pwc.com

Sehr geehrte Damen und Herren,

auch im Jahr 2014 wirft der Umgang mit dem Grunderwerbsteuergesetz interessante Fragen auf, die bisher weder seitens der Finanzverwaltung noch der Rechtsprechung abschließend beantwortet werden konnten. Erschwerend kommt hinzu, dass mittlerweile alle Bundesländer - mit Ausnahme von Bayern und Sachsen - von dem bundeseinheitlichen Steuersatz von 3,5 Prozent abgewichen sind und von der ihnen in 2006 im Grundgesetz eingeräumten Kompetenz, die Höhe des Steuersatzes festzulegen, großzügig Gebrauch gemacht haben. So beschlossen bspw. Berlin und Hessen für Vorgänge ab 2014 einen Steuersatz von 6 %, während der Steuersatz in Schleswig-Holstein seit dem 1. Januar 2014 sogar 6,5 % beträgt.

Aktuell einer der heftigsten Brennpunkte in der Konzernsteuerpraxis ist die erweiterte Grunderwerbsteuerbelastung durch den in 2013 neu eingeführten § 1 Abs. 3a GrEStG. Die Finanzverwaltung hat zu der Regelung zwar inzwischen Stellung genommen und einige Unklarheiten beseitigt, der Umfang und die Reichweite der Vorschrift sind jedoch weiterhin umstritten.

Daneben ist im Mai diesen Jahres erstmalig eine – aus Sicht der Unternehmen positive - Entscheidung zu § 6a GrEStG ergangen, die im Hinblick auf die Anwendbarkeit der sogenannten „Konzernklausel“ von den restriktiven Grundsätzen der gleichlautenden Ländererlasse vom 19. Juni 2012 abweicht. Das FG Düsseldorf hat dabei zu der Frage Stellung genommen, inwieweit Grundstücksübertragungen bei Ausgliederungen zur Neugründung nach § 6a GrEStG steuerfrei sind.

In dem nachfolgenden Beitrag möchten wir Ihnen die angesprochenen Entwicklungen rund um die Themen „Anteilsvereinigung“ und „Steuerbefreiung bei Umwandlungen im Konzern“ näherbringen.

Eine interessante Lektüre zu diesen momentan in der Praxis hochaktuellen Themenkomplexen wünschen Ihnen

Ihre

Eike Christian Westermann

Mattias Beier

§ 1 Abs. 3a GrEStG als neuer Erwerbstatbestand

Mit Gesetz vom 26. Juni 2013 wurde in § 1 Abs. 3a Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) eine zusätzliche Grunderwerbsteuerpflicht bei sog. „Anteilsvereinigungen neu in das Gesetz eingeführt (BGBl. I S. 1809). Danach unterfallen auch solche Rechtsvorgänge der Grunderwerbsteuer, aufgrund derer ein Rechtsträger unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar eine „wirtschaftliche Beteiligung“ in Höhe von mindestens 95 Prozent an einer Gesellschaft, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, innehat. Mit anderen Worten: Werden mehr als 95 Prozent der Gesellschaftsanteile einer grundbesitzenden Gesellschaft kontrolliert, so führt dieser Vorgang grundsätzlich zur Grunderwerbsteuerpflicht. Die Höhe der wirtschaftliche Beteiligung ergibt sich dabei aus der Summe der unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen am Kapital oder am Vermögen der Gesellschaft, § 1 Abs. 3a S. 2 GrEStG.

Ausnahme: Anteilsvereinigung im Konzern, § 6a GrEStG

Etwas anderes gilt für Anteilsvereinigungen iSv. § 1 Abs. 3a GrEStG, welche im Konzern vorgenommen werden. Für solche Umstrukturierungen im Konzern sieht § 6a GrEStG unter bestimmten Voraussetzungen eine Steuervergünstigung vor.

Nachfolgend sollen in diesem Beitrag die Probleme, welche sich im Spannungsfeld der beiden Vorschriften ergeben, in drei Teilen aufgezeigt werden: Im ersten Teil gehen wir dazu näher auf den Hintergrund des § 1 Abs. 3a GrEStG ein. Im zweiten Teil erörtern wir die Vergünstigungsmöglichkeit des § 6a GrEStG und beleuchten dabei die jüngste Entscheidung des FG Düsseldorf. Im dritten Teil stellen wir die Konsequenzen und daraus abgeleiteten Handlungsoptionen für die Praxis dar.

