

Betriebs Berater

BB

50 | 2020

Schiedsverfahren ... Share Deal ... Grunderwerbsteuer ... COVID-19 ... Recht ... Wirtschaft ... 7.12.2020 | 75. Jg.
Seiten 2817–2880

DIE ERSTE SEITE

Prof. Dr. Florian Drinhausen, RA
Verbandssanktionengesetz – Quo vadis?

WIRTSCHAFTSRECHT

Prof. Dr. Jörg Risse, LL.M., RA, und **Dr. Markus Altenkirch**, LL.M., RA
Minderheitsvoten in Schiedssprüchen: zulässig oder ein Verstoß
gegen den Ordre public? | 2818

Dr. Raimond Emde, RA
BB-Rechtsprechungsreport zum Vertriebsrecht 2019/2020 – Teil II | 2827

STEUERRECHT

Reinhart Rüsken, RA, RiBFH a. D.
Energie- und stromsteuerlicher Rechtsprechungsreport 2020 | 2840

Dr. Per-Eric Eulau, RA
Die Berechnung der Grunderwerbsteuer – Due Diligence- und
Compliance-Herausforderung bei Share Deal-Transaktionen | 2848

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

Michael Deubert, WP/StB, und **Dr. Stefan Lewe**, WP/StB
Einzelfragen der Beteiligungsbewertung nach HGB –
Fortsetzung von BB 2019, 2155 ff. | 2859

ARBEITSRECHT

Prof. Franz Josef Düwell, Vors. RiBAG a. D.
Arbeit im Home-Office: Gesetzentwurf zunächst gestoppt, nun verschlankt,
Problem gelöst? | 2868

Dr. Yannik Beden, M.A., und **Dr. Sebastian Rombey**
Leistungsverweigerung des Arbeitnehmers wegen Zugehörigkeit zur
COVID-19-„Risikogruppe“ | 2870

Dr. Per-Eric Eulau, RA

Die Berechnung der Grunderwerbsteuer – Due Diligence- und Compliance-Herausforderung bei Share Deal-Transaktionen

Ein Überblick über die oft überraschend intensiven Compliance-Herausforderungen der Grunderwerbsteuerfestsetzung und die häufig im Due Diligence-Prozess unbeachteten Folgen bewertungsrechtlicher Besonderheiten der Grundbesitzbewertung und ihre Auswirkungen auf die Grunderwerbsteuer.

I. Einleitung

Durch die aktuell verschobene, aber immer noch ausstehende Reform der Grunderwerbsteuer dürften Share Deals zukünftig zunehmend häufiger unter Auslösung von Grunderwerbsteuer umgesetzt werden.¹ Umso entscheidender wird es daher im Vorfeld einer Transaktion darauf ankommen, die Grunderwerbsteuer möglichst genau im Rahmen einer steuerlichen Due Diligence zu prognostizieren und im Nachgang zu prüfen, ob die Feststellungen des FA in allen Einzelheiten dem Sachverhalt entsprechen.

Die Schwierigkeit der Grunderwerbsteuerermittlung bei Share Deals resultiert daraus, dass die Steuer, anders als bei einem Asset Deal, nicht anhand der Gegenleistung bestimmt werden kann. Der für die Anteilsübertragung gezahlte Kaufpreis und der ihm inhärente Immobilienwert kann nicht schlichtweg als grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage herangezogen werden.

Da sich der grunderwerbsteuerliche Gegenleistungsbegriff auf die Gegenleistung für ein Grundstück bezieht,² ist es gesetzessystematisch richtig, Fälle, in denen Anteile an grundbesitzhaltenden Gesellschaften übertragen werden, anders zu behandeln. Hinzu kommt, dass selbst geringfügige Anteilsübertragungen einen grunderwerbsteuerbaren Erwerbsvorgang bezogen auf die Gesamtheit der grundbesitzenden Gesellschaft auslösen kann, sofern dadurch mindestens 95% der Anteile an einer immobilienhaltenden Gesellschaft übergehen oder sich in einer Hand vereinigen.³ Der Ansatz des Kaufpreises, der lediglich für einen Bruchteil der Anteile gezahlt wurde, wäre in diesen Fällen tatsächlich und rechtlich nicht angemessen. Für Share Deals ordnet das Gesetz daher in § 8 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG an, dass die Steuer nach den Grundbesitzwerten zu bemessen ist und verweist dabei auf die bewertungsrechtlichen Bestimmungen zur Grundbesitzbewertung. Zur Ermittlung der Grunderwerbsteuer ist es in diesen Fällen notwendig, die Besonderheiten der verschiedenen Bewertungsmethoden zu kennen und anwenden zu können.

