

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.
Mohrenstr. 20/21
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Burgstr. 28
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND
(HDE) E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Wilhelmstr. 43/43G
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

An den
Finanzausschuss des Bundesrates
Leipziger Straße 3-4
10117 Berlin

Per E-Mail:

26. August 2019

Stellungnahme der acht Spitzenorganisationen der deutschen Wirtschaft zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes (BR-Drs. 355/19)

Sehr geehrte Damen und Herren,

anlässlich der anstehenden Stellungnahme des Bundesrats zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes möchten wir die Gelegenheit ergreifen, Ihnen gegenüber zum Gesetzesentwurf Stellung zu nehmen.

Ziel der angestrebten Gesetzesänderungen ist die Bekämpfung von Share-Deal-Gestaltungen, also das Übertragen eines Grundstücks in Form eines Anteils an einer grundbesitzenden Gesellschaft. Weil im Gesetzesentwurf keine zielgenaue Ausrichtung auf missbräuchliche Gestaltungen mit Immobiliengesellschaften vorgenommen wird, dürften Kollateralschäden für sämtliche Branchen die Folge sein. Es werden auch Unternehmen erfasst, die Immobilien für die operativen Geschäfte des Unternehmens benötigen (Produktionshallen, Bürogebäude). Bei

diesen werden zukünftig wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen unter Beteiligung von grundbesitzenden Gesellschaften sowohl durch administrative als auch monetäre Hürden behindert. Der Entwurf entspricht unseres Erachtens nicht dem im Koalitionsvertrag für die laufende 19. Legislaturperiode niedergelegten Ziel, „eine effektive und rechtssichere gesetzliche Regelung“ umzusetzen, „um missbräuchliche Steuergestaltungen bei der Grunderwerbsteuer mittels Share Deals zu beenden“. Weder werden durch die geplanten Regelungen effektiv Umgestaltungsgestaltungen verhindert, noch sind sie konkret auf missbräuchliche Steuergestaltungen gerichtet.

Bereits heute ist das Grunderwerbsteuergesetz ein Umstrukturierungshindernis. Konzernstrukturen könnten effizienter organisiert werden, wenn nicht Umstrukturierungen zu erheblichen Grunderwerbsteuern führen würden. Die angedachte Reform bedeutet, dass sich diese Situation noch einmal verschärft.

Die Besteuerung von Share Deals nach aktuellem Recht in Deutschland ist im internationalen Vergleich bereits heute sehr weitgehend. Andere Länder erheben keine Grunderwerbsteuer auf den Rechtsverkehr mit Gesellschaftsanteilen (u. a. Spanien, Schweden, Norwegen, Großbritannien, Irland, Italien, Luxemburg und Dänemark). Länder wie Frankreich, Portugal und die Niederlande besteuern zwar Share Deals, aber wesentlich weniger weitgehend. Zudem sind die Steuerbeträge wegen niedrigerer Steuerbemessungsgrundlagen und/oder Steuersätzen niedriger. Österreich besteuert Share Deals nur mit 0,5 %.

Angesichts der erheblichen Auswirkung, die die vorgeschlagenen Regelungen auch außerhalb der Immobilienbranche erwarten lassen und in Anbetracht der offenen Fragen, insbesondere zur Vollziehbarkeit der Vorschriften, appellieren wir an Sie, die geplanten Regelungen in dieser Form nicht einzuführen. Das betrifft in besonderem Maße den neuen Tatbestand für Anteilseignerwechsel bei Kapitalgesellschaften in § 1 Abs. 2b GrEStG-E. Änderungsbedarf sehen wir jedoch auch bei weiteren Aspekten des Gesetzesentwurfs.

In der beigefügten Anlage finden Sie unsere detaillierten Anmerkungen zum Gesetzesentwurf.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.
Dr. Rainer Kambeck

BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.
Dr. Monika Wünnemann

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.
Carsten Rothbart

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Dr. Oliver Perschau

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Joachim Dahm Heiko Schreiber

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Dr. Volker Landwehr Jochen Bohne

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND
(HDE) E. V.
Olaf Roik

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Michael Alber

Zu Art. 1 Nummer 1 b): Einführung eines neuen Tatbestands für Gesellschafterwechsel bei Kapitalgesellschaften in § 1 Abs. 2b GrEStG-E

Bei Gesamtbetrachtung der angedachten Maßnahmen gegen Share-Deal-Gestaltungen ist die Einführung eines neuen Tatbestands für Anteilseignerwechsel bei Kapitalgesellschaften in § 1 Abs. 2b GrEStG-E am problematischsten. Er erfasst, wie auch die Erweiterung der übrigen Ergänzungstatbestände in § 1 GrEStG, weit mehr als nur die als missbräuchlich angesehenen Immobilien-Share-Deals.

