

## 4. Münchner Unternehmenssteuerforum

**Grunderwerbsteuer als Umstrukturierungshindernis für Unternehmen –  
Erleichterung durch den neuen § 6a GrEStG?**



# Bericht zum 4. Münchner Unternehmenssteuerforum: „Grunderwerbsteuer als Umstrukturierungshindernis für Unternehmen – Erleichterung durch den neuen § 6a GrEStG?“

Von Dr. Stephan Viskorf und Maximilian Haag, beide München\*

Nachfolgend ist der Tagungsbericht des 4. Münchner Unternehmenssteuerforums vom 26. 1. 2011 zum neuen § 6a GrEStG abgedruckt. Das Münchner Unternehmenssteuerforum dient der Förderung des Steuerrechts insbesondere durch steuerwissenschaftliche Fachdiskussion.

## 1. Einführung

Die Grunderwerbsteuer knüpft an formale Rechtsvorgänge an, die als rechtlicher oder wirtschaftlicher Rechtsträgerwechsel an Grundstücken oder als Vorbereitungshandlung für einen solchen Rechtsträgerwechsel angesehen werden. Sie erfasst damit auch den Rechtsträgerwechsel an Grundstücken im Rahmen der Umstrukturierung von Unternehmensgruppen, bei denen sich die wirtschaftliche Zuordnung des Grundstücks zur Gruppe durch die Umstrukturierung nicht ändert. Die konzerninterne Reorganisation kann unter Umständen sogar mehrfach Grunderwerbsteuer hinsichtlich eines bestimmten Grundstücks auslösen, bis die angestrebte Unternehmensstruktur erreicht ist. Angesichts der Schaffung von § 1 Abs. 2a GrEStG (1997), der Absenkung der Mindestbeteiligungsquote des § 1 Abs. 3 GrEStG auf 95 % (2000) und eines von ursprünglich bundeseinheitlich 2 % (1983) auf inzwischen bis zu 5 % in einzelnen Bundesländern angehobenen Steuersatzes hat sich die Grunderwerbsteuer daher in den letzten beiden Jahrzehnten zu einem Restrukturierungshemmnis entwickelt. Der Gesetzgeber hat hierauf reagiert und zum 1. 1. 2010 im Rahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes mit § 6a GrEStG eine Steuerbefreiung für bestimmte Umstrukturierungsvorgänge im Konzern geschaffen. Die Vorschrift wirft eine Reihe von Auslegungsfragen auf, die auch nach der Veröffentlichung eines gleichlautenden Verwaltungserlasses der Länder zu § 6a GrEStG vom 1. 12. 2010<sup>1</sup> nicht restlos geklärt sind. In vielen Fallkonstellationen besteht daher nach wie vor Rechtsunsicherheit darüber, ob ein anlässlich der Umstrukturierung vollzogener Rechtsträgerwechsel an betrieblichen Grundstücken grunderwerbsteuerfrei ist.

Das 4. Münchner Unternehmenssteuerforum beschäftigte sich am 26. 1. 2011 im Literaturhaus in München mit einzelnen Merkmalen und den Rechtsfolgen des § 6a GrEStG sowie deren Interpretation durch die Finanzverwaltung und bemühte sich um eine folgerichtige und praxistaugliche Auslegung der Bestimmung in den problematischen Fallgruppen. Nach einem einleitenden Referat von Herrn Hermann-

Ulrich Viskorf<sup>2</sup> sowie einem Referat zu verschiedenen strittigen Fragen des § 6a GrEStG von Herrn Dr. Stefan Behrens<sup>3</sup> diskutierten Herr Dr. Andreas Bock<sup>4</sup>, Frau Gerda Hofmann<sup>5</sup> und Herr Dr. Ingo van Lishaut<sup>6</sup> zusammen mit den Referenten und den Gästen des Auditoriums unter der Moderation von Herrn Hermann-Ulrich Viskorf verschiedene Zweifelsfragen des § 6a GrEStG, die auch nach der Veröffentlichung des Ländererlasses umstritten geblieben sind.

## 2. Grundzüge und Regelungstechnik des neuen § 6a GrEStG

Viskorf skizzierte in seinem Referat die wesentlichen Tatbestandsmerkmale des § 6a GrEStG. Grundsätzlich sei die Schaffung der Vorschrift begrüßenswert, da Umwandlungen zwar ertragsteuerlich weitgehend steuerneutral möglich seien, in der Vergangenheit aber die Grunderwerbsteuer ein Umwandlungshindernis dargestellt habe.

### 2.1 Inanspruchnahme einer Rechtstechnik des Umwandlungsrechts

Viskorf wies zunächst darauf hin, dass die Begünstigung des § 6a GrEStG an die Durchführung einer Umwandlung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG oder eine entsprechende Umwandlung nach dem Recht eines Mitgliedstaats der EU oder des EWR geknüpft ist. § 6a GrEStG begünstige damit Verschmelzungen, Spaltungen und Vermögensübertragungen einschließlich grenzüberschreitender Umwandlungen und Umwandlungen. Charakteristisch für die ebenfalls begünstigte „entsprechende“ Umwandlung nach dem Recht eines EU/EWR-Mitgliedstaats sei die rechtstechnisch vereinfachte Übertragungsmöglichkeit von Sachgesamtheiten durch einen einzigen Rechtsakt. Nicht begünstigt seien demgegenüber der Formwechsel nach §§ 190 ff. UmwG, ferner Einbringungsvorgänge sowie Gesellschafterwechsel. Beim Formwechsel lasse sich die Nichtbegünstigung dadurch erklären, dass der Formwechsel mangels Rechtsträgerwechsel im Regelfall keine Grunderwerbsteuer auslöse.

### 2.2 Begünstigte steuerbare Rechtsvorgänge

Sodann erörterte Viskorf, dass ausschließlich solche Rechtsvorgänge in den Genuss von § 6a GrEStG kommen, die nach § 1 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2, 2a und 3 GrEStG grunder-

\* Dr. Stephan Viskorf ist Geschäftsführer des Münchner Unternehmenssteuerforums e. V., Maximilian Haag, LL.M. (Duke), ist Rechtsanwalt bei P+P Pöllath + Partners in München.

<sup>1</sup> DStR 2010, 2520.

<sup>2</sup> Hermann-Ulrich Viskorf ist Vizepräsident des BFH.

<sup>3</sup> Dr. Stefan Behrens ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater und Partner bei Clifford Chance.

<sup>4</sup> Dr. Andreas Bock ist in leitender Funktion bei E.ON Energie AG für die Immobiliensteuern des E.ON Konzerns zuständig.

<sup>5</sup> Gerda Hofmann ist Regierungsdirektorin im Bundesministerium der Finanzen.

<sup>6</sup> Dr. Ingo van Lishaut ist Ministerialrat im Finanzministerium Nordrhein-Westfalen.

werbsteuerbar sind. Durch den Verweis auf § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG begünstige § 6a GrEStG sowohl den unmittelbaren Eigentumsübergang kraft Gesetzes im Rahmen einer Umwandlung, als auch den mittelbaren Eigentumsübergang infolge Anwachsung, wenn infolge einer Umwandlung der vorletzte Gesellschafter einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft aus der Gesellschaft ausscheidet. Der von § 6a GrEStG geforderte Kausalzusammenhang bestehe auch im Fall der Anwachsung einer Immobilie beim letzten verbleibenden Gesellschafter, obwohl die Personengesellschaft selbst an der Verschmelzung nicht beteiligt sei. Werde dabei auch die Begünstigung nach § 6 Abs. 2 GrEStG verwirklicht, so stehe diese selbständig neben der Befreiung nach § 6a GrEStG.

Begünstigt sei ferner der Übergang einer Verwertungsbeugnis am Grundstück, etwa aus einem Leasing- oder Treuhandverhältnis, als mittelbare Umwandlungsfolge (§ 1 Abs. 2 GrEStG). Auch die Fälle der Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 bis 4 GrEStG seien vollumfänglich von § 6a GrEStG erfasst.

**Mehraktige Rechtsvorgänge:** Im Rahmen der Begünstigung steuerbarer Rechtsvorgänge nach § 1 Abs. 2a GrEStG verwies *Viskorf* auf das Problem der Behandlung mehraktiger Vorgänge, die zwar in der Gesamtschau zu einem 95%igen Gesellschafterwechsel binnen fünf Jahren führen (sog. gestreckte Tatbestände), bei denen aber nur einer der Teilakte eine Umwandlung i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG ist. Würden etwa in einem Jahr 50 % der vermögensmäßigen Beteiligung im Wege der Einzelrechtsnachfolge übertragen und gingen im folgenden Jahr weitere 50 % der vermögensmäßigen Beteiligungen im Wege der Verschmelzung über, so sei umstritten, ob die Befreiung des § 6a GrEStG zu 100 % greife. Nach Verwaltungsansicht sei die Begünstigung nur auf den durch die Verschmelzung ausgelösten Teilakt anzuwenden und daher nur zu 50 % zu gewähren. Unklar sei ferner, ob bei weiteren Gesellschafterwechseln innerhalb der fünf Jahre die übrigen Wechselvorgänge mitzählten. Auch sei bislang nicht geklärt, was gelten soll, wenn nicht der letzte sondern ein vorhergehender Gesellschafterwechsel auf einer Umwandlung beruht.