Die folgenden Ausführungen sollen einen Überblick geben über die Komplexität des grunderwerbsteuerlichen Feststellungsverfahrens (hierzu unter II.) und ein paar ausgewählte bewertungsrechtliche Spezifika der Grundbesitzbewertung aufzeigen (hierzu unter III.).

II. Ablauf des GrESt-Feststellungsverfahrens

Bei Share Deals kann das Vermögen einer Gesellschaft mehrere Immobilien umfassen, wovon diese in verschiedenen Finanzamtsbezirken liegen können. Auf den Steuerpflichtigen kommen dann verschiedenste Bescheide und Erklärungsaufforderungen von örtlich und sachlich unterschiedlich zuständigen Finanzämtern zu. Die Bescheide stehen in einem Grundlagen-Folgebescheid-Verhältnis, sodass eine strikte Unterscheidung und Prüfung der einzelnen Bescheide unerlässlich ist, um die Rechtsbehelfsmöglichkeiten zu wahren und zielgenau ausüben zu können.

1. Feststellung der Besteuerungsgrundlagen durch das örtlich zuständige Finanzamt

Handelt es sich um einen Anteilsverkauf einer Gesellschaft, die ein über mehrere Bundesländer verteiltes Immobilienportfolio hält, so ist zunächst zu klären, welches FA für die Grunderwerbsteuerfestsetzung zuständig ist.

Die Notwendigkeit einer vorgelagerten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen ergibt sich daraus, dass in den meisten Share Deal Konstellationen nicht auf den Grundsatz zurückgegriffen werden kann, dass die Steuerhoheit für die Grunderwerbsteuer bei dem Bundesland liegt, in dessen Bezirk sich das Grundstück befindet.⁴ Die örtliche Zuständigkeit richtet sich dem Grunde nach einem Belegenheitsprinzip,⁵ welches auch bei Anteilsübertragungen in leicht abgewandelter Form angewandt wird. So ist grundsätzlich das FA für die Grunderwerbsteuer örtlich zuständig, in dessen Bezirk sich zum einen das Grundstück und zum anderen auch die Geschäftsleitung der Gesellschaft befindet (§ 17 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 GrEStG).⁶ Hat die Gesellschaft – wie in vielen Fällen – jedoch ein Grundstück außerhalb des Bezirks der Geschäftsleitung oder auch mehrere Grundstücke in verschiedenen Finanzamtsbezirken, so muss zunächst eine Feststellung der Besteuerungsgrundlagen erfolgen (§ 17 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 S. 1 GrEStG). Zuständig für diesen Grundlagenbescheid ist das FA in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung der Gesellschaft befindet.⁷ Der Bescheid gibt verbindlich Auskunft über das für die Grunderwerbsteuerfestsetzung zuständige FA, die Steuerschuldnerschaft, die vom Erwerbsvorgang

¹ Vgl. zum Entwurf BR-Drs. 355/19 vom 9.8.2019.

² Pahlke, GrEStG, 6. Aufl. 2018, § 8, Rn. 3.

³ Erwerbsvorgänge bezogen auf Anteilsvereinigungen nach § 1 Abs. 2a, § 1 Abs. 3, § 1 Abs. 3a GrEStG und ggf. zukünftig § 1 Abs. 2b GrEStG-E.

⁴ Viskorf, in: Boruttau, GrEStG, 19. Aufl. 2019, § 17, Rn. 26.

⁵ Wachter, in: Behrens/Wachter, GrEStG, 2018, § 17, Rn. 30 ff.

⁶ Wachter, in: Behrens/Wachter, GrEStG, 2018, § 17, Rn. 73.