Regelung erfasst vor allem Transaktionen, die nichts mit Immobilien-Share Deals zu tun haben

Steuerauslösend soll sein, wenn mindestens 90 % der Kapitalgesellschaftsanteile innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren auf neue Gesellschafter übertragen werden. Ob ein einzelner Erwerber eine nennenswerte Beteiligung erlangt, wäre dabei irrelevant. Es soll ausreichen, wenn hinreichend viele Anteile an theoretisch beliebig viele Erwerber übergehen. Betroffen wäre damit auch der Handel mit Anteilen an börsennotierten Aktiengesellschaften oder anderen Publikumsgesellschaften mit einer großen Anzahl reiner Anlegergesellschaften. Die Kapitalgesellschaft braucht dabei noch nicht einmal eigenes Grundvermögen zu halten, wesentliche Änderungen auf Ebene der Anleger führen als mittelbare Änderungen sogar zur Steuerpflicht auf sämtlichen nachgelagerten Beteiligungsebenen, z. B. von Tochter- und Enkelgesellschaften mit Grundbesitz.

Die Problematik besteht auch bei Immobilienfonds. Immobilienfonds verwaltende Kapitalverwaltungsgesellschaften (KVG) sind oft 100%-Töchter von börsennotierten Unternehmen (z. B. Banken oder Versicherungsunternehmen). KVG sind regelmäßig Kapitalgesellschaften. Der Börsenhandel würde wegen des für die Investoren verwalteten Immobilien-Sondervermögens dann auch bei der KVG Grunderwerbsteuer auslösen können. Denn in aller Regel stehen die Immobilien des Fonds im rechtlichen Eigentum der KVG. Die Anleger werden über die Anteilsscheine wirtschaftlich berechtigt (sog. Treuhandlösung). Grunderwerbsteuerlich werden die Immobilien der KVG und nicht den Anlegern zugerechnet, so dass (mittelbare) Anteilseignerwechsel bei der KVG zu steuerbaren Vorgängen nach § 1 Abs. 2b GrEStG führen können. Von der auch ohne „missbräuchliche“ Share Deals ausgelösten Grunderwerbsteuer würden im Ergebnis die Anleger getroffen.

Die Neuregelungen werden mit der Notwendigkeit der „Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen“ begründet. Dass der Übergang von 90 % der Aktien einer Kapitalge-

sellschaft im Rahmen des Börsenhandels keinen Missbrauch darstellt, liegt auf der Hand. Missbrauchsvorschriften müssen verfassungsrechtlichen Ansprüchen genügen, wie bereits die jüngste Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu § 8c KStG (BVerfG, Beschl. 29.03.2017, 2 BvL 6/11) gezeigt hat. Eine Missbrauchstypisierung lässt die geplante Regelung nicht erkennen. Weiterhin ist zu beachten, dass laut Gesetzentwurf steuerpflichtig nicht der Anleger, sondern die Kapitalgesellschaft sein soll, obgleich sie gar keinen Einfluss auf die Steuerentstehung hat.

Die Regelung geht daher weit über das eigentliche Ziel hinaus, Immobilien-Share-Deals steuerlich zu belasten.

Auch Unternehmen außerhalb der Immobilienwirtschaft sind betroffen. Wenn man Share Deal-Gestaltungen treffen will, muss der Tatbestand auf missbräuchliche Fallgestaltungen fokussiert werden. Dazu gehört zumindest, dass es darauf ankommen muss, dass der Anteilserwerb überhaupt eine nennenswerte Kontrolle bzw. Einflussnahme auf die grundbesitzende Gesellschaft ermöglicht.

In der jetzt vorgesehenen Form würde die Regelung sowohl die Finanzverwaltung als auch die Steuerpflichtigen vor erhebliche Vollzugsprobleme stellen. Kapitalgesellschaften müssten Anzahl und Höhe der Gesellschafterwechsel überwachen und zwar laufend. Das ist in vielen Fällen sehr aufwändig bzw. nicht möglich.

Strukturelles Vollzugsdefizit bei börsengehandelten Gesellschaften

Bei börsennotierten Unternehmen ist es de facto unmöglich - abgesehen von der Anzahl der gehandelten Aktien - die erforderlichen detaillierten Daten über die beteiligten Veräußerer und Erwerber zu ermitteln. Dies gilt im Übrigen nicht nur für Inhaberaktien, bei denen Aktientransfers unterhalb der wertpapierhandelsrechtlichen Meldeschwellen möglich sind, ohne dass die Gesellschaft Veräußerer und Erwerber kennt. Auch für Namensaktien wäre eine Überwachung entsprechend der vorgesehenen Anforderungen häufig unmöglich. Hier sind zwar die inländischen Aktionäre grundsätzlich bekannt. Allerdings werden ausländische Aktionäre regelmäßig durch sog. Nominees repräsentiert, so dass die Erlangung der genauen Kenntnis der tatsächlichen Aktieninhaber nur durch Auskunftsverlangen gegenüber dem Nominee möglich ist und dies auch nur zu einem bestimmten Zeitpunkt. Ohne Kenntnis über Veräußerer und Erwerber der gehandelten Aktien lassen sich aus der schlichten Zahl der gehandelten Aktien innerhalb eines beliebigen Zeitraums aber

keine sicheren Aussagen ableiten, ob tatsächlich ein Wechsel von mind. 90 % der Anteilseigner stattgefunden hat.