**Grundstückseinbringungen:** Keine Zweifel ließ *Viskorf* daran, dass die Fälle des § 5 Abs. 3 GrEStG selbst dann nicht begünstigt sind, wenn das Eingreifen des § 5 Abs. 3 GrEStG mittelbare Folge einer Umwandlung ist. Bringe etwa eine GmbH ein Grundstück in eine KG ein, an der sie zu 80 % beteiligt ist, so bleibe die Steuer nach § 5 Abs. 2 GrEStG für diesen Einbringungsvorgang in Höhe von 80 % zunächst unerhoben. Komme es innerhalb von fünf Jahren nach der Einbringung zu einem Verlust der gesamthänderischen Mitberechtigung der GmbH infolge deren Verschmelzung auf eine weitere GmbH, so falle die Vergünstigung nach § 5 Abs. 2 GrEStG nachträglich weg. Da die ursprüngliche Einbringung aber ein nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG steuerbarer Tatbestand sei, komme eine Nichterhebung der nun gemäß § 5 Abs. 3 GrEStG geschuldeten Steuer auf der Basis von § 6a GrEStG schon allein deshalb nicht in Frage, da § 6a GrEStG gerade nicht auf § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG verweist.

## 2.3 Beteiligte am begünstigten Umwandlungsvorgang

Nach dem Wortlaut von § 6a GrEStG dürfen an dem begünstigten Umwandlungsvorgang „ausschließlich“ (1.) entweder ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder (2.) mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sein. *Viskorf* betonte in diesem Zusammenhang, dass die Beteiligung nichtkonzernangehöriger Dritter an der Umwandlung in jedem Fall befreiungsschädlich ist. Das „herrschende Unternehmen“ i. S. von § 6a GrEStG könne in jeder denkbaren Rechtsform organisiert sein. Mangels Definition des Unternehmensbegriffs sei allerdings strittig, ob reine Finanzholdinggesellschaften sowie im Privatvermögen gehaltene Beteiligungen einer natürlichen Person herrschendes Unternehmen sein könnten. „Abhängige Gesellschaft“ i. S. von § 6a GrEStG könne jede Kapital- oder Personengesellschaft sein, die als Beteiligte an einem Umwandlungsverfahren aus Rechtsgründen in Betracht kommt.

Zu der 95%igen Beteiligung des herrschenden Unternehmens an der oder den abhängigen Gesellschaften führte *Viskorf* aus, dass diese sowohl unmittelbar als auch mittelbar als auch teils unmittelbar und teils mittelbar bestehen kann. Im Gesetz nicht geregelt sei allerdings die Berechnung der 95 %-Grenze bei mittelbaren Beteiligungen, weshalb sowohl die Durchrechnung der vermittelnden Beteiligungen als auch die statische Methode in Betracht käme. Die Finanzverwaltung vertrete die statische Methode, derzufolge die Beteiligungshöhe auf jeder Beteiligungsebene gesondert zu betrachten sei.

## 2.4 Vor- und Nachbehaltensfristen

*Viskorf* verwies darauf, dass nach dem Wortlaut von § 6a GrEStG die 95%ige Beteiligung des herrschenden Unternehmens an der abhängigen Gesellschaft ununterbrochen im Zeitraum von fünf Jahren vor und fünf Jahren nach dem Umwandlungsvorgang bestanden haben muss. Dadurch solle verhindert werden, dass Beherrschungsverhältnisse allein zur Erlangung der Steuerbegünstigung kurzfristig hergestellt werden. Ohne Bedeutung sei dabei das Schicksal der vom Umwandlungsvorgang betroffenen Grundstücke, so dass diese erst kurz vor der Umwandlung angeschafft und schon kurze Zeit nach der Umwandlung wieder veräußert werden können. Denn dem Wortlaut von § 6a GrEStG fehle insoweit jeglicher Grundstücksbezug.

**Untergang der übertragenden Gesellschaft:** Nach dem Wortlaut des § 6a GrEStG ist die Einhaltung der Nachbehaltensfrist dann unmöglich, wenn die übertragende Gesellschaft im Zuge der Umwandlung untergeht. Nach Ansicht *Viskorfs* sollte in diesen Fällen die Nachbehaltezeit des Rechtsnachfolgers der übertragenden Gesellschaft mitberücksichtigt werden, da die Teil- oder Gesamtrechtsnachfolge als intensivste Form eines Abhängigkeitsverhältnisses anzusehen ist. Dies gelte nicht nur für die Verschmelzung einer abhängigen Gesellschaft auf das herrschende Unternehmen, sondern auch für die Verschmelzung zweier abhängiger Gesellschaften.

**Neugründung der abhängigen Gesellschaft:** Eine vergleichbare Fragestellung ergebe sich, wenn die Vorbehaltensfrist nicht eingehalten werden kann, weil die abhängige Gesellschaft erst aus dem Vermögen des herrschenden Unterneh-

mens infolge einer Spaltung zur Neugründung entstanden ist. *Viskorf* zufolge liegt auch hier ein Fall der Teilrechtsnachfolge hinsichtlich des vom herrschenden Unternehmen auf die neugegründete abhängige Gesellschaft übergehenden Vermögens vor. Eine Steuerumgehung sei dann angesichts des ausschließlich konzerninternen Vorgangs objektiv ausgeschlossen, weshalb die Befreiung auch hier gewährt werden müsse. Eine differenzierte Sichtweise ergebe sich allerdings, wenn im Rahmen einer Umwandlung ein Grundstück auf eine abhängige Gesellschaft übergehe, die sich noch keine fünf Jahre im Konzernverbund befindet. Hier kann nach Auffassung *Viskorfs* die Vergünstigung nach § 6a GrEStG nur gewährt werden, wenn die übernehmende abhängige Gesellschaft vom herrschenden Unternehmen selbst gegründet worden ist. Sei die übernehmende Gesellschaft dagegen innerhalb der Fünf-Jahresfrist von einem Dritten erworben worden, so scheitere § 6a GrEStG mangels Teilrechtsnachfolge an der Vorbehaltensfrist.

## 2.5 Rückgängig gemachte Erwerbsvorgänge

Zuletzt machte *Viskorf* darauf aufmerksam, dass § 6a GrEStG gemäß § 23 Abs. 8 Satz 2 GrEStG dann nicht anzuwenden ist, wenn ein in den Jahren 2008 und 2009 verwirklichter Grundstückserwerb rückgängig gemacht wird und deshalb die Grunderwerbsteuer nicht erhoben oder erstattet wird. Die Regelung verhindere, dass Grunderwerbsteuerbare Erwerbsvorgänge der beiden Jahre vor Inkrafttreten von § 6a GrEStG nur deshalb rückgängig gemacht würden, um durch neuerliche Übertragung im Wege einer Umwandlung in den Genuss der Begünstigung zu kommen.

## 3. Ausgewählte strittige Fragen zu § 6a GrEStG

*Behrens* konzentrierte sich in seinem Referat auf die drei umstrittenen Themen der Auslegung des Merkmals des herrschenden Unternehmens, der Frage nach der Beteiligungs- oder Grundstücksbezogenheit der Vor- und Nachbehaltensfristen des § 6a Satz 4 GrEStG und der Reichweite der Begünstigung bei Verwirklichung von § 1 Abs. 2a und 3 GrEStG durch gestreckte Beteiligungserwerbe<sup>7</sup>.

**Herrschendes Unternehmen:** Zum Begriff des herrschenden Unternehmens betonte *Behrens*, dass das Abstellen der Finanzverwaltung auf den umsatzsteuerlichen Unternehmerbegriff eine Reihe an schwierigen Fragen schaffe, die sich auch auf die Anzeigepflicht nach § 19 Abs. 2 Nr. 4a GrEStG erstreckten. So sei völlig unklar, was gelten soll, wenn bei unveränderten Beteiligungsverhältnissen die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft während der Vor- und Nachbehaltensfristen – ggf. vorübergehend – weg falle.