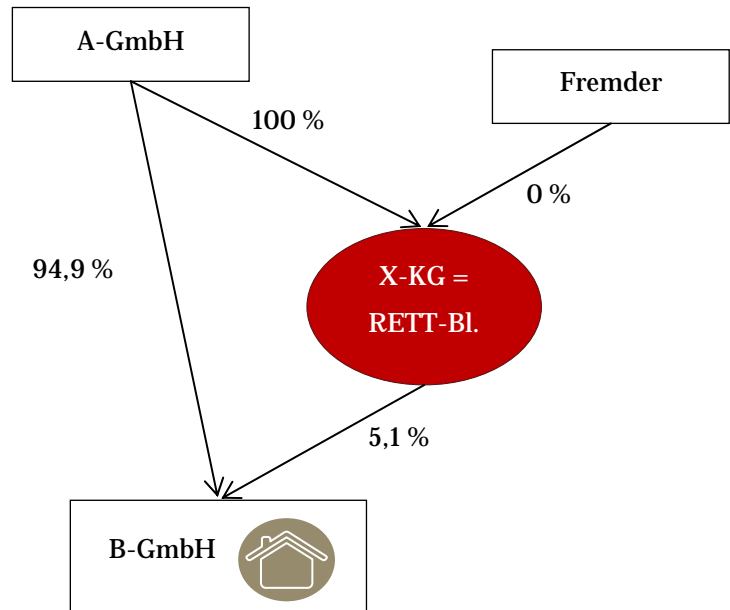
Teil 1: Die RETT-Blocker Vorschrift des § 1 Abs. 3a GrEStG

§ 1 Abs. 3a GrEStG als RETT-Blocker (Real Estate Transfer Blocker)

Mit der Einführung des § 1 Abs. 3a GrEStG ist der Gesetzgeber den sog. RETT-Blocker Modellen (**R**eal **E**state **T**ransfer **T**ax - Blocker) entgegengetreten. Diese waren der Finanzverwaltung bereits vor der Novellierung des GrEStG seit vielen Jahren unerwünscht. Sie wurden zwar geduldet, verbindliche Auskünfte zu diesen Konstruktionen erteilte die Finanzverwaltung jedoch nicht.

In der Vergangenheit führten diese Modelle zu einem grunderwerbsteuerneutralen Rechtsträgerwechsel, indem die grunderwerbsteuerliche Zuordnung eines inländischen Grundstücks durch die Zwischenschaltung eines sog. RETT-Blockers - in der Regel eine Personengesellschaft - verhindert wurde. An der RETT-Blocker Gesellschaft beteiligte sich ein fremder Dritter. Dadurch wurde rechtlich eine Anteilsvereinigung von mehr als 94,9 Prozent gem. § 1 Abs. 3 GrEStG an der Zielgesellschaft vermieden und eine grunderwerbsteuerliche Zuordnung des Grundstücks fand nicht statt.

Veranschaulicht in einem Schaubild stellt sich die Situation wie folgt dar:



Auslegung des weit gefassten § 1 Abs. 3a GrEStG umstritten

Mit dem neu erlassenen § 1 Abs. 3a GrEStG ist solchen Konstruktionen nun der Riegel vorgeschoben worden. Allerdings wirft die Formulierung des weit gefassten Tatbestandes zahlreiche Fragen auf, u.a. zum Verhältnis zu den weiteren Besteuerungstatbeständen des § 1 GrEStG. Dies ist zum einen der gewählten Regelungstechnik geschuldet sowie zum anderen dem Versuch, Abs. 3a in die bisherige Systematik des GrEStG zu integrieren. Die Finanzverwaltungen der Länder haben daher in 2013 in einem gleich lautenden koordinierten Erlass vom 9. Oktober 2013 zu der Auslegung des § 1 Abs. 3a GrEStG Stellung genommen und einzelne Punkte geklärt. Dennoch verbleiben erhebliche Unsicherheiten in der Anwendung des § 1 Abs. 3a GrEStG, auf die wir nachfolgend näher eingehen möchten.