Zum Beispiel überschreitet das schlichte Handelsvolumen bei im DAX notierten Unternehmen regelmäßig bereits nach etwas über einem Jahr die Schwelle von 90 % des jeweiligen Gesamtkapitals. Rückschlüsse darauf, ob hiermit auch ein tatsächlicher Wechsel von mehr als 90 % der Anteilseigner verbunden ist, wären jedoch nicht sicher möglich. Dies wäre z. B. bei Vorhandensein eines Ankeraktionärs mit einer Beteiligung von 11 % nicht der Fall.

Wir möchten darauf hinweisen, dass derzeit bereits ein Vollzugsdefizit bei dem grundsätzlich vergleichbaren § 1 Abs. 2a GrEStG besteht. § 1 Abs. 2a GrEStG erfasst den unmittelbaren und mittelbaren Wechsel von 95 % des Gesellschafterbestands bei Personengesellschaften innerhalb von fünf Jahren. Es kommt in der Praxis vor, dass Finanzämter die Norm nicht anwenden können, weil weder Steuerpflichtige noch die Finanzverwaltung mit vertretbarem Aufwand in der Lage sind, Informationen zu Beteiligungswechseln zu beschaffen, die mehrere Ebenen oberhalb der immobilienbesitzenden Gesellschaft erfolgt sind. Diese Erfahrung sollte Anlass sein, diese Regelung in Frage zu stellen, anstatt sie als Mustervorlage für Kapitalgesellschaften heranzuziehen und darüber hinaus den bisherigen Fünfjahreszeitraum auf 10 Jahre zu verlängern. Die Übertragung von Anteilen an börsennotierten Aktiengesellschaften oder anderen Publikumsgesellschaften mit einer großen Anzahl reiner Anlegergesellschaften sollte daher nicht nur für § 1 Abs. 2b GrEStG-E außer Betracht bleiben, sondern – entsprechend der Rechtswirklichkeit aufgrund fehlender Erkenntnismöglichkeiten der Steuerpflichtigen – auch für § 1 Abs. 2a GrEStG.

Nur ein Teil der börsengehandelten Unternehmen verfügt über einen Ankeraktionär

Die Problematik des unkontrollierbaren Entstehens von Grunderwerbsteuer durch Börsenhandel könnte durch einen Ankeraktionär mit einer Beteiligung oberhalb von 10 % verhindert werden. In diesem Fall könnte der reguläre Handel der übrigen Anteile erfolgen, ohne dass die Gesellschaft Grunderwerbsteuerrisiken ausgesetzt ist. Der Höhe nach steht mit jedem Wechsel des Anlegerbestands von mindestens 90 % – welcher sogar mehrmals im Jahr eintreten kann – eine Belastung in Höhe von derzeit bis zu 6,5 % des Verkehrswerts aller Grundstücke im Raum, die von der Gesellschaft selbst und von ihren mindestens 90 %-igen Beteiligungen auf nachgelagerten Beteiligungsebenen gehalten werden. Jedoch ist nur bei einem Teil der börsengehandelten Unternehmen ein solcher Ankeraktionär vorhanden. Stand Ende 2018 verfügten 18 von 30 DAX-Unternehmen nicht über ei-

nen Ankeraktionär. Von den 60 MDAX-Unternehmen waren 22 ohne Ankeraktionär (Quelle: Stellungnahme des Deutschen Aktieninstitut vom 5. Juni 2019 zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften). Aber selbst wenn ein Ankeraktionär vorhanden wäre, könnte die Gesellschaft nicht verhindern, dass dieser allein durch Anteilsverkäufe ohne missbräuchliche Absicht Grunderwerbsteuer auslöst.

Strukturelles Vollzugsdefizit auch außerhalb des Börsenhandels

Weil auch mittelbare Anteilseignerwechsel schädlich sein sollen, müssten nicht nur Anteilseignerwechsel bei den direkt beteiligten Gesellschaftern, sondern auch bei allen Gesellschaftsebenen darüber überwacht werden. Dies führt in komplexen Strukturen zu einem enormen Aufwand. Weil vielfach keine Möglichkeit besteht, von einem mittelbar beteiligten Gesellschafter (etwa einem Fonds¹) Informationen über Anteilsübergänge zu erhalten, kann der Vollzug der Regelung insoweit praktisch unmöglich sein.

Darüber hinaus stellt sich die Frage, ob auch Pensionskassen und andere Formen der Altersvorsorge von dieser Regelung betroffen sind. Da dies nicht intendiert sein kann, sollte dahingehend eine Klarstellung erfolgen.

Petitum:

Auf die Einführung von § 1 Abs. 2b GrEStG-E sollte verzichtet werden. Die Regelung ist nicht sachgerecht und in vielen Konstellationen nicht oder nicht mit vertretbarem Aufwand vollziehbar.

Mit Blick auf die Intention des Gesetzes müssen die Neuregelungen so ausgestaltet sein, dass sie auf missbräuchliche Gestaltungen abzielen.

Zumindest muss sichergestellt werden, dass der Börsenhandel und vergleichbare Konstellationen eines außerbörslichen Handels bei Publikumsgesellschaften nicht grunderwerbsteuerrelevant sind. Dies könnte durch eine Ausnahmeregelung, die auch für Zwecke des § 1 Abs. 2a GrEStG gelten sollte, erreicht werden.