Ferner lenkte *Behrens* das Augenmerk auf die im Ländererlass ausgedrückte Ansicht, dass das an der Spitze des Unternehmensverbunds stehende Unternehmen umsatzsteuerlicher Unternehmer sein müsse. Relevanz entfalte diese Frage unter anderem auch dann, wenn das an der Spitze einer Gruppe stehende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren

nach einer Umwandlung auf der dritten Unternehmensebene seine Beteiligung an dem beteiligungsvermittelnden Unternehmen auf der zweiten Ebene auf unter 95 % reduziere. Denn nach Ansicht der Finanzverwaltung verliere das an der Spitze stehende Unternehmen hierdurch seine Eigenschaft als herrschendes Unternehmen, womit die Steuer für die ursprüngliche Umwandlung nacherhoben werden müsse. Nach Ansicht von *Behrens* ist dagegen auch das Unternehmen auf der zweiten Ebene herrschendes Unternehmen; dieses Unternehmen bleibe aber zu über 95 % an den Unternehmen der dritten Ebene beteiligt, so dass die Fünf-Jahresfrist insoweit gewahrt sei. Für diese Auffassung stehe auch die BFH-Rechtsprechung, derzufolge eine Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 GrEStG auf jeder Beteiligungsebene möglich sei, selbst wenn zuvor bereits auf einer vorgelagerten Beteiligungsebene eine Anteilsvereinigung verwirklicht worden ist. Könne aber ein Unternehmen auf jeder Beteiligungsebene den Tatbestand des § 1 Abs. 3 GrEStG verwirklichen, so sei hieraus zu schließen, dass auch auf jeder Beteiligungsebene ein herrschendes Unternehmen existieren könne.

**Vor- und Nachbehaltensfrist:** Wird in Übereinstimmung mit dem Wortlaut des Ländererlasses stets nur auf die Unternehmensspitze abgestellt, so stellt sich laut *Behrens* schließlich die Frage, ob das herrschende Unternehmen innerhalb der Vor- und Nachbehaltensfrist wechseln kann. Angenommen, eine natürliche Person A, die umsatzsteuerlicher Unternehmer ist, halte 100 % einer M-GmbH, die ihrerseits 100 % einer grundbesitzenden T-GmbH hält. Im Jahr 2008 veräußere A zwei Drittel seiner Beteiligung an der M-GmbH an B und C. Im Jahr 2011 werde nun die T-GmbH auf die M-GmbH verschmolzen. Hier sei zweifelhaft, ob die Verwaltung den Wechsel der Eigenschaft des herrschenden Unternehmens von A zur M-GmbH im Jahr 2008 als Verletzung der Vorbehaltensfrist ansehen würde mit der Folge, dass die Verschmelzung nicht von § 6a GrEStG erfasst wäre. Nach Ansicht von *Behrens* ist die M-GmbH dagegen schon von Anfang an ebenfalls als herrschendes Unternehmen anzusehen, so dass die Verschmelzung begünstigt ist.

## 4. Diskussion und Fragen aus dem Auditorium

*Hofmann* erklärte einleitend, dass einzelne Aspekte der Auslegung des § 6a GrEStG nach wie vor innerhalb der Finanzverwaltung diskutiert werden. Vor Einstieg in die Diskussion zu Einzelfragen wolle sie jedoch ein Missverständnis ausräumen. Die in § 6a GrEStG geregelten fünfjährigen Vor- und Nachbehaltensfristen seien keine Maßnahme der Missbrauchsbekämpfung. Es bestehe keine Parallelwertung zu den §§ 5 und 6 GrEStG bei den Gesamthandsgemeinschaften. Die fünfjährige Frist sei vielmehr als Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Begünstigung zu verstehen.

*Van Lishaut* unterstrich diese Aussage von *Hofmann*. Der Sinn und Zweck der Fristen in § 6a GrEStG und in den §§ 5 und 6 GrEStG sei vollkommen verschieden. Die Regelungen der §§ 5 und 6 GrEStG spiegelten die besondere zivilrechtliche Beurteilung der Personengesellschaft wider. Einerseits sei die Personengesellschaft selbst Rechtsträger, andererseits seien die Gesellschafter an dem Vermögen der Personengesellschaft stets gesamthänderisch mitberechtigt. §§ 5 und 6

<sup>7</sup> Dazu im Einzelnen der Beitrag von *Behrens* im Anschluss an diesen Bericht (DStR-Beih 2011, 10, in diesem Heft).

GrEStG sollten verhindern, dass die gesamthänderische Mitberechtigung und die daraus abgeleiteten grunderwerbsteuerlichen Rechtsprinzipien missbräuchlich genutzt werden. Demgegenüber werde durch die Fristen und die erforderliche Beteiligungsquote des § 6a GrEStG versucht, den Konzern als Voraussetzung einer grunderwerbsteuerfreien Umstrukturierung zu definieren. Der Gesetzgeber äußere durch die Fristen die Vorstellung, dass ein Konzern im grunderwerbsteuerlichen Sinne von einer gewissen Dauerhaftigkeit seiner Struktur geprägt sein müsse. Die Fristen dienten daher der Definition und Konkretisierung eines grunderwerbsteuerlich begünstigten Konzerns. *Van Lishaut* bestätigte schließlich, dass mit dem Ländererlass nur erste Überlegungen angestellt worden sind, es aber sicherlich noch offene Fragen gibt. Diese Fragen habe *Behrens* bereits angesprochen. Positiv sei jedoch festzustellen, dass es tatsächlich Fälle gebe, in denen § 6a GrEStG zur Anwendung komme.

*Bock* stimmte *van Lishaut* in dieser positiven Einschätzung zu. Die Einführung von § 6a GrEStG sei ein großer Schritt in die richtige Richtung. Grunderwerbsteuer werde von den Unternehmen als Kostenfaktor auf dem Weg zu ökonomisch sinnvollen Strukturen wahrgenommen. Dieser Eindruck werde sich in Zukunft mit Rücksicht auf die Anhebung der Steuersätze durch verschiedene Bundesländer weiter verstärken. *Bock* führte aus, dass Umstrukturierungen auf Grund der Belastung durch Grunderwerbsteuer zum Teil ganz unterbleiben oder rein virtuell durchgeführt werden. Ausgehend von dieser Bestandsaufnahme sei die Zielrichtung des § 6a GrEStG sehr begrüßenswert. Der Anfall von Grunderwerbsteuer müsse auf Transaktionen an den Grenzen des Konzerns beschränkt sein. Grundstücksübertragungen innerhalb des Konzerns dürften nicht steuerbar sein. Dieses Grundkonzept verfolge auch § 6a GrEStG. Für problematisch hält *Bock* allerdings die Komplexität des Tatbestands insbesondere in seiner derzeitigen Auslegung durch den Erlass der Finanzverwaltung. Die Kombination aus einem vielgliedrigen Konzern mit zum Teil sechs bis acht Gesellschaftsebenen und einer dementsprechenden Vielzahl an Ansprechpartnern, der rechtlichen Unsicherheit im Zusammenhang mit dem umsatzsteuerlichen Unternehmerbegriff und der Pflicht zur Anzeige grunderwerbsteuerlich relevanter Vorgänge innerhalb einer Frist von 14 Tagen seien dafür verantwortlich, dass § 6a GrEStG in der Praxis äußerst schwer zu handhaben sei. *Bock* plädierte daher für eine Vereinfachung des Tatbestands, um Planungs- und Rechtssicherheit zu erzielen.

#### 4.1 Begriff des „herrschenden Unternehmens“ i. S. des § 6a GrEStG

Die verschiedenen zur Auslegung des Begriffs „Unternehmen“ i. S. des § 6a GrEStG vertretenen Standpunkte fasste *Viskorf* zusammen. *Behrens* vertrete den Standpunkt, dass jeder Rechtsträger Unternehmen im Sinne der Vorschrift sei. Herrschend sei der Rechtsträger, wenn er eine Beteiligung von 95 % am Kapital der Tochtergesellschaft halte. *Viskorf* gab zu bedenken, dass der Wortlaut der Vorschrift allerdings nicht von herrschenden natürlichen und juristischen Personen spricht. Seines Erachtens stelle sich als Erstes die Frage, ob der Gesetzgeber generell unternehmerisches Vermögen be-

günstigen wollte, oder ob eine Unternehmereigenschaft auch des herrschenden Unternehmens vorausgesetzt werden müsse. Des Weiteren stelle sich die Frage, welchen Umfang eine etwa erforderliche unternehmerische Aktivität des herrschenden Unternehmens haben müsse und ob die Unternehmereigenschaft gerade in Bezug auf die abhängigen Gesellschaften bestehen müsse.

*Behrens* entgegnete, dass der Begriff des „Unternehmens“ in vielen Gesetzen verwendet wird und je nach Rechtsgebiet eine andere Bedeutung hat. Zu §§ 15, 17 AktG sei im Schrifttum anerkannt, dass jede verselbstständigt Vermögenseinheit ohne Rücksicht auf Rechtsform und Geschäftsbetrieb herrschendes Unternehmen im Sinne der Vorschrift sein könne. Trotz dieser weiten Auslegung verwende das AktG den Begriff des Unternehmens, obwohl es auch von Rechts- oder Vermögensträger hätte sprechen können. Ähnlich sei es auch im § 6a GrEStG. Das Umsatzsteuerrecht, das die Finanzverwaltung zur Auslegung heranziehe, sei demgegenüber ungeeignet. Dies gelte einerseits mit Rücksicht auf die EU-Harmonisierung der Umsatzsteuer. Eine solche Harmonisierung gebe es für die Grunderwerbsteuer nicht. Daher sei eine Abhängigkeit des grunderwerbsteuerlichen Unternehmerbegriffs von der zum Teil schwer nachvollziehbaren Rechtsprechung des EuGH kaum vorstellbar. Andererseits stelle der umsatzsteuerrechtliche Unternehmerbegriff die Voraussetzung für den Vorsteuerabzug dar. Dieser spiele jedoch bei der Grunderwerbsteuer keine Rolle. *Behrens* plädierte daher für eine spezifisch grunderwerbsteuerliche Auslegung des Unternehmerbegriffs.