Begriff der „wirtschaftlichen Beteiligung“

Der Gesetzgeber hat den Begriff der „wirtschaftlichen Beteiligung“ neu in das GrEStG eingeführt. Entgegen der bestehenden Systematik des Gesetzes soll nun im Rahmen des § 1 Abs. 3a GrEStG nicht die sachenrechtliche Beteiligung für die gewerbsteuerliche Zuordnung eines Grundstücks entscheidend sein, sondern die „wirtschaftliche“.

Hinsichtlich der genauen Bedeutung des Begriffs der „wirtschaftlichen Beteiligung“ lässt der Gesetzeswortlaut allerdings verschiedene Interpretationen zu. Die Finanzverwaltung begnügt sich in ihren gleich lautenden Ländererlassen vom 9. Oktober 2013 lediglich damit, in Tz. 5 den Wortlaut des § 1 Abs. 3a S. 2 GrEStG wiederzugeben. Insofern kommt es rechtsformneutral auf die reine Beteiligungshöhe an und nicht auf damit verbundene Stimmrechte.

Zeitpunkt der Entstehung einer „wirtschaftlichen Beteiligung“

Weiter ist nicht abschließend geklärt, ab welchem Zeitpunkt ein Rechtsträger aufgrund eines Rechtsvorgangs die wirtschaftliche Beteiligung innehat. Die Finanzverwaltung scheint für die Entstehung einer wirtschaftlichen Beteiligung bereits den Abschluss des schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts ausreichen zu lassen und nicht erst das Wirksamwerden der Beteiligungsübertragung.

Eine Klarstellung seitens der Finanzverwaltung wäre auch für die einfachen Fälle wünschenswert gewesen, in denen Grundstücke durch einen Alleingesellschafter eingebracht werden. Diese Konstellationen fallen aufgrund des zu weiten Wortlauts von § 1 Abs. 3a GrEStG ebenfalls unter den Tatbestand der Anteilsvereinigung, was offensichtlich jedoch mit dem Zweck der Vorschrift, Steuerumgehungen über RETT-Blocker - Modell zu verhindern, nicht vereinbar ist.

Unklar ist im Übrigen auch das Verhältnis von § 1 Abs. 3a GrEStG zu den übrigen Tatbeständen des § 1 Abs. 2a und 3 GrEStG. Trotz der Ausgestaltung von § 1 Abs. 3a GrEStG als subsidiärer Auffangtatbestand sind im Rahmen von Beteiligungsübertragungen Konstellationen denkbar, in denen es zu einer doppelten Steuerpflicht durch das Nebeneinander von wirtschaftlicher und mittel- und unmittelbarer Beteiligung kommen kann. Eine grunderwerbsteuerliche Prüfung vor geplanten Änderungen der Beteiligungsstruktur ist daher zukünftig dringend anzuraten.

Im Ergebnis lässt sich festhalten, dass die Einführung des - systemfremden - § 1 Abs. 3a GrEStG zahlreiche Fragen aufgeworfen hat, von denen viele Details noch ungeklärt sind. Eng verbunden ist die Vorschrift zudem mit der sog. „Konzernklausel“ des § 6a GrEStG, auf die nachstehend eingegangen werden soll. Diese ist ausdrücklich auch auf Fälle des § 1 Abs. 3a GrEStG anwendbar.

2. Teil: Steuervergünstigung bei Konzernsachverhalten gem. § 6a GrEStG (sog. Konzernklausel)

Steuervergünstigung bei Konzernsachverhalten

Der mit Gesetz vom 25. Juli 2014 neu gefasste (BGBl. I S. 1266) § 6a GrEStG normiert eine Steuervergünstigungsvorschrift für Grundstücksübertragungen im Konzern. Danach fällt für einen nach dem 6. Juni 2013 verwirklichten, gem. § 1 Abs. 1 Nr. 3 S. 1, Abs. 2, 2a, 3 oder 3a GrEStG steuerbaren Rechtsvorgang aufgrund einer Umwandlung nach dem Umwandlungsgesetz (UmwG), bei Einbringungen sowie bei anderen Erwerbsvorgängen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage keine Grunderwerbsteuer an. Mit anderen Worten sind Grundstücksübertragungen, die im Rahmen von Umstrukturierungen im Konzern erfolgen, grunderwerbsteuerfrei.