¹ Je nach Ausgestaltung des Fonds sind Beteiligungen im Fondsvermögen für Zwecke der Grunderwerbsteuer entweder den Anlegern zuzuordnen oder der Kapitalverwaltungsgesellschaft. Im ersten Fall müssten die Wechsel der Anleger nachvollzogen werden, im letzten Fall die Bewegungen bei den Gesellschaftern der Kapitalverwaltungsgesellschaft. In beiden Konstellationen ist dies in vielen Fällen unmöglich.

Sinnwidrige Mehrfachbelastung mit Grunderwerbsteuer mangels Abstimmung mit bestehenden Steuertatbeständen

Der geplante neue Ergänzungstatbestand in § 1 Abs. 2b GrEStG-E führt mangels widerspruchsfreier Einbettung in das bestehende Regelungssystem zu einer Reihe von Mehrfachbesteuerungen. Diese werden durch fehlende Abgrenzungen zu bereits vorhandenen Tatbeständen verursacht.

Beispiel 1:

Die M-GmbH erwirbt 100 % der Anteile an der grundbesitzenden T-GmbH. Anschließend wird die T-GmbH auf die M-GmbH verschmolzen.

Der Erwerb der Anteile an der T-GmbH wird vom neuen Tatbestand § 1 Abs. 2b GrEStG erfasst, da mindestens 90 % der Anteile auf neue Gesellschafter (hier die M-GmbH) übergehen. Die anschließende Aufwärtsverschmelzung löst nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG abermals Grunderwerbsteuer aus.

Der doppelte Anfall von Grunderwerbsteuer kann nicht durch eine Anrechnung nach § 1 Abs. 6 GrEStG vermieden werden. Zum einen fehlt im Gesetzesentwurf eine Änderung dahingehend, dass in § 1 Abs. 6 GrEStG ein Verweis auf § 1 Abs. 2b GrEStG-E aufgenommen wird. Zum anderen würde es wohl aber auch an der in § 1 Abs. 6 GrEStG vorausgesetzten Identität der Erwerber fehlen. Beim Anteilserwerb gilt nach § 1 Abs. 2b GrEStG-E die T-GmbH als Erwerber und bei der anschließenden Verschmelzung ist die M-GmbH Erwerber.

Nach derzeitiger Rechtslage wäre dagegen eine Anrechnung nach § 1 Abs. 6 GrEStG möglich. Der im ersten Schritt erfolgte Anteilserwerb ist zwar auch derzeit schon steuerbar, allerdings nach § 1 Abs. 3 GrEStG. Diese Vorschrift ist in § 1 Abs. 6 GrEStG genannt. Auch ist die erforderliche Erwerberidentität gegeben, da sowohl für § 1 Abs. 3 GrEStG als auch bei der anschließenden Verschmelzung die M-GmbH als Erwerber anzusehen ist.

Der neue Ergänzungstatbestand für Kapitalgesellschaften in § 1 Abs. 2b GrEStG führt also dazu, dass Sachverhalte künftig nicht mehr von der Anrechnungsvorschrift erfasst werden.

Beispiel 2:

A-GmbH & Co. KG hält 100 % der Anteile an einer grundstücksbesitzenden GmbH. Die A-GmbH & Co. KG-Beteiligung wird auf einen Erwerber übertragen.

Die A-GmbH & Co. KG gilt als grundstücksbesitzend, da ihr durch die 100 %-Beteiligung das Grundstück der Objekt-GmbH zugerechnet wird. Der Gesellschafterwechsel bei der Personengesellschaft löst daher nach § 1 Abs. 2a GrEStG-E in Bezug auf die Objekt-GmbH Grunderwerbsteuer aus.

Bei Geltung von § 1 Abs. 2b GrEStG-E würde zusätzlich allerdings auch nach § 1 Abs. 2b GrEStG Grunderwerbsteuer ausgelöst. Eine Regelung dazu, wie die beiden Tatbestände im Verhältnis zueinander anzuwenden sind, fehlt. Konsequenz wäre eine doppelte Besteuerung desselben Vorgangs.

Beispiel 3:

Eine 100 %-Beteiligung an einer Immobilien-GmbH wird von einer Personengesellschaft auf eine andere Personengesellschaft übertragen (beide Personengesellschaften haben die gleichen Gesellschafter). Dieser Vorgang ist derzeit steuerbar nach § 1 Abs. 3 GrEStG und ggf. steuerbefreit nach § 6 GrEStG. Steuerschuldner sind nach § 13 Nr. 1 GrEStG Veräußerer und Erwerber als Gesamtschuldner. Künftig wäre der Vorgang dagegen steuerbar nach § 1 Abs. 2b GrEStG-E, ohne die Möglichkeit einer Steuerbefreiung nach § 6 GrEStG. Zudem würden die Steuerschuldnerschaft nach § 13 Nr. 7 GrEStG-E und die Anzeigepflicht nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3b GrEStG-E systemwidrig von den handelnden Anteilseignern auf die grundbesitzende Gesellschaft als bloßes Kaufobjekt verlagert.

Die Schlechterstellung bisher steuerfreier Vorgänge bzw. eine Mehrfachbesteuerung dient nicht der Missbrauchsbekämpfung.

