

Umstrukturierungen erleichtern!

Positionen zur Konzernklausel im Grunderwerbsteuerrecht

Oktober 2017

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Grunderwerbsteuergesetz soll der Rechtsträgerwechsel an einem inländischen Grundstück mit Grunderwerbsteuer belastet werden. Um Umgehungen zu verhindern, hat der Gesetzgeber Ergänzungstatbestände eingeführt, nach denen auch die Übertragung von Anteilen an einer grundbesitzenden Personen - oder Kapitalgesellschaft Grunderwerbsteuer auslöst. Voraussetzung ist jeweils das Erreichen der Beteiligungsgrenze von 95%.

Damit gesellschaftsrechtliche Umstrukturierungen innerhalb von Konzernen nicht durch die Entstehung von Grunderwerbsteuer behindert werden, wurde die Konzernklausel in § 6 a Grunderwerbsteuergesetz geschaffen. Die Konzernklausel kann aber in der Praxis häufig nicht genutzt werden, weil deren Voraussetzungen nicht erfüllbar sind. Die Praxis muss sich – sofern möglich – mit Ausweichtatbeständen behelfen, etwa dadurch, dass Anteile von weniger als 95 % übertragen werden. **Die Grunderwerbsteuer ist trotz Konzernklausel nach wie vor eine Umstrukturierungsbremse.**

Die Relevanz dieser Problematik hat in den letzten Jahren durch die steigenden Grunderwerbsteuersätze zugenommen. Ob mit den derzeitigen Steuersätzen das Ende der Fahnenstange erreicht ist, ist fraglich. Dies gilt insbesondere, wenn die in der Politik diskutierte Idee, den Erwerb des ersten Eigenheims steuerfrei zu stellen, umgesetzt wird. Die Bundesländer könnten dies zum Anlass nehmen, die Grunderwerbsteuersätze erneut anzuheben. Wenn immer weniger Bürger von der Grunderwerbsteuer betroffen sind, dürfte es auch immer weniger Wähler geben, die sich potenziell gegen die Grunderwerbsteuer zur Wehr setzen würden. Dies dürfte

die Hemmschwelle sinken lassen, weiter an der Steuerschraube zu drehen.

Die Wirkung der Grunderwerbsteuer als Umstrukturierungsbremse könnte sich in Zukunft zudem deshalb verschärfen, weil die Finanzministerkonferenz plant, die Schwelle für grunderwerbsteuerpflichtige Anteilsübertragungen abzusenken. Umstrukturierungen würden in noch größerem Umfang als derzeit der Grunderwerbsteuer unterliegen. Spätestens dann sollte sich der Gesetzgeber der Konzernklausel annehmen, um die zu weit gehenden Wirkungen der Grunderwerbsteuerpflicht von Anteilstransaktionen zu verhindern.

Die Konzernklausel läuft häufig leer

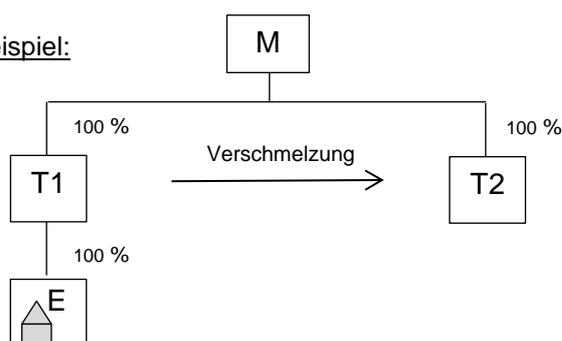
Die Konzernklausel begünstigt nicht alle Anteilsübertragungen, die im Konzernalltag vorkommen, sondern nur bestimmte. Erfasst sind Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz sowie ähnliche gesellschaftsvertragliche Vorgänge im Wege der Einzelrechtsnachfolge, z. B. Einlagen. Zwar hat der Gesetzgeber die ursprüngliche Regelung bereits nachgebessert und ausgeweitet. Nach wie vor nicht erfasst sind vor allem schlichte Anteilsverkäufe an andere Konzerngesellschaften. Es ist aber sachlich gerechtfertigt, auch Anteilsverkäufe zu begünstigen. Auch hierdurch wird der Konzern lediglich umorganisiert. Eine Beteiligung am allgemeinen Wirtschaftsverkehr findet, wie bei gesellschaftsvertraglichen Umstrukturierungen, nicht statt.

Zudem begünstigt die Konzernklausel nur solche Anteilsübertragungen zwischen Unternehmen, die in einem besonders definierten Abhängigkeitsverhältnis stehen. Das Abhängigkeitserfordernis ist erfüllt, wenn das herrschende Unternehmen 95 % der Anteile hält. Da Beteiligungsquoten an grundbe-

sitzführenden Gesellschaften im Konzern oft unter 95 % liegen, bleiben auch wegen der hohen Mindestbeteiligungsquote Anteilsübertragungen außerhalb des Anwendungsbereichs der Konzernklausel.