⁷ Wachter, in: Behrens/Wachter, GrEStG, 2018, § 17, Rn. 74; Handelt es sich um eine im Ausland ansässige Gesellschaft, ist für die gesonderte Feststellung das FA zuständig, in dem sich der wertvollste Grundstücksteil befindet, § 17 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 S. 2 i.V.m. § 17 Abs. 2 GrEStG.

umfassten Grundstücke und die für die Feststellung der Grundbesitzwerte maßgeblichen örtlichen Finanzämter.⁸ Außerdem wird der für die Bewertung maßgebliche Bewertungszeitpunkt verbindlich festgestellt.⁹ Der Bescheid dient insbesondere auch der verwaltungsinternen Aufgabenzuweisung an das betreffende Lagefinanzamt und enthält für das FA die Aufforderung zur Feststellung der Grundbesitzwerte. Bei der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen handelt es sich steuerlich aufgrund des essentiellen Regelungsgehalts für das weitere Feststellungsverfahren um einen Grundlagenbescheid, sowohl für den Bescheid über die Feststellung des Grundbesitzwertes (hierzu unter 2.) als auch zugleich für den eigentlichen Grunderwerbsteuerbescheid (hierzu unter 3.).¹⁰

2. Feststellung des Grundbesitzwertes

In einem nächsten Schritt ist das Lagefinanzamt, also das FA in dessen Bezirk sich das Grundstück befindet, aufgefordert, die Grundbesitzwerte für Zwecke der Grunderwerbsteuer festzustellen. Das Lagefinanzamt beschafft sich die notwendigen Informationen zum Grundbesitz direkt vom Eigentümer und fordert diesen zur Abgabe einer Erklärung zur Feststellung des Grundbesitzwertes auf.

Zur korrekten Bearbeitung des vom FA mitgeschickten Erklärungsboogens¹¹ sind bewertungsrechtliche Kenntnisse nötig. Denn welche der über 100 Zeilen der Erklärung samt Anlagen auszufüllen und welche weiteren zusätzlichen Anlagen beizufügen sind, ist abhängig von der anzuwendenden Bewertungsmethode (§ 182 BewG), die wiederum abhängig ist von der auf dem Grundstück vorliegenden Art der Bebauung (§ 181 BewG). Das FA überlässt es bei der Aufforderung zur Abgabe der Erklärung i. d. R. bei einem allgemeinen Verweis auf die Anleitung zum Vordruck und grenzt die für das jeweilige Grundstück notwendigen Angaben für den Steuerpflichtigen oftmals nicht weiter ein. Die Bearbeitung der Erklärung erfordert dann unter Umständen eine intensive und zeitaufwendige Sachverhaltsaufklärung. Je nach Bewertungsmethode sind detaillierte Angaben zur Gebäudestruktur, den Mieteinnahmen und Renovierungsarbeiten zu machen und entsprechende Nachweise zu erbringen.

3. Vorläufige Grunderwerbsteuerfestsetzung

Nachdem das zuständige FA über die Besteuerungsgrundlagen entschieden hat (zuvor unter 1.) und das jeweilige Lagefinanzamt den Steuerpflichtigen zur Abgabe der Erklärung für die Grundbesitzbewertung aufgefordert hat (zuvor unter 2.), erlässt das für die Steuerfestsetzung zuständige FA einen Grunderwerbsteuerbescheid.¹²

Der in diesem Stadium erlassene vorläufige Grunderwerbsteuerbescheid basiert häufig auf einer vom FA geschätzten Bemessungsgrundlage unter Verwendung eines aus der Akte regelmäßig bereits amtsbekannten Einheitswertes.¹³ Bei dem auf dieser Grundlage erlassenen Grunderwerbsteuerbescheid handelt es sich um einen zumindest faktisch vorläufigen Bescheid, unabhängig davon, ob er auch formell unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassen wurde. Eine Rechtsgrundlage zur Steuerfestsetzung lediglich durch Schätzung der Besteuerungsgrundlage findet sich weder in § 8 GrEStG noch in anderen Vorschriften des Grunderwerbsteuergesetzes. Dem FA ist es jedoch nach den allgemeinen Verfahrensvorschriften möglich, einen Steuerbescheid mittels einer Schätzung zu erlassen, sofern noch kein Grundlagenbescheid erlassen wurde (§ 162 Abs. 5 AO i. V. m. § 155 Abs. 2 AO). Der Höhe nach kann die vorläufige Grunderwerbsteuerfestsetzung auf eine OFD-Verfügung gestützt werden.¹⁴ Nach dieser