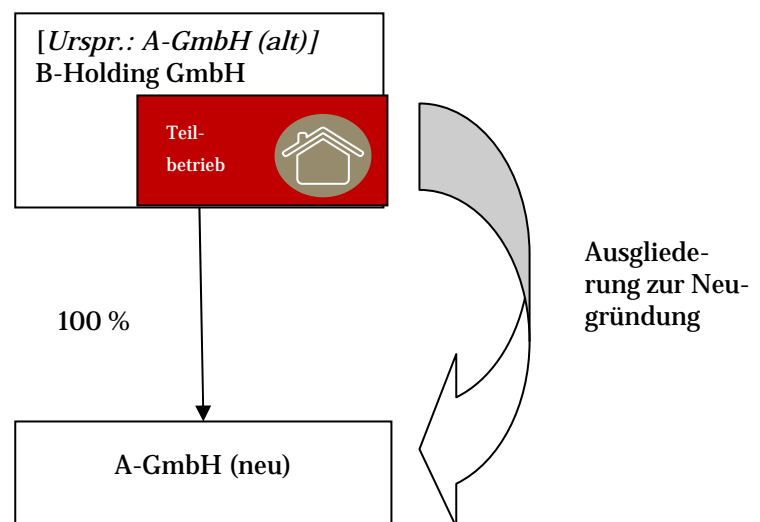
5 Jahres Vor- und Nachbehaltensfrist

Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist nach dem Wortlaut des § 6a Abs. S. 3 GrEStG, dass an dem jeweiligen Rechtsvorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind. Ferner gilt eine 5-Jahres-Frist: Nach § 6a S. 4 GrEStG muss das herrschende Unternehmen fünf Jahre vor der Umstrukturierung (Vorbehaltensfrist) und fünf Jahre nach der Umstrukturierung (Nachbehaltensfrist) mit mindestens 95 % beteiligt sein. In der Praxis kommt es hinsichtlich der Beurteilung, ob die Vor- und der Nachbehaltensfrist erfüllt sind, häufig zu Problemen. Grund hierfür ist, dass im Rahmen von Umstrukturierung regelmäßig Gesellschaften erlöschen (z.B. im Rahmen von Verschmelzungen) oder neu gegründet werden (bei Umwandlungen zur Neugründung) und der Verbund der beteiligten Gesellschaften im Einzelfall bestimmt werden muss.

Aktuelles Urteil des FG Düsseldorf vom 7. Mai 2014 - 7 K 281/14 GE

Zu der Frage der Vorbehaltensfrist des § 6a GrEStG hat nun mit der am 7. Mai diesen Jahres ergangenen Entscheidung des FG Düsseldorf (7 K 281/14 GE, GmbHR 2014, 838) erstmals ein Finanzgericht Stellung genommen. Das FG Düsseldorf hat in seiner Entscheidung entschieden, dass die fünfjährige Vorbehaltensfrist des § 6a S. 4 GrEStG im Fall der Ausgliederung eines Teilbetriebs zur Neugründung im Konzern **nicht** gilt.

Der Sachverhalt, der der Entscheidung zu Grunde lag, ist schnell dargestellt: Die grundbesitzende A-GmbH (alt) gliederte einen Teilbetrieb gem. § 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG auf eine A-GmbH (neu) mit identischer Firma zur Neugründung aus. Gleichzeitig benannte sich die A-GmbH (alt) in die B-Holding GmbH um. Alleinige Gesellschafterin der A-GmbH (neu) wurde die B Holding GmbH. Im Zuge der Umwandlung gingen verschiedene Grundstücke auf die A-GmbH (neu) über.