*Hofmann* stimmte *Behrens* insoweit zu, dass es keinen einheitlich verwendeten Konzern- oder Unternehmensbegriff gibt. Der von der Finanzverwaltung vertretene Bezug zum Umsatzsteuerrecht sei historisch bedingt. Bis zur Gesetzesänderung im Jahr 1983 habe § 1 Abs. 4 GrEStG bezüglich der Unternehmereigenschaft auf § 2 UStG verwiesen. Auch die nachfolgend in das GrEStG aufgenommene eigenständige Definition lehne sich an das Umsatzsteuerrecht an. Damit sei jedoch nicht gesagt, dass der Unternehmerbegriff des Umsatzsteuerrechts für die Grunderwerbsteuer einfach übernommen werde. Dies wäre mit Rücksicht auf die Abhängigkeit von der EuGH-Rechtsprechung nicht zu rechtfertigen. Daher seien auch die Erlasse der Finanzverwaltung zum umsatzsteuerlichen Unternehmerbegriff nicht maßgebend. Das herrschende Unternehmen müsse aber nach Auffassung der Finanzverwaltung in irgendeiner Art und Weise unternehmerisch tätig sein. Dabei seien gewisse Elemente des Umsatzsteuerrechts anzuwenden, insbesondere das Erfordernis der Teilnahme am wirtschaftlichen Geschäftsverkehr. Damit sollten reine Holdinggesellschaften und das Halten von Beteiligung im Privatvermögen mangels unternehmerischer Tätigkeit von der grunderwerbsteuerlichen Begünstigung ausgeschlossen werden. *Behrens* gab hierzu zu bedenken, dass auch der Vermieter eines im Privatvermögen gehaltenen Hauses nachhaltig am wirtschaftlichen Geschäftsverkehr durch Nutzungsüberlassung gegen Entgelt teilnimmt.

*Van Lishaut* wies darauf hin, dass ein früher Entwurf im Gesetzgebungsverfahren den Begriff des Rechtsträgers anstelle des Unternehmens verwendet hatte. Es sei unklar, weshalb man dies nicht in die Endfassung übernommen habe.

Der Begriff des Unternehmens könne darauf hinweisen, dass der Gesetzgeber die Wirtschaft und nicht die private Vermögensverwaltung begünstigen wollte. Einen eindeutigen Niederschlag habe diese Auslegung jedoch weder im Gesetz noch in der Gesetzesbegründung gefunden. Für *van Lishaut* persönlich stand bei der Erarbeitung des Erlasses die Einheitlichkeit der Auslegung des grunderwerbsteuerrechtlichen Unternehmensbegriffs im Vordergrund. Da der Begriff des Unternehmens in § 1 Abs. 4 GrEStG historisch bedingt an den umsatzsteuerlichen Unternehmensbegriff angelehnt sei, müsse dies auch für den Unternehmensbegriff des § 6a GrEStG gelten, um unterschiedliche Auslegungen ein und desselben Begriffs innerhalb eines Gesetzes zu vermeiden. Insbesondere mit Blick auf das Organschaftsrecht könne man jedoch die Frage stellen, ob diese Anlehnung an ein von EU-Recht geprägtes Gesetz noch zeitgemäß sei. Die umsatzsteuerliche Kasuistik habe sich sehr weit von den Anliegen des Grunderwerbsteuerrechts entfernt. Insofern sollte überlegt werden, entweder einen eigenen grunderwerbsteuerlichen Maßstab zu finden oder eine Anlehnung an das Konzernrecht des § 17 AktG zu suchen. Dann käme allerdings auch die reine Finanzholding in den Genuss von § 6a GrEStG.

#### 4.2 Anwendung des § 6a GrEStG auf mehraktige Vorgänge nach § 1 Abs. 2a GrEStG

*Viskorf* erläuterte, dass die Struktur des § 1 Abs. 2a GrEStG, der ein mehraktiges Geschehen zum Gegenstand hat, nicht mit der Formulierung des § 6a GrEStG zusammenpasst, der von einem Rechtsvorgang nach § 1 Abs. 2a GrEStG spricht. Es stelle sich somit die Frage, welche Rechtsfolgen sich aus dieser Diskrepanz für das Verhältnis der beiden Vorschriften zueinander ergäben. Grundsätzlich kämen drei Lösungsmöglichkeiten in Betracht. Eine enge Auffassung nehme nur den letzten, zur Überschreitung der Beteiligungsquote von 95 % führenden Teilakt in den Blick. Die Steuerbefreiung des § 6a GrEStG gelte dann nur quotal und zwar nur für die im Rahmen der Umwandlung übertragene Beteiligung an der Personengesellschaft. Im Übrigen bleibe die Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2a GrEStG bestehen. Eine andere Ansicht stelle darauf ab, dass § 1 Abs. 2a GrEStG durch alle Teilakte zusammen ausgelöst sei und daher der Vorgang insgesamt nach § 6a GrEStG befreit sei. Das Erreichen bzw. Überschreiten der 95 %-Grenze bleibe danach ohne jede Folge. Eine vermittelnde Ansicht schließlich orientiere sich an § 1 Abs. 2a Satz 2 GrEStG und möglicherweise auch an der Rechtsprechung des BFH zu § 16 GrEStG, derzufolge nur der durch die Umwandlung verwirklichte Anteilsübergang bei der Ermittlung der Beteiligungsquote nach § 1 Abs. 2a GrEStG nicht zu berücksichtigen sei. *Viskorf* sprach sich für die letzte Lösung aus, da diese es ermöglicht, auch die Fälle angemessen zu lösen, in denen vorgelagerte Anteilsübergänge auf einer Umwandlung beruhen, der letzte, zur Überschreitung der Beteiligungsquote führende Teilakt aber nicht.

*Hofmann* erklärte, dass sich die Verwaltung zu diesem Problem im Erlass eindeutig geäußert hat. Es komme darauf an, ob alle Gesellschafter der Personengesellschaft i. S. von § 1 Abs. 2a GrEStG abhängige Gesellschaften i. S. von § 6a

GrEStG seien oder nicht. Sei nur einer der Gesellschafter der Gesamthand eine abhängige Gesellschaft und komme es bei ihm zu einer Umwandlung, so sei denknotwendig – auch durch die Parallelwertung zu § 3 GrEStG – nur dieser Anteilsübergang von § 6a GrEStG erfasst und die Begünstigung komme quotal zur Anwendung.

*Van Lishaut* ergänzte, dass allein auf den § 1 Abs. 2a GrEStG auslösenden Teilakt abzustellen ist, da der Wortlaut des § 6a GrEStG von „einem Rechtsvorgang“ spricht. Rechtsvorgang sei der einzelne zivilrechtliche Akt. Würden etwa 90 % am Gesamthandsvermögen im Wege der Einzelrechtsnachfolge übertragen und gingen nun weitere 5 % im Konzern mittels einer Umwandlung über, so bilde nur der Übergang der letzten 5 % diesen zivilrechtlichen Rechtsvorgang. Es sei daher allein auf diesen letzten Teilakt abzustellen, der ggf. begünstigungsfähig nach § 6a GrEStG ist. Eine Aussage darüber, wie die vorhergehenden Beteiligungsübergänge zu behandeln sind, sei damit aber nicht getroffen. Diese könnten nach anderen Regeln befreit sein. Eine automatische Befreiung nach § 6a GrEStG komme jedoch nicht in Betracht. Zu der Frage, ob § 6a GrEStG anwendbar ist, wenn statt des letzten Teilakts zur Überschreitung der Beteiligungsquote von 95 % die vorhergehenden Teilakte übertragende Umwandlungen sind, wollte sich *van Lishaut* nicht festlegen. Jedoch müssten seines Erachtens bei mehreren übertragenden Umwandlungen innerhalb desselben Konzerns auch die der Überschreitung der 95 %-Grenze vorgelagerten Teilakte aus Gründen der Logik in die Befreiung mit einbezogen werden. Probleme ergäben sich dann jedoch, wenn die Personengesellschaft zwei verschiedenen Konzernen angehört und in beiden Konzernen Beteiligungsübergänge i. S. von § 1 Abs. 2a GrEStG verwirklicht werden. Wird nun durch einen weiteren Rechtsvorgang in einem der beiden Konzerne insgesamt die 95 %-Grenze überschritten, so stelle sich die Frage, ob § 6a GrEStG nun für zwei verschiedene Konzerne anzuwenden sei.