Verfügung könne das FA zur Sicherung des Steueraufkommens und im Hinblick auf das Interesse des Steuerpflichtigen an einer schnellen Ausstellung der Unbedenklichkeitsbescheinigung (§ 22 GrEStG) die Grunderwerbsteuer anhand einer Schätzung (vorläufig) festsetzen.¹⁵ Inwieweit das Argument bezüglich der Unbedenklichkeitsbescheinigung in Fällen von Anteilsübertragungen überzeugen kann, ist fraglich, da es dem Steuerpflichtigen in Share Deal Konstellationen in der Regel nicht darauf ankommen wird. Zu einem zivilrechtlichen Eigentümerwechsel bezogen auf die Immobilie kommt es bei Anteilsübertragungen dem Grunde nach gerade nicht.

Die Bemessungsgrundlage kann nach der Verwaltungsanweisung für unbebaute Grundstücke bis zum 12,0-fachen des Einheitswertes und bei bebauten Grundstücken bis zum 10,0-fachen des Einheitswertes geschätzt werden.¹⁶ In der Praxis schöpft das FA diesen Spielraum oftmals nicht aus, sondern setzt bei bebauten Grundstücken das 6,0- bis 8,0-fache des Einheitswertes an. In diesem frühen Stadium der Grunderwerbsteuerfestsetzung kann es aufgrund der Schätzung bereits zu den ersten größeren Diskrepanzen zwischen im Ankaufprozess prognostizierter und nun vorläufig festgestellter Steuer kommen. Es empfiehlt sich, dem FA im Rahmen der Grunderwerbsteueranzeige eine eigene Schätzgrundlage zur Verfügung zu stellen. Die Finanzämter sind zwar nach der Verwaltungsanweisung nicht an die Angaben des Steuerpflichtigen gebunden, im Rahmen des Ermessens sollten die Angaben aber i. d. R. als sachnäher zu berücksichtigen sein.¹⁷

Da der Bescheid über den Grundbesitzwert ein Grundlagenbescheid für den Grunderwerbsteuerbescheid ist, muss die Grunderwerbsteuer nach den Feststellungen der (ggf. niedrigeren) Grundbesitzwerte geändert werden (§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO). Ungeachtet dessen wird dem Steuerpflichtigen ein Liquiditäts- und Zinsnachteil, der durch eine möglicherweise zu hohe Schätzung des FA entstanden ist weder durch das Grunderwerbsteuergesetz noch durch die allgemeinen Vorschriften der AO ersetzt.¹⁸ Der vorläufige Grunderwerbsteuerbescheid kann sich daher zu einem echten Liquiditätsnachteil für den Steuerpflichtigen entwickeln.

4. Endgültige Grunderwerbsteuerfestsetzung

Sobald der Grundbesitzwert durch das jeweilige Lagefinanzamt festgestellt wurde, ist der (vorläufige) Grunderwerbsteuerbescheid nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO zu ändern, sofern er nicht ohnehin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassen wurde und nach § 164 Abs. 2 S. 1 AO geändert werden kann. Verfahrensrechtlich ist dabei im Blick zu behalten, dass der Grunderwerbsteuerbescheid auf zwei Grundlagenbescheide gestützt ist: Er ist der Folgebescheid auf den Be-

8 Viskorf, in: Boruttau, GrEStG, 19. Aufl. 2019, § 17, Rn. 66.

9 Vgl. BFH, 4.3.2020 – II R 35/17, DStZ 2020, 592.

10 BFH, 15.3.2017 – II R 36/15, BStBl. II 2017, 1215, BB 2017, 1749 Ls.

11 Vgl. beispielhaft die Erklärung zur Feststellung des Bedarfswertes im Land Niedersachsen, abrufbar unter <https://ltn.niedersachsen.de/steuer/steuervordrucke/bedarfsbewertung/bedarfsbewertung-67974.html> (Abrufdatum 8.9.2020 gilt für alle Links).