Petition:

Falls an der Einfügung des neuen Tatbestands in § 1 Abs. 2b GrEStG festgehalten wird, sollte dieser nur nachrangig zu den bereits vorhandenen Ergänzungstatbeständen Anwendung finden.

Außerdem sollte die Anrechnungsvorschrift in § 1 Abs. 6 GrEStG überarbeitet werden, so dass Mehrfachbelastungen wirksam vermieden werden. So sollte auf die in § 1 Abs. 6 GrEStG enthaltene Bedingung verzichtet werden, dass die aufeinanderfolgenden Transaktionen nach unterschiedlichen Absätzen des § 1 GrEStG besteuert werden. Vielmehr

sollte die Anrechnung unabhängig davon erfolgen, ob der Rechtsvorgang in demselben Absatz oder in unterschiedlichen Absätzen des § 1 GrEStG bezeichnet ist.

Nichtanwendung der Befreiungsvorschriften auf Kapitalgesellschaften ist inkonsequent

Die Befreiungsvorschriften in §§ 5 und 6 GrEStG begünstigen Grundstücksübergänge zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern bzw. zwischen zwei Personengesellschaften. Eine Ausdehnung der Befreiungsvorschriften auf Kapitalgesellschaften ist explizit nicht vorgesehen. Einerseits bei den Ergänzungstatbeständen mittels des neuen § 1 Abs. 2b GrEStG-E Kapitalgesellschaften wie Personengesellschaften zu behandeln, andererseits bei den Begünstigungsvorschriften eine Gleichstellung aber zu unterlassen, läuft auf eine Schlechterstellung von Kapitalgesellschaften hinaus.

Petitur:

Falls an der Einfügung des neuen Tatbestands in § 1 Abs. 2b GrEStG-E festgehalten wird, sollten die Befreiungsvorschriften entsprechend auf Kapitalgesellschaften ausgedehnt werden.

Ergänzungstatbestände führen zu Überbesteuerung

Die Ergänzungstatbestände in § 1 Abs. 2a, 3, 3a und künftig 2b GrEStG-E führen zu einer Besteuerung auf Basis des gesamten Werts der Grundstücke im Gesellschaftsvermögen, obwohl nur 90 % der Beteiligung übergehen bzw. vereinigt werden. Der Erwerber einer 90 %-Beteiligung wird also so besteuert, als hätte er die Grundstücke zu 100 % erworben.

Petitur:

Die Bemessungsgrundlage darf den Grundbesitz nur quotal entsprechend der Beteiligungshöhe erfassen.

Zu Art. 1 Nr. 1 a) aa) und b): Verlängerung der Fünfjahresfristen in den Ergänzungstatbeständen

Die vorgesehenen langen Beobachtungsfristen von 10 Jahren in den Tatbeständen des § 1 Abs. 2a und 2b sind schon insoweit verfehlt, als dass Transaktionen getroffen werden, die erkennbar nichts mit Share-Deal-Gestaltungen zu tun haben.

Insbesondere sind sie nicht geeignet, um gestreckte Share-Deal-Transaktionen zu verhindern. Bei einer zweistufigen Share-Deal-Transaktion wird zunächst steuerfrei eine Beteiligung an einer Grundstückspersonengesellschaft knapp unterhalb der schädlichen Beteiligungsschwelle von künftig 90 % an einen Investor übertragen und in einem zweiten Akt nach Ablauf der Frist (von bisher 5, künftig ggf. 10 Jahren) die verbleibende Beteiligung. Hierbei fällt wegen § 6 Abs. 2 GrEStG nur anteilig in Höhe der im zweiten Akt übertragenen Beteiligung Grunderwerbsteuer an. Eine Einschränkung dieser Teilbegünstigung erreicht der Gesetzentwurf bereits durch die geplante Verlängerung der Haltefrist in § 6 Abs. 4 Nr. 3 GrEStG-E, wobei die Dauer von 15 Jahren im deutschen Steuerrecht wohl einzigartig wäre und über die bloße Verhinderung realistisch denkbarer Missbrauchsszenarien weit hinausgeht (Detaillausführungen hierzu unten zu Art. 1 Nummern 2 und 3).

Die langen Fristen führen zu einem erheblichen Überwachungsaufwand. Dabei ist zu bedenken, dass nicht nur unmittelbare Beteiligungsänderungen nachvollzogen werden müssen, sondern auch etwaige mittelbare Beteiligungsänderungen in komplexen Beteiligungsketten.

Petition:

Die Beobachtungsfrist sollte allenfalls moderat erhöht werden (z. B. auf 7 Jahre).

Zu Art. 1 Nummern 2 und 3 - §§ 5 und 6 GrEStG-E: Verlängerung der Haltefrist auf 10 bzw. 15 Jahre

Die vorgesehenen langen Haltefristen haben nicht nur Auswirkungen bei Übertragungen auf fremde Dritte, sondern erschweren auch konzerninterne Umstrukturierungen. Dieses Problem entsteht letztlich allerdings erst dadurch, dass die Konzernklausel in § 6a GrEStG aufgrund der dort genannten Voraussetzungen oft nicht genutzt werden kann.