*Viskorf* verwies auf das extreme Missbrauchspotential, das sich ergibt, wenn allein die Qualität des letzten Teilakts als Umwandlung die Befreiungswirkung des § 6a GrEStG auch auf die vorhergehenden Teilakte erstreckt. So könnten 94,5 % des Gesamthandsvermögens im Wege der Einzelrechtsnachfolge übertragen werden und im Wege einer Umwandlung weitere 0,5 % des Gesamthandsvermögens mit der Folge, dass der Vorgang insgesamt steuerfrei sei. *Viskorf* merkte an, dass die unmittelbaren Fälle noch relativ überschaubar sind. Wesentlich größere Probleme ergäben sich bei mittelbaren Beteiligungen. Diese seien seines Erachtens nur durch Anwendung der vermittelnden Ansicht sachgerecht zu lösen.

*Behrens* unterstützte diese Sichtweise. Gerade bei Joint Ventures unter hälftiger Beteiligung zweier Konzerne sei andernfalls bei jeder konzerninternen Reorganisation zu prüfen, ob dadurch die Reorganisationsmöglichkeiten des Partnerkonzerns beschränkt werden. Er betonte, dass der von § 1 Abs. 2a GrEStG für steuerbar erklärte Rechtsvorgang die Fiktion des Übergangs des Grundstücks auf eine fingierte neue Personengesellschaft ist. Das Merkmal „aufgrund einer Umwandlung“ des § 6a GrEStG sei daher stets dann erfüllt, wenn einer der sukzessiven Übergänge im Rahmen des fin-

gierten Übergangs auf einer übertragenden Umwandlung beruht.

*Hofmann* erklärte, dass sich diese vermittelnde Auffassung nicht ohne weiteres aus dem Gesetz erschließen lässt. Daher bedürfe es einer gesetzlichen Änderung, um die vermittelnde Lösung anwenden zu können. Allerdings müsse sie zugeben, dass sich auch die von der Rechtsprechung zu § 16 GrEStG gezogene sachgerechte Rechtsfolge nicht dem Gesetzeswortlaut entnehmen lässt. *Van Lishaut* ergänzte, dass das Ausblenden eines Teilaktes sich auf die Ebene der Steuerbarkeit bezieht, nicht auf die Ebene der Steuerbegünstigung. § 1 Abs. 2a Satz 2 GrEStG regelt dies daher für den Erbfall auf Ebene der Steuerbarkeit. In das Gefüge der Begünstigungsvorschrift des § 6a GrEStG passe dieser Gedanke jedoch nicht hinein.

#### 4.3 Verhältnis des § 5 Abs. 3 GrEStG zu § 6a GrEStG

Aus dem Auditorium wurde eine Frage zum Verhältnis des § 6a GrEStG zur rückwirkenden Besteuerung nach § 5 Abs. 3 GrEStG gestellt. Der Frage lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Ein Steuerpflichtiger brachte ein Grundstück in eine GmbH & Co. KG ein. Der Steuerpflichtige war alleiniger Kommanditist der KG und alleiniger Gesellschafter der Komplementär-GmbH. Innerhalb von fünf Jahren nach der Einbringung wurde die KG auf die Komplementär-GmbH verschmolzen. Es stelle sich insofern die Frage, ob dieser Vorgang zu einer rückwirkenden Besteuerung nach § 5 Abs. 3 GrEStG führe. Der Teilnehmer verwies auf ein Urteil des BFH vom 7. 10. 2009<sup>8</sup>, wonach die Begünstigung nach § 5 Abs. 1 und 2 GrEStG trotz einer Verminderung der Beteiligung des Einbringenden am Vermögen der Gesellschaft dann nicht entfalle, wenn eine Steuerumgehung objektiv ausscheide.

*Viskorf* führte aus, dass § 5 Abs. 3 GrEStG eine Missbrauchsvermeidungsvorschrift ist. § 5 Abs. 3 GrEStG erfasse Fälle, in denen ein Steuerpflichtiger ein Grundstück auf eine Gesamthand überträgt, an der er selbst beteiligt ist, und anschließend seine gesamthänderische Beteiligung durch einen nicht steuerbaren Vorgang – ohne die 95 %-Grenze des § 1 Abs. 2a GrEStG zu erreichen – ganz oder teilweise auf einen Dritten überträgt. Die Verminderung der Beteiligung an der Gesamthand führe im Wege einer teleologischen Reduktion von § 5 Abs. 3 GrEStG nur dann nicht zu einem rückwirkenden Wegfall der Begünstigung nach § 5 Abs. 1 und 2 GrEStG, wenn die Verminderung selbst einen steuerbaren Vorgang auslöse und eine Steuerumgehung objektiv ausscheide. Mit Ausnahme von Steuerbefreiungen fiele bei der Verminderung der Beteiligung an der Gesamthand stets einmal Grunderwerbsteuer an, entweder nach § 5 Abs. 3 GrEStG, wenn es sich um einen nicht steuerbaren Vorgang handelt, oder nach dem jeweiligen steuerbaren Vorgang, der durch die Verminderung der Beteiligung ausgelöst worden sei. In dem im Auditorium gebildeten Fall sei die Übertragung der KG-Anteile auf die Komplementär-GmbH steuerbar. Wenn zudem eine Steuerumgehung objektiv ausscheide, würde die Verschmelzung auf die GmbH keine Steuer nach § 5 Abs. 3 GrEStG auslösen.

Daran anknüpfend erläuterte *Behrens* den Fall, der dem BFH-Urteil vom 7. 10. 2009 zu Grunde lag. Der Eigentümer eines Grundstücks hatte eine KG errichtet und ihr sein Grundstück übertragen. Dabei hatte er die Befreiung nach § 5 Abs. 2 GrEStG in Höhe seiner Beteiligung an der Gesamthand in Anspruch genommen. Vor Ablauf der Fünf-Jahresfrist des § 5 Abs. 3 GrEStG verschenkte er drei 16 %ige Anteile an der KG. Damit stellte sich die Frage, ob die Schenkungen zu einem anteiligen Wegfall der steuerlichen Begünstigung gemäß § 5 Abs. 3 GrEStG führten. *Behrens* erklärte, dass der BFH in diesem Fall zu Gunsten des Steuerpflichtigen entschieden hat. Der Tatbestand des § 5 Abs. 3 GrEStG sei in dem zu entscheidenden Fall teleologisch zu reduzieren, da objektiv keine Gefahr der Steuerumgehung bestanden habe.

Genauso darf laut *Behrens* auch bei der Verschmelzung von Kapitalgesellschaften, bei der die übertragende Gesellschaft vor der Verschmelzung ein Grundstück auf eine zu 100 % von ihr gehaltene Personengesellschaft ausgegliedert hat, kein rückwirkendes Ereignis i. S. des § 5 Abs. 3 GrEStG angenommen werden. Es fehle an einer objektiven Missbrauchsmöglichkeit. Ohne die vorherige Ausgliederung des Grundstücks wäre die Verschmelzung und damit die Übertragung des Grundstücks auf den übernehmenden Rechtsträger nach § 6a GrEStG steuerfrei erfolgt, soweit dessen sonstige Voraussetzungen vorliegen. Die vorhergehende Ausgliederung könne daher keine Umgehung darstellen.

#### 4.4 Begriff des „herrschenden Unternehmens“ i. S. des § 6a GrEStG

Auf Nachfrage aus dem Auditorium erläuterten *Hofmann* und *van Lishaut* die Auffassung der Finanzverwaltung zum Begriff des „herrschenden Unternehmens“ i. S. des § 6a GrEStG. *Hofmann* führte zunächst aus, dass diese Frage innerhalb der Finanzverwaltung nach wie vor streitig ist. Grundsätzlich seien zwei Betrachtungsweisen denkbar. Auf der einen Seite könne eine Betrachtung von der untersten Gesellschaftsebene ausgehen. Die „unterste“ Gesellschaft, die eine Beteiligung von 95 % an einer Tochtergesellschaft hielte, wäre das „erste“ herrschende Unternehmen. Jede Mutter- oder Großmuttergesellschaft, die unmittelbar oder mittelbar eine Beteiligung an dieser Gesellschaft von mehr als 95 % inne hat, wäre dann ebenfalls herrschendes Unternehmen. Auf diesem Weg käme man zu einer Vielzahl von herrschenden Unternehmen bzw. zu einem Konzern im Konzern. Auf der anderen Seite könne man auch die Betrachtung an der obersten Gesellschaftsebene beginnen. Die oberste Gesellschaft, die eine 95 %-Beteiligung hielte, sei das herrschende Unternehmen. Dies wäre dann auch das einzige herrschende Unternehmen i. S. des § 6a GrEStG. Andere herrschende Unternehmen – wie bei der ersten Betrachtungsweise – gäbe es nicht. Nach Auffassung von *Hofmann* spricht zunächst der Wortlaut der Vorschrift für letztere Betrachtungsweise. Diese Sicht entspreche aber auch dem Sinn und Zweck der Vorschrift. Begünstigt werden sollten nur Konzerne und keine vermögensverwaltenden Strukturen mit einer Familiengesellschaft als Holding.