12 Die Reihenfolge bzgl. Aufforderung zur Bedarfswerteerklärung und Grunderwerbsteuerbescheid ist nicht zwingend, der Grunderwerbsteuerbescheid kann auch vor der Aufforderung durch das Lagefinanzamt ergehen.

13 Niedersächsisches FinMin., 7.6.2016 – S 4521-68-351, FMNR28d350016.

14 Niedersächsisches FinMin., 7.6.2016 – S 4521-68-351, FMNR28d350016.

15 Niedersächsisches FinMin., 7.6.2016 – S 4521-68-351, FMNR28d350016; Viskorf, in: Boruttau, GrEStG, 19. Aufl. 2019, § 8, Rn. 172.

16 Niedersächsisches FinMin., 7.6.2016 – S 4521-68-351, FMNR28d350016.

17 Eine Bindung des FA an die Angaben des Steuerpflichtigen ergibt sich nur, sofern die Grundbesitzwerte den Maßgaben nach § 138 Abs. 2 bis 4 BewG entsprechen, vgl. Viskorf, in: Boruttau, GrEStG, 19. Aufl. 2019, § 8, Rn. 172.

18 Eine Vorschrift zum Ausgleich des Zinsschadens sieht das GrEStG nicht vor und die allgemeine Vorschrift in § 233a AO ist nicht auf die Grunderwerbsteuer anwendbar.

scheid über die Feststellung des Grundbesitzwertes und gleichzeitig auch der Folgebescheid auf den Feststellungsbescheid über die Besteuerungsgrundlagen.

III. Auswirkungen bewertungsrechtlicher Besonderheiten auf die Grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage

Die größten Abweichungen zwischen einer im Ankaufprozess anhand des kommerziell ermittelten Immobilienwerts von einem Käufer oft nur hochgerechneten Grunderwerbsteuer zu einer im Nachhinein nach § 8 Abs. 2 GrEStG festgestellten Grunderwerbsteuer resultieren aus den bewertungsrechtlichen Besonderheiten der Grundbesitzbewertung.

Für die Grundbesitzbewertung sieht das Bewertungsgesetz verschiedene allgemeine Verfahren (§§ 182 ff. BewG) und Sonderverfahren (§§ 192 ff. BewG) vor, die von unterschiedlichen Kenngrößen abhängen und beeinflusst werden. Der Teufel steckt hier im Detail, da selbst geringfügige Änderungen von Nachkommastellen einzelner Bewertungsparameter erhebliche Auswirkungen auf den Grundbesitzwert und damit auf die Grunderwerbsteuer haben können. Die bewertungsrechtliche Berechnungssystematik ist komplex und umfasst zudem diverse Besonderheiten bei der Bewertung von Sonderfällen, wie Erbbaurechten (§§ 192 ff. BewG) oder von Grundstücken im Zustand der Bebauung (§ 196 BewG). Insbesondere kann die Bewertung mit Blick auf die Grunderwerbsteuerliche Rechtsprechung zum „einheitlichen Vertragswerk“ äußerst relevant werden.¹⁹ Ein paar ausgewählte Problemstellungen sollen im Folgenden kurz dargestellt werden:

1. Bodenrichtwerte

Unabhängig davon, ob ein bebautes oder ein unbebautes Grundstück zu bewerten ist, kommt es bei der Wertermittlung entscheidend auf den sogenannten Bodenrichtwert pro Quadratmeter an (§ 179 BewG). Beim Bodenrichtwert handelt es sich um eine vom Gutachterausschuss festzustellende Kennzahl (§ 196 BauGB), deren Wert dient der flächendeckenden Kategorisierung und durchschnittlichen Bewertung einer Fläche unter anderem auch unter Einbeziehung lagetypischer Merkmale.²⁰

Möchte der Steuerpflichtige den vom FA herangezogenen Bodenrichtwert überprüfen, so kann der Wert mittlerweile in vielen Bundesländern über ein Onlineportal des örtlichen Gutachterausschusses kostenfrei abgerufen werden.²¹ In manchen Regionen muss jedoch zum Teil noch auf eine schriftliche Anfrage beim lokalen Gutachterausschuss zurückgegriffen werden. Der Abruf des Immobilienmarktberichts der Region oder der konkrete Abruf des Bodenrichtwertes sind in diesen Fällen dann auch oftmals kostenpflichtig.²²