Stark einengend wirkt ferner die Anforderung, dass das Beteiligungsverhältnis zwischen den an der Umstrukturierung beteiligten Rechtsträgern fünf Jahre vor und fünf Jahre nach der Umstrukturierung bestehen muss. Die Vor- und Nachbehaltensfristen sollen Gestaltungen zur Ausnutzung der Konzernklausel vorbeugen. Die Vor- und Nachbehaltensfristen sind jedoch zu lang. Zudem werden Fälle getroffen, in denen überhaupt kein Missbrauch vorliegen kann.

Beispiel:



Im Beispiel wird T1 auf T2 verschmolzen. 6 Monate später verkauft M die Beteiligung an T2 an einen konzernfremden Erwerber.

Die Verschmelzung führt zu einem Übergang aller Anteile an der grundbesitzenden E auf T2. Dieser Vorgang ist nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG grunderwerbsteuerbar. Die Konzernklausel greift nicht. Zwar ist M an beiden Tochtergesellschaften zu mindestens 95 % beteiligt, so dass insoweit die Voraussetzungen der Konzernklausel erfüllt werden. Das Problem ist hier aber, dass die Beteiligung an der T2 nach der Konzernklausel mindestens fünf Jahre nach der Verschmelzung fortbestehen muss und diese Nachbehaltensfrist durch den Verkauf nicht eingehalten wird (§ 6 a Satz 4 Grunderwerbsteuergesetz). Wieso die Hintereinanderschaltung von Verschmelzung und Anteilsverkauf missbräuchlich sein soll, ist aber nicht ersichtlich. Das wäre anzunehmen, wenn durch die Verschmelzung erst die Grunderwerbsteuerfreiheit des anschließenden

Anteilsverkaufs ermöglicht worden wäre. Dem ist aber nicht so. Der Anteilsverkauf löst selbst Grunderwerbsteuer aus. Ein Missbrauch kann also nicht gegeben sein. Im Gegenteil. Es kommt zu einem doppelten Anfall von Grunderwerbsteuer: Zum einen durch die Verschmelzung und zum anderen durch den anschließenden Anteilsverkauf. Die Nachbehaltensfrist schießt hier über das Ziel der Missbrauchsverhinderung hinaus.

Gesetzgeberische Nachbesserung trotz EuGH-Vorlage sinnvoll

Der Bundesfinanzhof hat dem Europäischen Gerichtshof die Frage vorgelegt, ob die Konzernklausel in § 6 a Grunderwerbsteuergesetz eine verbotene Beihilfe darstellt. Dadurch wird die Anwendbarkeit der Konzernklausel noch mit zusätzlicher Rechtsunsicherheit belastet. Dies sollte den Gesetzgeber gleichwohl nicht von einer Überarbeitung der Konzernklausel abhalten. Der Bundesfinanzhof selbst geht in seiner Vorlage an den Europäischen Gerichtshof davon aus, dass keine verbotene Beihilfe vorliegt. Zudem dürfte es der beihilferechtlichen Angreifbarkeit eher entgegenwirken, wenn der Anwendungsbereich der Konzernklausel durch den Gesetzgeber ausgeweitet würde. Selbst wenn eine Beihilfe anzunehmen wäre, ist es schließlich denkbar, dass die EU-Kommission im Rahmen des durchzuführenden Notifizierungsverfahrens die Konzernklausel als mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfe genehmigt.

Größerer Anwendungsbereich begünstigt EU-beihilferechtliche Kompatibilität

Der Bundesfinanzhof sieht die beihilferechtliche Relevanz unter anderem darin, dass die Konzernklausel mit ihren strengen Voraussetzungen dazu führt, dass nur ein Teil konzerninterner Umstrukturierungsvorgänge begünstigt sind, andere dagegen nicht. So diskutiert das Gericht, ob die Beschränkung der Vorschrift auf bestimmte Umstrukturierungsvorgänge unter Ausschluss von z. B. reinen Anteilsverkäufen eine Selektivität begründet. Darüber hinaus hält das Gericht eine Selektivität wegen der 95 %-Mindestbeteiligung an beteiligten abhän-



gigen Gesellschaften sowie hinsichtlich der fünfjährigen Vor- und Nachbehaltensfristen für möglich. Daraus wird deutlich, dass eine sachgerechte Ausweitung des Anwendungsbereichs denkbaren beihilferechtlichen Argumenten gegen die Konzernklausel den Boden entziehen würde. Die Ausführungen des Bundesfinanzhofs sollten den Gesetzgeber ermutigen, bereits vor der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs die Konzernklausel zu überarbeiten und der EU-Kommission zur beihilferechtlichen Prüfung vorzulegen.

Fazit

Geboten sind folgende Korrekturen der Konzernklausel in § 6 a Grunderwerbsteuergesetz:

1. Erweiterung der begünstigungsfähigen Rechtsvorgänge, insb. auf Anteilsverkäufe und sämtliche Umwandlungsvorgänge
2. Absenken der Abhängigkeitsvoraussetzungen
3. Reduktion der Vor- und Nachbehaltensfristen auf Missbrauchsfälle

Ansprechpartner:

Handelsverband Deutschland e. V. (HDE)

Jochen Bohne

Abteilung Steuern

bohne@hde.de

Telefon: 030 726250-43

Am Weidendamm 1 A, 10117 Berlin

www.einzelhandel.de