Die Frage, inwieweit die Fristen des § 6a S. 4 GrEStG bei Umwandlungen im Konzern Anwendung finden müssen, ist umstritten. Im Wesentlichen stehen sich zwei Ansichten gegenüber.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung muss zunächst für mindestens fünf Jahre ein „Verbund“ bestanden haben. Dies ist dann der Fall, wenn eine Gesellschaft aus einer anderen Gesellschaft entsteht, an welcher das herrschende Unternehmen seit mindestens fünf Jahren beteiligt ist (vgl. gl.lautende Ländererlasse, FinMin. NRW v. 19. Juni 2012 - S 4518 - 1 - V A 6, BStBl. I 2012, 662 = GmbHR 2012, 1040, Rz. 4 Abs. 2). Nicht begünstigungsfähig sei indes eine Umwandlung, durch welche der Verbund erst begründet oder beendet wird.

Nach der Gegenauffassung in der Literatur, welcher sich das FG Düsseldorf angeschlossen hat, müsse § 6a GrEStG in Fällen der Umwandlung zur Neugründung teleologisch reduziert werden (FG Düsseldorf, Urt. v. 7.5.2014 7 - K 281/14 GE, GmbHR 2014, 838; *Viskorf*, in Boruttau, GrEStG 17. Aufl. 2011, § 6a Rz. 94; *Rödder/Schönfeld*, DStR 2010, 415; *Bergmann/Joisten*, GmbHR 2014, 837, 839). Die Vor- und Nachbehaltensfristen dienen nach ihrer gesetzgeberischen Intention der Missbrauchsvermeidung (vgl. BT-Drs. 17/15, S. 21; BT-Drucks. 17/174, S. 10). Deshalb seien die Fristen im Grundsatz in den Fällen nicht anwendbar, in denen eine Missbrauchsmöglichkeit objektiv ausgeschlossen sei, wie eben dem Fall der Umwandlung zur Neugründung im Konzern.

Revision ist zugelassen

Wegen ihrer grundsätzlichen Bedeutung hat das FG die Revision gegen die Entscheidung hat zugelassen. Ein entsprechendes Revisionsverfahren ist bereits beim Bundesgerichtshof anhängig (Az.: BFH - II R 36/14).

3. Fazit

Fazit

Es kehrt noch keine Ruhe ein in die Diskussionen um die Auslegung des GrEStG. Insbesondere im Umgang mit den in der Praxis enorm relevanten Vorschriften der § 1 Abs. 3a und 6a GrEStG bestehen erhebliche Rechtsunsicherheiten. Der koordinierte Ländererlass hat insoweit in Teilen Abhilfe geschaffen und bereits einige Fragen geklärt. In anderen Teilen besteht jedoch weiterhin erheblicher Klärungsbedarf. Die aus Sicht der Steuerpflichtigen zu begrüßende Entscheidung des FG Düsseldorf hat der Diskussion um die Anwendung der Vor- und Nachbehaltensfristen bei Umstrukturierungsvorgängen im Konzern neue Impulse verliehen und dem BFH die Vorlage für eine Klärung dieser wichtigen Thematik gegeben. Noch ist nicht absehbar, wie sich der BFH positionieren wird. Allgemein empfiehlt sich in verstärktem Maße, die Grunderwerbsteuer bei sämtlichen gesellschaftsrechtlichen Transaktionen im Blick zu behalten, um die verbliebenen Gestaltungsspielräume sinnvoll zu nutzen.

Aktuelle steuerliche und rechtliche Fragestellungen der Kommunalwirtschaft

Teil 4: Neues zur Grunderwerbsteuerpflicht im Falle der Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3a GrEStG
PricewaterhouseCoopers, 24. September 2014

Seite 7

Bei Fragen zu diesem Thema stehen wir – und Ihre bekannten PwC-Ansprechpartner – Ihnen gerne zur Verfügung.

Im nächsten Teil unserer Herbstserie geht es um Compliance Pflichten.

Ansprechpartner



Robert Mehrhoff
Rechtsanwalt

Tel.: 0211 981-1435
robert.mehrhoff@de.pwc.com

PricewaterhouseCoopers AG
Niederlassung **Düsseldorf**
Moskauer Straße 19
40227 Düsseldorf



Nils Kürten, LL.M.
Rechtsanwalt

Tel.: 0211 981-2436
nils.kuerten@de.pwc.com

PricewaterhouseCoopers AG
Niederlassung **Düsseldorf**
Moskauer Straße 19
40227 Düsseldorf