Beispiel:

Innerhalb eines Konzerns wird ein Grundstück in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht. Dieser Vorgang ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG steuerbar, so dass die Konzernklausel nicht greift. Dort sind zwar Einbringungen als begünstigte Vorgänge genannt. Allerdings sind Vorgänge, im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG, vom Wortlaut des § 6a Satz 1 GrEStG nicht erfasst.

Die Praxis muss sich daher hier mit § 5 Abs. 2 GrEStG behelfen. Danach fällt bei einer Grundstücksübertragung vom Personengesellschafter auf seine Personengesellschaft keine Grunderwerbsteuer an, vorausgesetzt die Beteiligung an der Personengesellschaft wird mindestens noch 5 Jahre lang gehalten. Auch innerhalb eines Konzernverbunds könnten die erworbenen Gesellschaftsanteile nicht übertragen werden, selbst wenn diese konzerninterne Transaktion an sich von der Konzernklausel erfasst wäre. Eine Verlängerung der Haltefrist würde somit konzerninterne Transaktionen nachteilig treffen.

Auch für mittelständische (Familien-)Betriebe in der Rechtsform einer Personengesellschaft sind die verlängerten Fristen kaum beherrschbar. Wenn ein Generationswechsel durch Veräußerung ansteht, dann verbleibt regelmäßig der Inhaber als Minderheitsgesellschafter mit seinem aufgebauten Wissen übergangsweise im Unternehmen. Das bietet den Inhabern ein leichteres „Ausphasen“ und dem Erwerber einen erleichterten Einstieg. Diese Fälle stehen durch die geplante Verlängerung der Fristen in der Zukunft auf bis zu 15 Jahre unangemessen lang unter der möglichen (auch rückwirkenden) Anwendung von Grunderwerbsteuer.

Petitum:

Die Haltefristen sollten auf maximal 7 Jahre verlängert werden.

Zu Art. 1 Nummer 10 - § 23 Abs. 17 und Abs. 18 Satz 2 GrEStG-E: Rückwirkung vermeiden

Für bestimmte Fälle stellt sich die Frage nach einer Rückwirkung der neuen Vorschriften.

Übergangsregelung für § 1 Abs. 2b GrEStG-E (Anteilseignerwechsel bei Kapitalgesellschaften) unklar

Unklar ist, ob Anteilsübergänge vor dem Inkrafttreten des Gesetzes ebenfalls in die 90 %-Beteiligungsgrenze einzubeziehen sind. Falls dies zu bejahen ist, könnte eine Anteilsübertragung im Jahre 2021 von 1 % Grunderwerbsteuer auslösen, wenn in den zurückliegenden 10 Jahren 89 % der Anteile auf neue Erwerber übergegangen sind.

Rückwirkende Anwendung der 90 %-Beteiligungsgrenze für mittelbare Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften (§ 1 Abs. 2a Sätze 3 bis 5 GrEStG)

Im bereits bestehenden Ergänzungstatbestand für Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften in § 1 Abs. 2a GrEStG wurde zum einen die Beobachtungsfrist von 5 auf 10 Jahre verlängert und zum anderen die bisherige 95 %-Grenze für schädliche Gesellschafterwechsel auf 90 % abgesenkt. Für unmittelbar beteiligte Gesellschafter wurde eine zeitliche Übergangsregel in § 23 Abs. 18 Satz 1 GrEStG-E geschaffen. Bei mittelbaren Beteiligungen kann sich dagegen eine Rückwirkung ergeben. Die Neuregelung soll auf der Ebene der Anteilseigner von zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften explizit auf Anteilsübergänge vor dem Inkrafttreten des Gesetzes rückwirkend angewandt werden, siehe § 23 Abs. 18 Satz 2 GrEStG-E. Das heißt für die 90 %-Grenze müssten nach Inkrafttreten der Neuregelung Anteilsübergänge aus lange vor dem Inkrafttreten hinzuaddiert werden. Es gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften keinerlei zeitliche Begrenzung, siehe gleich lautende Erlasse betr. Anwendung des § 1 Abs. 2 a GrEStG vom 12. November 2018 (BStBl I S. 1314), Tz. 5.2.3.1. Damit würde die Neuregelung unbegrenzt rückwirkend wirken.

Petition:

Auf die Einführung des neuen Ergänzungstatbestands in § 1 Abs. 2b GrEStG-E sollte verzichtet werden (vgl. oben). Zumindest sollte § 1 Abs. 2b GrEStG analog der Übergangsregelung bei Einführung von § 1 Abs. 2a GrEStG nur auf künftige Anteilsübergänge angewandt werden. Dies sollte durch eine klarere Übergangsregel sichergestellt werden.

Zudem sollte der Gesetzgeber für mittelbare Gesellschafterwechsel im Ergänzungstatbestand in § 1 Abs. 2a GrEStG eine Übergangsregel schaffen, die Rückwirkungen vermeidet. Zudem sollte der Gesetzgeber in § 1 Abs. 2a GrEStG klarstellen, dass der Beobachtungszeitraum (derzeit 5 Jahre) nicht nur für unmittelbare Gesellschafterwechsel gilt, sondern auch für mittelbare Gesellschafterwechsel im Falle zwischengeschalteter Kapitalgesellschaften. Die derzeitige Finanzverwaltungsauffassung, die von keinerlei Befristung des Beobachtungszeitraums ausgeht, erschwert die Anwendung der Norm zusätzlich und entspricht kaum dem Zweck als Missbrauchsverhinderungsnorm.