*Van Lishaut* wies darauf hin, dass der Verwaltungserlass bei mehreren potentiell herrschenden Unternehmen (mit umsatzsteuerlicher Unternehmereigenschaft) innerhalb einer

Beteiligungskette die oberste mögliche Gesellschaft als herrschendes Unternehmen i. S. des § 6a GrEStG ansieht. Es sei zwingend erforderlich, ein herrschendes Unternehmen zu identifizieren, um die Behaltensfristen eindeutig berechnen zu können. In der Praxis sei die oberste Gesellschaft häufig die für den Steuerpflichtigen günstigste und die naheliegendste Lösung. Die Verschärfung dieser Auffassung, wonach nur die oberste Holding als herrschendes Unternehmen in Betracht käme, könne in der Praxis dazu führen, dass große operative Konzerne mit einer Vielzahl umsatzsteuerlicher Unternehmengesellschaften nur deshalb nicht in den Genuss der Begünstigung des § 6a GrEStG kommen, weil die oberste Gesellschaft zufälligerweise keine Unternehmereigenschaft aufweist. Ob dieses Ergebnis, das seines Erachtens einer „Entscheidung“ des Konzerns gleichkomme, angemessen sei, wäre die noch zu beantwortende Frage.

*Viskorf* merkte an, dass diese von oben beginnende Betrachtung für die Unternehmen deutlich unflexibler sein kann. Bei einer Betrachtung, die in der Beteiligungskette von unten anfängt, könnten demgegenüber oberhalb des herrschenden Unternehmens beliebige Veräußerungen durchgeführt werden, ohne die Behaltensfristen des § 6a GrEStG zu verletzen.

*Behrens* betonte, dass § 6a GrEStG laut Gesetzesbegründung für mehr Flexibilität der Unternehmen bei Umstrukturierungen sorgen soll. Die von *Hofmann* vertretene Auffassung führe jedoch dazu, dass die Konzernstrukturen für einen Zeitraum von bis zu zehn Jahren „einbetoniert“ würden. Dies passe nicht zu der in der Gesetzesbegründung beschriebenen Zielrichtung der Vorschrift.

Auch *Bock* lehnte die von *Hofmann* vertretene Auffassung ab. Damit teile die Finanzverwaltung die Konzerne in gute (mit einer obersten Holding mit umsatzsteuerlicher Unternehmereigenschaft) und in schlechte (mit einer obersten Holding ohne umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft) ein. Dies sei mit dem Sinn und Zweck der Regelung nicht vereinbar. Dafür spreche bereits die Überschrift des § 6a GrEStG. Es müsse dem Unternehmer – egal, ob es sich dabei um einen kleinen Mittelständler oder einen großen DAX-Konzern handele – erlaubt sein, sein Unternehmen nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen zu organisieren, ohne dass dies zu steuerlichen Benachteiligungen im Rahmen von § 6a GrEStG führe. Dazu zähle auch die Implementierung einer

Holding an der Konzernspitze. Auch wenn diese im Einzelfall nicht Unternehmer i. S. des UStG sei, könne der Konzern ohne sie nicht überleben. Daher sollte die Betrachtung des herrschenden Unternehmens innerhalb der Beteiligungskette von unten anfangen. Hierfür spreche auch eine Parallelwertung zu den Grundsätzen der Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG. Für deren Steuerbarkeit würde zunächst auf die unterste mögliche Stufe einer Beteiligungskette abgestellt und gleichzeitig würden Folgerungen entlang der aufsteigenden Beteiligungskette gezogen. Nur eine entsprechende Ausgestaltung der Grundsätze zum herrschenden Unternehmen würde die erforderliche Praktikabilität und Rechtssicherheit in der Anwendung der Befreiungsnorm des § 6a GrEStG bringen. *Hofmann* erwiderte, dass man ihres Erachtens die Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 GrEStG nicht mit einem Konzern nach § 6a GrEStG gleichsetzen kann.

Auf Nachfrage aus dem Auditorium erläuterte *Viskorf*, dass das herrschende Unternehmen nicht zwingend an der Umwandlung beteiligt sein muss. § 6a GrEStG erfasse auch den Umwandlungsvorgang unter Beteiligung zweier abhängiger Tochtergesellschaften. Am Umwandlungsvorgang beteiligt seien ausschließlich der übertragende und der übernehmende Rechtsträger im Sinne des Umwandlungsgesetzes. Zum Beispiel sei eine Muttergesellschaft in ihrer Funktion als Anteilseigner an der Verschmelzung zweier von ihr gehaltener Tochtergesellschaften gerade nicht beteiligt.

## 5. Fünftes Münchner Unternehmenssteuerforum

Das 5. Münchner Unternehmenssteuerforum mit dem Thema „Rückstellungen zwischen IFRS, Handels- und Steuerrecht – Ein altes Thema mit neuen Problemen –“, findet am 29. 6. 2011 um 17:30 Uhr im Literaturhaus am Salvatorplatz 1, 80333 München, statt. Teilnehmer sind Herr *Fritz Esterer* (WTS), Herr *Prof. Dr. Joachim Hennrichs* (Universität zu Köln), Herr *Prof. Dr. Wolf-Dieter Hoffmann* (Rüsch Hoffmann Sauter), Frau Ministerialrätin *Ingetraut Meurer* (BMF) und Herr *Dr. Michael Wendt* (BFH). Die Diskussion wird von Herrn *Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön* geleitet (Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen). Nähere Informationen zu der Veranstaltung sowie zum Münchner Unternehmenssteuerforum enthält die Homepage des Vereins ([www.muenchner-unternehmenssteuerforum.de](http://www.muenchner-unternehmenssteuerforum.de)).

## Auslegung von § 6a GrEStG anhand der Systematik von § 1 Abs. 3 GrEStG

Von Dr. Stefan Behrens, Frankfurt a. M.\*

Der Wortlaut des am 1. 12. 2010 von den obersten Finanzbehörden der Länder beschlossenen Erlasses deutet auf ein Bemühen der Finanzverwaltung hin, den Anwendungsbereich von § 6a GrEStG eng zu ziehen, wobei sich zum Teil nicht sachgerechte Differenzierungen und Unvereinbarkeiten mit Art. 3 GG ergeben. Zudem wird zumindest in Teilbereichen das gesetzgeberische Ziel, Planungssicherheit und Flexibilität zu schaffen<sup>1</sup>, verfehlt. Hervorzuheben sind Fragen im Zusammenhang mit dem Tatbestandsmerkmal „herrschendes Unternehmen“, der grundstücks- oder beteiligungsbezogenen Interpretation der Fünf-Jahres-Fristen und der Reichweite der Nicht-Erhebung nach § 6a GrEStG bei Verwirklichung von § 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG durch mehrere Anteilsübergänge bzw. -erwerbe. Es wäre zu begrüßen, wenn die Finanzverwaltung den Erlass ergänzen und insbesondere in Bezug auf die folgenden Themen ändern würde.

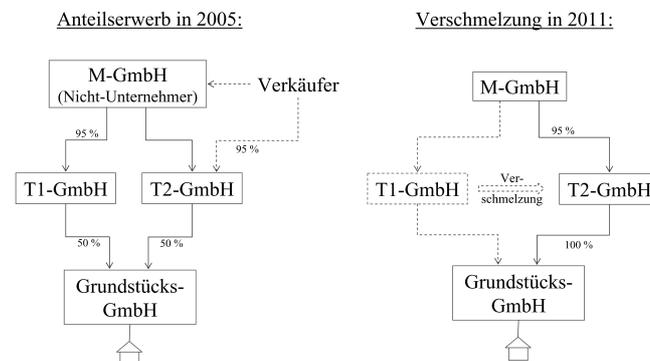
### 1. Tatbestandsmerkmal „herrschendes Unternehmen“

Entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung, die in Tz. 2.2 des Erlasses auf den „Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinn“ abstellt, muss aus systematischen Gründen als *Unternehmen* i. S. von § 6a Satz 3 und 4 GrEStG jeder Rechtsträger anerkannt werden. Auch konzernrechtlich wird der Begriff „Unternehmen“ – je nach Regelungszusammenhang – sehr weit ausgelegt, und zwar als jede rechtlich besonders organisierte Vermögenseinheit ohne Rücksicht auf Rechtsform oder Geschäftsbetrieb<sup>2</sup>. *Herrschendes Unternehmen* i. S. von § 6a GrEStG ist jeder Rechtsträger, der mindestens 95 % der Anteile an einer Gesellschaft hält. Dass nach § 6a Satz 3 GrEStG an dem Umwandlungsvorgang *ein* herrschendes Unternehmen (und eine von ihm abhängige Gesellschaft) oder von *einem* herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sein müssen, meint – entgegen der Verwaltungsauffassung, die nach Tz. 1 des Erlasses in Widerspruch zum Gesetzeswortlaut auf „das eine über den gesamten Verbund herrschende Unternehmen“ abstellt – die Beteiligung *irgendeines* herrschenden Unternehmens, so dass innerhalb derselben Gesellschaftsgruppe jeder Rechtsträger als herrschendes Unternehmen i. S. von § 6a GrEStG zu qualifizieren ist, der zu mindestens 95 % unmittelbar und/oder mittelbar an einer Gesellschaft beteiligt ist.