Da sich die Immobilienpreise insbesondere in innerstädtischen Bereichen weiterhin erhöhen, steigen auch die Bodenrichtwerte kontinuierlich an. Es ist daher entscheidend darauf zu achten, dass der vom FA angewendete Bodenrichtwert auch den richtigen Feststellungszeitpunkt betrifft. Häufig ist daher nicht der aktuellste Bodenrichtwert sondern der Bodenrichtwert eines vergangenen Jahres anzuwenden, da für die Feststellung der Grunderwerbsteuerliche Erwerbszeitpunkt und nicht der Zeitpunkt des Erlasses des Bescheides maßgeblich ist. Im innerstädtischen Bereich kann dies durchaus einen Unterschied von mehreren Hundert Euro pro Quadratmeter ausmachen.

2. Umrechnungskoeffizienten für Geschossflächenzahlen

Ein nicht zu unterschätzender Parameter kann die sogenannte Geschossflächenzahl und deren Umrechnungskoeffizient sein. Der Gutachterausschuss definiert den Bodenrichtwert in Städten oftmals in Abhängigkeit zu einer planungsrechtlichen Geschossflächenzahl. Unter der Geschossflächenzahl versteht man die Summe aller Vollgeschosse je Grundstücksfläche (vgl. § 20 Abs. 2, 3 BauNVO). Verfügt die zu bewertende Immobilie über mehr oder weniger Etagen als planungsrechtlich im Mittelmaß vom Gutachterausschuss vorgesehen, so muss der Bodenrichtwert für das Grundstück über eine Berechnungsformel angepasst werden.²³ Aus der vom Gutachterausschuss vorgegebenen Geschossflächenzahl und der tatsächlichen Geschossflächenzahl werden sogenannte Umrechnungskoeffizienten²⁴ abgeleitet, die miteinander ins Verhältnis gesetzt werden und so erhebliche Auswirkungen auf den Bodenrichtwert und damit auf Gesamtwert des Grundstücks haben können. Je nach Bundesland können sich lokale Besonderheiten ergeben, sofern der Gutachterausschuss für besondere Lagen und konkrete Nutzungsverhältnisse spezielle Umrechnungskoeffizienten aus ihm vorliegenden statistischen Daten festgestellt hat.²⁵

3. Liegenschaftszinssätze

Ebenfalls von zentraler Bedeutung bei den meisten Bewertungsmethoden ist der Liegenschaftszinssatz nach § 188 BewG. Der Liegenschaftszinssatz gibt an, mit welchem Zinssatz das in das Grundstück investierte Kapital im Durchschnitt marktüblich verzinst wird²⁶. In Abhängigkeit von der Nutzungsart des Grundstücks definiert das Gesetz in § 188 Abs. 2 BewG verschiedene Liegenschaftszinssätze, sofern keine speziellen Werte vom lokalen Gutachterausschuss vorgegeben werden.

Der Liegenschaftszinssatz hat im Ertragswertverfahren nach § 185 Abs. 3 BewG über einen Vervielfältiger entscheidende Auswirkungen auf den Gebäudeertragswert und damit auf einen gewichtigen Teil des Grundbesitzwertes insgesamt. Vereinfacht gesagt wirkt sich ein hoher Liegenschaftszinssatz reduzierend auf den Gesamtwert des Grundstücks aus, wohingegen ein niedriger Wert zu einem höheren Grundbesitzwert führt.²⁷ Gleichlaufend mit der jährlichen Neubewertung des Bodenrichtwertes durch den Gutachterausschuss unterliegt auch der Liegenschaftszinssatz einer stetigen Aktualisierung. Zum Liegenschaftszinssatz hat der BFH zuletzt festgestellt, dass dieser auch rückwirkend zu einer Änderung der Grundbesitzbewertung führen kann, wenn für den maßgeblichen Bewertungszeitpunkt vom FA ein veralteter Liegenschaftszinssatz angewendet wurde.²⁸

¹⁹ Vgl. zum „einheitlichen Vertragswerk“ *Viskorf*, in: Boruttau, GrEStG, 19. Aufl. 2019, § 9, Rn. 152 ff.; die Regelung des § 8 Abs. 2 S. 2 GrEStG ist in engem Zusammenhang mit den Grundsätzen vom „einheitlichen Vertragswerk“ zu sehen, vgl. statt vieler *Viskorf*, in: Boruttau, GrEStG, 19. Aufl. 2019, § 8, Rn. 164 f.