Zu Art. 1 Nummer 9 - § 19 Abs. 6 GrEStG-E: Verschärfung der Regelungen zu Verspätungszuschlägen

Dem Steuerpflichtigen obliegt die Anzeige der Verwirklichung des grunderwerbsteuerlichen Tatbestandes. Entsprechend sind nach § 19 Abs. 3 Satz 1 GrEStG anzeigepflichtige Vorgänge innerhalb von zwei Wochen nach Kenntnis von dem Vorgang beim Finanzamt anzuzeigen. Im Falle einer nicht fristgerechten Anzeige liegt es im Ermessen der Behörde, einen Verspätungszuschlag in Höhe von 0,25 % der festgesetzten Steuer je angefangenem Monat der eingetretenen Verspätung festzusetzen, § 152 Abs. 5 Satz 2 AO. Der Regierungsentwurf sieht eine Verschärfung der Regelungen zu Verspätungszuschlägen vor, wonach die Begrenzung der Höhe des Verspätungszuschlags auf 25.000 Euro keine Anwendung findet.

Für börsengehandelte Kapitalgesellschaften und Unternehmen mit komplexen Strukturen dürfte es schwierig bis unmöglich sein, in ihren Tax Compliance-Systemen die notwendigen Ermittlungen zu implementieren, die erforderlich sind, um nach § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG-E steuerbare Vorgänge zu identifizieren und anzuzeigen. Vor diesem Hintergrund erschiene es fragwürdig, einerseits aufwändig bzw. nicht vollziehbare Regelungen zu schaffen und zugleich die Sanktionen bei Nichtbefolgung zu verschärfen.

Petition:

Aufgrund der erheblich gestiegenen Komplexität des Grunderwerbsteuerrechts sollte die Anzeigefrist gem. § 19 Abs. 3 GrEStG von zwei auf sechs Wochen verlängert werden.

Nachbesserungen bei der Konzernklausel

Die Grunderwerbsteuer behindert wirtschaftlich gebotene und sinnvolle Unternehmensumstrukturierungen, da viele Unternehmen über Grundvermögen verfügen, dessen Übertragung bei einer Umstrukturierung potenziell Grunderwerbsteuer auslöst. Dies ergibt sich nicht zuletzt aufgrund der bereits jetzt bestehenden zahlreichen Ergänzungstatbestände. Im internationalen Vergleich stellt dies einen Wettbewerbsnachteil für den Standort Deutschland dar.

Um Umstrukturierungen zu erleichtern, wurde vor einigen Jahren zwar die Konzernklausel des § 6a GrEStG geschaffen. Sie kann jedoch in der Praxis wegen der nur schwer erfüllbaren Voraussetzungen und des beschränkten Anwendungsbereichs kaum genutzt werden.

Die Wirkung der Grunderwerbsteuer als Umstrukturierungsbremse wird sich verschärfen, wenn Anteilsübergänge aufgrund der geplanten Gesetzgebung gegen Share-Deal-Gestaltungen in noch umfangreichem Maße der Grunderwerbsteuer unterworfen werden. Entsprechend sollte konsequenterweise die Konzernklausel (§ 6a GrEStG) angepasst werden, um die zu weit gehenden Wirkungen der Grunderwerbsteuerpflicht von Anteilstransaktionen zu verhindern.

Handlungsbedarf besteht zum einen bei der Definition, welche Vorgänge grunderwerbsteuerfrei bleiben sollen. Die Konzernklausel begünstigt nicht alle Umstrukturierungen, die im Konzernalltag vorkommen, sondern nur einen Teil davon. Hier sollte eine Anpassung erfolgen, schon um nicht nachvollziehbare Ungleichbehandlungen zu vermeiden und das vom Gesetzgeber mit der Einführung des § 6a GrEStG intendierte Ziel der krisenfesten, planungssicheren und mittelstandsfreundlichen Ausgestaltung zu berücksichtigen.

Zum anderen begünstigt die Konzernklausel nur solche Umstrukturierungsvorgänge zwischen Unternehmen, die in einem besonders definierten Abhängigkeitsverhältnis zueinander stehen. Das Abhängigkeitserfordernis ist erfüllt, wenn das herrschende Unternehmen 95 % der Anteile hält. Hier sollte eine deutliche Absenkung erfolgen, zumindest ist eine einheitliche Absenkung auf 90 % vorzunehmen. Aufgrund des Folgerichtigkeitsgebots und aus Gründen der Beihilfekonformität ist diese Angleichung geboten, da die Beherrschungsquote des § 6a Satz 4 GrEStG mit der grunderwerbsteuerlichen Zurechnung des § 1 Abs. 3 GrEStG bei künftig 90 %-Beteiligungen systematisch korrespondieren würde.