Nur bei dieser Sichtweise ist § 6a GrEStG auf die Systematik von § 1 Abs. 3 GrEStG abgestimmt. Im Falle mehrerer, vom selben Gesellschafter gehaltener min. 95 %-Beteiligungsstränge liegt nach § 1 Abs. 3 GrEStG auch dann ein grunderwerbsteuerlich relevanter – nämlich ein die Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 erste Variante GrEStG vermittelnder – „Verbund“ vor, wenn der Rechtsträger an der

Spitze der Gesellschaftsgruppe kein Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne ist.

#### Beispiel:



Die M-GmbH ist kein umsatzsteuerlicher Unternehmer. Sie hält seit jeher 95 % der Anteile an der T1-GmbH, die ihrerseits zu 50 % an der ein inländisches Grundstück besitzenden Grundstücks-GmbH beteiligt ist. Die restlichen 50 % an der Grundstücks-GmbH werden von der T2-GmbH gehalten, an der ursprünglich lediglich ein nicht zum Konzern der M-GmbH gehörender Dritter beteiligt war. Dadurch, dass im Jahr 2005 die M-GmbH 95 % der Anteile an der T2-GmbH erwarb, kam es auf Ebene der M-GmbH zur Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG. Dass die M-GmbH umsatzsteuerlich kein Unternehmer war bzw. ist, steht dem nicht entgegen.

Wird sechs Jahre später die T1-GmbH zur Seite auf die T2-GmbH verschmolzen, wird der Tatbestand von § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG auf Ebene der T2-GmbH erfüllt. Dass § 6a GrEStG hier von vornherein deshalb unanwendbar sein soll, weil die M-GmbH kein Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne ist, leuchtet nicht ein und ist systemwidrig. Die M-GmbH ist vor und nach der Verschmelzung grunderwerbsteuerliches Zuordnungssubjekt des Grundstücks der Grundstücks-GmbH.

Für die Frage, ob die T2-GmbH den Tatbestand von § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG verwirklicht, hielt der BFH dies für die Rechtslage vor Einführung von § 6a GrEStG für unerheblich<sup>3</sup> und wird dies im Rahmen des Tatbestands von § 1 Abs. 3 GrEStG wohl nach wie vor für unerheblich halten. Um im Hinblick auf die durchgehend mittelbar zu 100 % beteiligt bleibende Obergesellschaft im Ergebnis keine Grunderwerbsteuer auf die konzerninterne Verschmelzung festsetzen zu müssen, bedurfte es – so sinngemäß damals der BFH – eines Tätigwerdens des Gesetzgebers. Dass diesem Beispiel entsprechende Fallkonstellationen seit dem 1. 1. 2010, nachdem der Gesetzgeber ja nun durch Einfügung von § 6a GrEStG tätig geworden ist, immer noch zur Grunderwerbsteuer-Belastung führen sollen, kann nicht richtig sein. Die Systematik von § 1 Abs. 3 GrEStG gibt vor, dass ein grunderwerbsteuerlich – und damit auch für die Zwecke von § 6a GrEStG – relevanter „Verbund“ vorliegt, auch wenn der über mehrere 95 %-Beteiligungsstränge an einer Grundstücks-Ge-

\* Dr. Stefan Behrens ist RA/StB/FAfStR und Partner bei Clifford Chance in Frankfurt am Main.

<sup>1</sup> BT-Drs. 17/147 v. 3. 12. 2009, S. 10.

<sup>2</sup> Vgl. Hüffer, AktG, 9. Aufl. 2010, § 15 Rz. 14.

<sup>3</sup> Vgl. BFH v. 15. 1. 2003, II R 50/00, BStBl II 2003, 320, DStRE 2003, 497.

sellschaft mittelbar zu mindestens 95 % beteiligte Gesellschafter kein umsatzsteuerlicher Unternehmer ist.

Die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft wird nur für die Organträger-Eigenschaft im Rahmen von § 1 Abs. 3 i. V. m. Abs. 4 Nr. 2b GrEStG bei unter 95%igen (jedoch die Stimmrechtsmehrheit vermittelnden) Beteiligungen verlangt. Beteiligungen von unter 95 % genügen für die Anwendung von § 6a GrEStG jedoch gerade nicht. Die Systematik von § 1 Abs. 3 GrEStG (wonach die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft außerhalb des Anwendungsbereichs von Abs. 4 Nr. 2b keine Rolle spielt) muss bei der Auslegung von § 6a GrEStG beachtet werden.

## 2. Grundstücksbezogene Auslegung der Fünf-Jahres-Fristen

### 2.1 Keine Flexibilität bei min. 10-jähriger Beteiligungsdauer

Mit der Einführung von § 6a GrEStG wollte der Gesetzgeber konzerninterne Grundstücksübertragungen begünstigen, die durch Umwandlungen ausgelöst werden, um es Unternehmen zu ermöglichen, flexibel auf Veränderungen der Marktverhältnisse zu reagieren. Eine Auslegung von § 6a Satz 4 GrEStG dahingehend, dass die Gesellschaftsgruppe mit den 95%igen Beteiligungen im Grundsatz mindestens zehn Jahre lang bestehen muss, ist mit diesem gesetzgeberischen Ziel unvereinbar. Das Instrument der übertragenden Umwandlung soll allerdings nicht zu dem Zweck „missbraucht“ werden können, Grundstücke anschließend vor Ablauf von fünf Jahren seit Eintragung der Umwandlung ganz oder teilweise ohne Anfall von Grunderwerbsteuer an nicht zum Konzern gehörende Rechtsträger zu veräußern. Auch sollte eine konzerninterne Umwandlung unter der Voraussetzung nicht begünstigt werden, dass die an der Umwandlung beteiligte übertragende abhängige Gesellschaft erst innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Eintragung der Umwandlung nicht steuerbar in den Konzern bzw. Verbund hineingelangt ist. Aus diesem Gesetzeszweck folgt, dass die Fünf-Jahres-Fristen in § 6a Satz 4 GrEStG grundstücksbezogen auszulegen sind (und nicht beteiligungsbezogen, wie von der Finanzverwaltung in Tz. 1, 4, 5 und 8 des Erlasses vertreten).

### 2.2 Fünf-Jahres-Fristen als Instrument zur Missbrauchsvermeidung

Das von Seiten der Finanzverwaltung vorgebrachte Argument, dass ein Verständnis der Fristen in § 6a Satz 4 GrEStG entsprechend der höchstgerichtlichen Auslegung von § 5 Abs. 2, § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG deshalb ausscheide, weil die Fristen in § 5 Abs. 3, § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG auf dem sog. zivilrechtlichen Dualismus der Gesamthand beruhten, überzeugt nicht. Das gesamte Grunderwerbsteuergesetz – und damit im Grundsatz jede in ihm enthaltene Vorschrift – ist grundstücksbezogen, weil es um die Besteuerung von Rechtsträgerwechseln in Bezug auf Grundstücke geht. Der Anwendungsbereich von § 6a GrEStG darf nur zu dem Zweck eingeschränkt werden, missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern (vgl. BT-Drs. 17/147, S. 10: „ungewollte

Mitnahmeeffekte“, „System, wie es in den Steuervergünstigungen der §§ 5 und 6 GrEStG seinen Ausdruck findet“). Eine missbräuchliche Gestaltung liegt nur dann vor, wenn das an sich begünstigte Instrument der übertragenden Umwandlung zur Erzielung einer sog. Statusverbesserung eingesetzt wird, d. h. wenn mittels Umwandlung eine objektiv bestehende Steuervermeidungsmöglichkeit genutzt wird.