²⁰ *Schaffner*, in: Kreuztigger/Schaffner/Stephany, BewG, 4. Aufl. 2018, § 179, Rn. 3 ff.

²¹ Z. B. abrufbar unter www.boris.nrw.de.

²² Z. B. www.bodenrichtwerte-muenchen.de.

²³ Die Formel lautet: (Umrechnungskoeffizient für die Geschossflächenzahl des zu bewertenden Grundstücks/Umrechnungskoeffizient für die Geschossflächenzahl des Bodenrichtwertes) x Bodenrichtwert, *Schaffner*, in: Kreuztigger/Schaffner/Stephany, BewG, 4. Aufl. 2018, § 179, Rn. 9.

²⁴ Sofern der Gutachterausschuss keine Umrechnungskoeffizienten vorgibt, ist auf die Tabelle aus dem ErbStH B 179.2 zurückzugreifen; *Schaffner*, in: Kreuztigger/Schaffner/Stephany, BewG, 4. Aufl. 2018, § 179, Rn. 9.

²⁵ Z. B. der Gutachterausschuss für Grundstückswerte in Berlin, im ABl. für Berlin Nr. 12 v. 19.3.2004, S. 1101 ff.

²⁶ *Halaczinsky*, in: Rössler/Troll, BewG, Stand: Mai 2020, § 188, Rn. 20.

²⁷ *Halaczinsky*, in: Rössler/Troll, BewG, Stand: Mai 2020, § 188, Rn. 20.

²⁸ Vgl. BFH, 18.9.2019 – II R 13/16, BFH/NV 2020, 118, BB 2020, 481 m. BB-Komm. *Behrens*.

IV. Fazit

Für die steuerliche Due Diligence und die nachlaufende Grunderwerbsteuer-Compliance sind zum Teil vertiefte Kenntnisse im Bereich des Bewertungsrechts nötig. Eine realistische Einschätzung der Steuer im Vorfeld einer Transaktion lässt sich nur unter Beachtung der bewertungsrechtlichen Besonderheiten und unter Berücksichtigung der dargestellten Problematiken abgeben. Zudem sollte allen Parteien einer Share Deal-Transaktion bewusst sein, dass das nachlaufende Grunderwerbsteuerliche Feststellungsverfahren eine zeitaufwendige und intensive Prüfung verschiedener Bescheide und Erklärungen beinhaltet. Das Feststellungsverfahren kann von der Anzeige des Grunderwerbsteuerbaren Vorgangs bis zur endgültigen Grunderwerbsteuerfestsetzung durchaus ein Jahr oder mehr in Anspruch nehmen. Zur Vermeidung von Überraschungen bei der Steuerfestsetzung ist ein gewisses Detailwissen im Bewertungsgesetz höchst empfehlens-

wert. Minimale Anpassungen bei den Bewertungsparametern können letztlich zu massiven Veränderungen bei der Bemessungsgrundlage und damit auch bei der zu zahlenden Grunderwerbsteuer führen. Die Berechnung und Feststellung der Grunderwerbsteuer und die daran geknüpften Compliance-Anforderungen bei Share Deals sollten daher nicht unterschätzt werden.

Dr. Per-Eric Eulau ist Rechtsanwalt bei POELLATH in Berlin und dort im Immobiliensteuerrecht mit Beratungsschwerpunkt im Grunderwerbsteuerrecht tätig.