Stark einengend wirkt schließlich 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 unerwünschte Gestaltungen zur Ausnutzung der Konzernklausel vorbeugen. Die Fristen sind jedoch zu lang. Sinnvolle Umstrukturierungen von Unternehmen werden dadurch ohne Not verzögert. Zudem werden Fälle getroffen, in denen überhaupt kein Missbrauch vorliegen kann.

Bei gesetzlichen Anpassungen des § 6a GrEStG muss das EU-Beihilferecht beachtet werden, das der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit bei steuerlichen Begünstigungsvorschriften Schranken setzt. Für die angedachte Reform der Grunderwerbsteuer bedeutet dies, dass die Absenkung der Beteiligungsschwellen in § 6a GrEStG denen in den Ergänzungstatbeständen angepasst werden sollte. Der EuGH hatte in seinem Urteil zu § 6a GrEStG (EuGH, Urteil v. 19.12.2018, Rs. C-374/17 - A-Brauerei) für die Beihilfekonformität der Konzernklausel dem Umstand Bedeutung beigemessen, dass die Beteiligungsschwellen in § 6a GrEStG mit den Beteiligungsschwellen in den Ergänzungstatbeständen in § 1 GrEStG korrelieren.

Der EuGH führt in den Rz. 46 f. wie folgt aus:

„Die Besteuerung der Übertragung von Grundstücken aufgrund von Umwandlungsvorgängen innerhalb eines Konzerns, der sich durch einen besonders hohen Grad an Beteiligung, nämlich mindestens 95 %, auszeichnet, wird als übermäßig angesehen, weil nach § 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG die Übertragung des betreffenden Grundstücks grundsätzlich bereits „eingangs“ besteuert wird, d.h. zu dem Zeitpunkt, zu dem die Gesellschaft, die Eigentümerin dieses Grundstücks ist, in einem solchen Konzern aufgeht. Würde später die Übertragung des Grundstücks aufgrund einer konzerninternen Umwandlung, insbesondere, wie im vorliegenden Fall, infolge einer Verschmelzung durch Aufnahme der 100 %igen Tochtergesellschaft, die Eigentümerin des Grundstücks ist, erneut besteuert, ergäbe sich eine Doppelbesteuerung derselben Grundstücksübertragung, nämlich ein erstes Mal bei der Eigentumsübertragung, die dem Erwerb von mindestens 95 % des Gesellschaftsvermögens der abhängigen Gesellschaft durch das beherrschende Unternehmen entspricht, und ein zweites Mal bei der Umwandlung, die im vorliegenden Fall in der Verschmelzung im Wege der Aufnahme der abhängigen Gesellschaft durch das beherrschende Unternehmen besteht.

Dagegen ist eine solche Doppelbesteuerung, wie der Generalanwalt in Nr. 175 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, in Fällen einer Umwandlung, an der zwei durch eine Beteiligung von weniger als 95 % miteinander verbundene Gesellschaften beteiligt sind, ausgeschlossen. Denn dann ist der Erwerb durch das beherrschende Unternehmen, das eine Beteiligung von weniger als 95 % des Gesellschaftsvermögens der abhängigen Gesellschaft hält, nicht nach § 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG steuerpflichtig, während der spätere Umwandlungsvorgang zwischen den beiden Gesellschaften nicht nach § 6a GrEStG befreit wäre.“

Der Gesetzgeber ist daher vor dem Hintergrund dieser EuGH-Rechtsprechung gehalten, bei einer Absenkung der Beteiligungsschwellen in den Ergänzungstatbeständen in § 6a GrEStG ebenso zu verfahren.

Auch an anderen Stellen dürften Erweiterungen des Tatbestands der Konzernklausel in beihilfekonformer Weise möglich sein. Der EuGH hatte im o. g. Urteil die grunderwerbsteuerliche Begünstigung konzerninterner Umwandlungen zwar als Ungleichbehandlung gegenüber Umwandlungen unter Beteiligung konzernfremder Gesellschaften angesehen. Die Ungleichbehandlung hat das Gericht aber als gerechtfertigt angesehen, weil dadurch Überbesteuerungen vermieden werden sollen und sich die Steuerfreistellung konzerninterner Umwandlungen somit in den Aufbau und das Systems des Steuersystems einfügt. Der EuGH hat damit die Begünstigung konzerninterner Vorgänge als im System der Grunderwerbsteuer systemgerecht anerkannt. Außerdem hat das Gericht die fünfjährigen Vor- und Nachbehaltensfristen als Maßnahme der Missbrauchsverhinderung für rechtfertigungsfähig gehalten.

Mit dieser Rechtsprechung dürften maßvolle Erweiterungen der begünstigten Transaktionen innerhalb eines Konzerns mit entsprechender Gesetzesbegründung und eine Rückführung der Vor- und Nachbehaltensfristen auf reine Missbrauchsverhinderung vereinbar sein.

Petition:

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

1. Erweiterung der begünstigungsfähigen Rechtsvorgänge auf sämtliche konzerninterne Transaktionen, insbesondere auf Anteilsverkäufe und Formwechsel,
2. Absenken der Abhängigkeitsvoraussetzungen,
3. Reduktion der Vor- und Nachbehaltensfristen auf Missbrauchsfälle.