In dem Fall, dass die durch Umwandlung erwerbende Konzerngesellschaft das Grundstück kurz nach Eintragung der Umwandlung grunderwerbsteuerbar an einen Dritten veräußert, ist die Umwandlung jedoch nicht zur Erlangung einer sog. Statusverbesserung eingesetzt worden: Denn die Veräußerung des Grundstücks an den Dritten durch das im Umwandlungswege übertragende Mitglied des Verbundes hätte gleichermaßen zu einer Grunderwerbsteuer-Belastung geführt. In diesem Fall noch die Erfüllung des restlichen Teils der nachgelagerten Fünf-Jahres-Frist hinsichtlich der mindestens 95%igen Beteiligung eines herrschenden Unternehmens an der verkaufenden Konzerngesellschaft zu verlangen, ist sachwidrig. Ebenso willkürlich ist es, im Rahmen der vorgelagerten Fünf-Jahres-Frist – wie in Tz. 4 des Erlasses geschehen – danach zu differenzieren, ob die noch keine fünf Jahre zum Verbund gehörende übertragende abhängige Gesellschaft durch Ausgliederung zur Neugründung durch einfache Bar- oder Sachgründung oder durch Kauf von einem Verkäufer von Vorratsgesellschaften in den Verbund gelangt ist.

### 2.3 Teleologische Reduktion der nachgelagerten Fünf-Jahres-Frist

Die nachgelagerte Fünf-Jahres-Frist ist mit dem Ergebnis grundstücksbezogen auszulegen, dass ihre Nicht-Wahrung der Befreiung der Umwandlung von der Grunderwerbsteuer nicht entgegensteht, wenn das zur Nicht-Wahrung der Frist führende Ereignis grunderwerbsteuerbar ist oder die übernehmende abhängige Gesellschaft das Grundstück bereits vor Eintritt dieses Ereignisses grunderwerbsteuerbar veräußert hat.

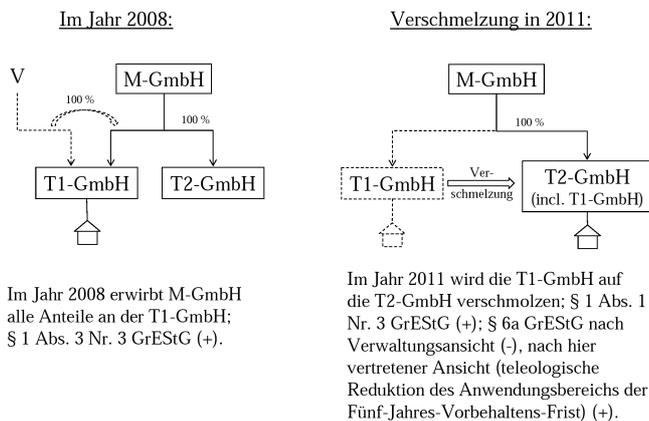
### 2.4 Teleologische Reduktion der vorgelagerten Fünf-Jahres-Frist

Die Anwendung der vorgelagerten Fünf-Jahres-Frist auf die Beteiligung an der übertragenden abhängigen Gesellschaft macht dementsprechend nur Sinn, wenn das herrschende Unternehmen die mindestens 95%ige Beteiligung innerhalb der letzten fünf Jahre nicht grunderwerbsteuerbar erworben hat. Anders als in der Konstellation von § 6 Abs. 4 GrEStG wird – wenn das Grundstück zum Vermögen der abhängigen Gesellschaft gehört – durch den Erwerb von 95 % der Anteile an der abhängigen Gesellschaft oder die Aufstockung der Beteiligung auf 95 % in vielen Fällen ein Grunderwerbsteuer-Tatbestand i. S. von § 1 Abs. 2a oder Abs. 3 GrEStG ausgelöst; in diesen Fällen ist die Nicht-Wahrung der vorgelagerten Fünf-Jahres-Frist unschädlich.

#### Beispiel:

Im folgenden Beispiel erwarb die M-GmbH die 100%ige Beteiligung an der grundbesitzenden T1-GmbH im Jahre 2008 und damit innerhalb der letzten fünf Jahre vor Eintragung der Verschmelzung der T1-GmbH auf die schon länger im alleinigen Anteilsbesitz der

M-GmbH stehende T2-GmbH. Nach Tz. 4 des Erlasses ist die Verschmelzung nicht nach § 6a GrEStG begünstigt, weil die M-GmbH nicht fünf Jahre lang vor Eintragung der Verschmelzung zu mindestens 95 % an der T1-GmbH beteiligt gewesen und die T1-GmbH auch nicht „durch einen Umwandlungsvorgang im Verbund“ entstanden ist. Weil der Erwerb der Beteiligung an der T1-GmbH durch die M-GmbH jedoch den Tatbestand von § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG erfüllte, spielt die Nicht-Wahrung der vorgelagerten Fünf-Jahres-Frist nach der hier vertretenen Ansicht keine Rolle.



Weil die M-GmbH auf den Erwerb der Beteiligung an der T1-GmbH (genauer: auf den fingierten Übergang des Grundstücks der T1-GmbH auf die M-GmbH) im Jahr 2008 Grunderwerbsteuer entrichten musste, wird die im Jahr 2011 eingetragene Verschmelzung nicht zu dem Zweck „missbraucht“, das Grundstück ohne Anfall von Grunderwerbsteuer dem Konzern bzw. dem Verbund zuzuführen. Eine objektive Steuervermeidungsmöglichkeit besteht nicht.

Ebenso ist, wenn die innerhalb der letzten fünf Jahre erfolgte erstmalige Zuordnung des Grundstücks zum abhängigen Unternehmen Grunderwerbsteuer ausgelöst hat, nicht einsehbar, warum die anschließende Übertragung des Grundstücks innerhalb des Konzerns im Wege einer übertragenden Umwandlung (mangels Wahrung der vorgelagerten Fünf-Jahres-Frist) nicht von § 6a GrEStG begünstigt werden soll. Die erstmalige Zuordnung des Grundstücks zum Verbund hat ja dann der Grunderwerbsteuer unterliegen. Entsprechend der durch langjährige BFH-Rechtsprechung vorgegebenen Wertung zu § 6 Abs. 4 GrEStG besteht keine objektive Steuervermeidungsmöglichkeit.

Die vorgelagerte Fünf-Jahres-Frist in § 6a Satz 4 GrEStG kann jedoch je nach Konstellation in solchen Fällen für die Frage der Anwendung von § 6a GrEStG von Bedeutung sein,

in denen die am Umwandlungsvorgang beteiligte abhängige Gesellschaft Beteiligungen von unter 95 % an grundbesitzenden Gesellschaften oder an einer grundbesitzenden Personengesellschaft 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen hält, die sie zum Teil schon vor mehr als fünf Jahren und auch außerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums i. S. von § 1 Abs. 2a GrEStG erworben hatte.

### 3. Reichweite der Befreiung nach § 6a GrEStG bei sukzessiven Anteilsübergängen

Bei Verwirklichung von § 1 Abs. 2a GrEStG durch mehrere sukzessive Anteilsübergänge genügt es – entgegen Tz. 3 Abs. 2 des Erlasses – für die vollständige Nicht-Erhebung der Grunderwerbsteuer, dass *einer* dieser Anteilsübergänge auf einer nach § 6a GrEStG begünstigten Umwandlung beruht. Eine sachgerechte Lösung hätte alternativ bei § 1 Abs. 2a GrEStG zwar darin liegen können, auf übertragenden Umwandlungen beruhende Anteilsübergänge – wie Anteilsverkäufe von Todes wegen nach § 1 Abs. 2a Satz 2 GrEStG – ganz außer Betracht zu lassen (d. h. als nicht tatbestandsmäßig anzusehen). Diese Sichtweise lässt sich jedoch mit dem Wortlaut „nicht erhoben“ und der systematischen Stellung von § 6a GrEStG im Gesetz kaum vereinbaren. Dass § 1 Abs. 2a GrEStG im Gesetzgebungsverfahren erst in einem späten Stadium in den Wortlaut von § 6a GrEStG-E eingefügt wurde, erklärt den Widerspruch dieser Auffassung mit dem Gesetzeswortlaut und der systematischen Stellung des § 6a GrEStG zwar, vermag diesen Widerspruch aber wohl nicht zu überwinden. Der Gesetzgeber könnte erwägen, § 1 Abs. 2a GrEStG aus dem Anwendungsbereich von § 6a GrEStG herauszunehmen und dafür Anteilsübergänge aufgrund Umwandlung aus dem Tatbestand von § 1 Abs. 2a GrEStG auszuschneiden (wie Anteilsverkäufe von Todes wegen in § 1 Abs. 2a S. 2 GrEStG).

Auch im Falle von § 1 Abs. 3 GrEStG muss es im Falle der Tatbestandserfüllung durch sukzessive Anteilsverkäufe für die vollständige Nicht-Erhebung der Grunderwerbsteuer genügen, dass einer dieser Anteilsübergänge auf einer nach § 6a GrEStG begünstigten Umwandlung beruht (insoweit enthält der Erlass keine Aussage). Erwogen werden könnte, die Befreiung von Anteilsvereinigungen nach § 6a GrEStG durch Gesetzesänderung davon abhängig zu machen, dass der letzte, die Anteilsvereinigung unmittelbar auslösende Anteilsverkauf auf einer übertragenden Umwandlung beruht.