BFH: Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG

BFH, Urteil vom 22.8.2019 – II R 17/19 (II R 58/14)
ECLI:DE:BFH:2019:U.220819.IIR17.19.0

Volltext des Urteils: [BB-ONLINE BBL2020-2851-1](#)
unter [www.betriebs-berater.de](#)

AMTLICHE LEITSÄTZE

- § 6a GrEStG gilt für alle Rechtsträger i.S. des GrEStG, die wirtschaftlich tätig sind.**
- Bei der Verschmelzung einer von einem herrschenden Unternehmen abhängigen Gesellschaft auf eine andere abhängige Gesellschaft muss das herrschende Unternehmen fünf Jahre vor der Verschmelzung zu mindestens 95 % an beiden abhängigen Gesellschaften ununterbrochen beteiligt gewesen sein (Vorbehaltensfrist).**

GrEStG § 6a, § 1 Abs. 1 Nr. 3; UmwStG § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 2 Nr. 1, § 4; UmwG §§ 4 ff., § 46 ff., § 1 Abs. 1 Nr. 2, Nr. 3; AEUV Art. 107; GG Art. 3 Abs. 1

SACHVERHALT

Mit notariell beurkundetem Verschmelzungsvertrag vom 21.06.2010 wurde die A-GmbH, deren Grundbesitz in den Bezirken mehrerer Finanzämter belegen war, als übertragende Gesellschaft durch Aufnahme nach §§ 2 Nr. 1, 4 ff., 46 ff. des Umwandlungsgesetzes (UmwG) auf die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) als übernehmende Gesellschaft verschmolzen. Die Verschmelzung wurde am 09.09.2010 in das Handelsregister eingetragen.

Zum Zeitpunkt der Verschmelzung waren die A-GmbH und die Klägerin jeweils 100%ige Tochtergesellschaften der X-S.A. Diese war zum Verschmelzungszeitpunkt seit mehr als fünf Jahren Alleingesellschafterin der A-GmbH und seit Mai 2007 zu mindestens 95 % an der Klägerin beteiligt. In dem Übergang des Eigentums an den Grundstücken der A-GmbH auf die Klägerin aufgrund des Verschmelzungsvertrags vom 21.06.2010 sah der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt – FA –) die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 3 des Grunderwerbsteuergesetzes in der für 2010 geltenden Fassung (GrEStG) als erfüllt an. Mit Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 28.03.2011 stellte das FA nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 GrEStG

die Besteuerungsgrundlagen für den Erwerbsvorgang der Klägerin gesondert fest. Dabei versagte es eine Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG.

Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Nach Auffassung des Finanzgerichts (FG) sind die Voraussetzungen für eine Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG nicht erfüllt. Die X-S.A. sei nicht – wie erforderlich – mehr als fünf Jahre vor dem Umwandlungsvorgang zu mindestens 95 % an der Klägerin beteiligt gewesen. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 243 veröffentlicht.

Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin. Ihrer Ansicht nach sind die Voraussetzungen für die Anwendung des § 6a GrEStG im Streitfall erfüllt. Zwar sei die X-S.A. zum Zeitpunkt der Verschmelzung noch nicht fünf Jahre mit mindestens 95 % an ihr beteiligt gewesen. Sie – die Klägerin – sei jedoch seit mindestens fünf Jahren finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen der herrschenden Gesellschaft eingegliedert gewesen. Entsprechend der Systematik der §§ 5 und 6 GrEStG sei die in § 6a Satz 4 GrEStG normierte Fünfjahresfrist grundstücksbezogen auszulegen. Aus diesem Grund sei die Fünfjahresfrist auf die Beteiligung am übertragenden, grundbesitzenden Rechtsträger zu beschränken und komme vorliegend nicht zur Anwendung, weil die Klägerin die die Grundstücke aufnehmende Gesellschaft und deshalb vor der Verschmelzung nicht Zurechnungsobjekt der Grundstücke gewesen sei.

Es sei mit Art. 3 des Grundgesetzes (GG) nicht vereinbar, dass die fünfjährige Vorbehaltensfrist für abhängige Gesellschaften, die innerhalb der Fünfjahresfrist durch einen Umwandlungsvorgang im Verbund entstanden seien – nach nunmehr herrschender Meinung in Literatur und Verwaltung –, nicht gelten würde, hingegen im Streitfall einzuhalten sei. Die Begünstigungswirkungen des § 6a GrEStG würden damit von Zufälligkeiten abhängen und willkürlich eintreten.

Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung und den Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer vom 28.03.2011 sowie die Einspruchsentscheidung vom 07.12.2011 aufzuheben.

Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Verfahren beigetreten. Es stellt keinen Antrag.