



Betriebs Berater

10 | 2021

10. GWB-Novelle ... Weltsteuerordnung ... Konzernklausel ... Vergütungssysteme ... Recht ...

8.3.2021 | 76. Jg.
Seiten 577–640

DIE ERSTE SEITE

Dipl.-Betriebsw. **Gerhard Schmitt**, RA/StB

Bruxellis locuta – Causa finita? – Ertragsteuerliche Folgefragen aus dem Handels- und Kooperationsabkommen mit dem Vereinigten Königreich

WIRTSCHAFTSRECHT

Dr. Harald Kahlenberg, RA, **Dr. Dietmar Rahlmeyer**, RA, und **Peter Giese**, RA

Die 10. GWB-Novelle: Mehr als eine Digitalisierungsnovelle | 579

STEUERRECHT

Falk Thörmer, LL.M., StB

Das neue Besteuerungsrecht der Marktstaaten an digitalen und konsumentenorientierten Geschäftsmodellen – Eine stabile Säule der neuen „Weltsteuerordnung“? | 599

Elisabeth Märker, RAin

Die Vorbehaltensfrist der Konzernklausel im Lichte des gleich lautenden Ländererlasses vom 22.9.2020 | 605

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

Dr. Annetrin Veit, RAin/StBin

BB-Rechtsprechungsreport zur Bilanzierung betrieblicher Altersversorgung 2020/2021 | 619

ARBEITSRECHT

Dominik von Zehmen, RA

Vergütungssysteme für Vorstände auf dem Prüfstand | 628

BB-Rechtsprechungsreport
zur Bilanzierung betrieblicher
Altersversorgung 2020/2021

erquote führen. Übrig bleiben würde ggf. ein spezielles internationales Steuerrecht für eine Handvoll Unternehmen.

Die Implementierung einer entsprechenden gesetzlichen Grundlage wäre hierdurch jedoch nicht weniger anspruchsvoll: Insbesondere die Vermeidung von Doppelbesteuerung erfordert tiefgreifende Eingriffe in das bestehende materielle Steuerrecht und das steuerliche Verfahrensrecht. Aufgrund der vorliegenden Interdependenzen mit dem klassischen internationalen Steuerrecht wird es kaum möglich sein ein separates „Lex Säule 1“ neben das aktuelle System zu setzen. Es wäre vielmehr erforderlich den „Fremdkörper“ Säule 1 in die bestehende Steuerrechtsordnung zu implementieren. Viele Fragen und Umsetzungsprobleme können von der OECD auch nicht einheitlich geklärt werden, da sie die Vereinbarkeit mit nationalen Rechtsordnungen betreffen. Dies betrifft insbesondere die Vereinbarkeit mit Verfassungsrecht, das Verfahrensrecht sowie zum Teil das materielle internationale Steuerrecht.⁵⁸ Für die EU-Staaten wird sich überdies die Frage nach einer Vereinbarkeit mit dem europäischen Primärrecht sowie mit der Einführung der Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer Bemessungsgrundlage (GKKB) stellen. Die GKKB ist unverändert zentraler Baustein einer zukünftigen Weiterentwicklung des europäischen Unternehmenssteuerrechts und sollte mitgedacht und bei langfristigen Verpflichtungen berücksichtigt werden.⁵⁹

Aus deutscher fiskalpolitischer Perspektive gilt, dass Deutschland als exportorientiertes Land grundsätzlich kein Interesse an einer stärkeren Besteuerung im Bestimmungsland hat, wenn diese auch für in Deutschland relevante Branchen Anwendung findet.⁶⁰ Ähnlich, wie es sich aus Sicht der Unternehmen darstellt, könnte jedoch auch aus politischer Sicht eine Zustimmung möglich sein, wenn absehbar wenig deutsche Unternehmen betroffen sind und somit die Aufkommensverluste nicht ins Gewicht fallen. Ferner könnte Deutschland überdies

selbst in seiner Rolle als Marktstaat der amerikanischen IT-Konzerne von Säule 1 partizipieren und seinen Vorstellungen von einer globalen Mindestbesteuerung (Säule 2) Nachdruck verleihen.

Im Hinblick auf die weiteren Verhandlungen und einen etwaigen Kompromiss sollte Politik und Unternehmen gemeinsam daran gelegen sein, die bereits ausgeprägte Komplexität des Entwurfs deutlich zu reduzieren und Rechtssicherheit auch im klassischen internationalen Steuerrecht als wesentlichen Bestandteil einer Gesamtlösung anzustreben. Hierzu können insbesondere konkrete Vereinbarungen zum sog. Amount B oder auch die Einführung von verbindlichen Schiedsverfahren gehören. Im Ergebnis sollte erkennbar sein, dass mit den Neuregelungen tatsächlich eine Befriedung bestehender Konflikte im internationalen Steuerrecht einhergeht. Die Einführung einer verwaltungsintensiven Scheinlösung, die lediglich ein neues Feld eröffnet, auf dem Steuerkonflikte ausgetragen werden, muss auf jeden Fall unterbunden werden, wenn sich das neue Besteuerungsrecht als stabile Säule der neuen Weltsteuerordnung erweisen soll.

Falk Thörmer, LL.M., StB, ist Manager der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft im Bereich International Tax and Transaction Services am Standort Düsseldorf. Der Beitrag gibt die persönliche Auffassung des Autors wieder.



⁵⁸ Vgl. zur Notwendigkeit eines harmonisierten weltweiten Verfahrensrechts Wissenschaftlicher Beirat Steuern EY (Fn. 31), S. 8.

⁵⁹ Im Gegensatz hierzu eignet sich die sog. Säule 2 mit Vorschlägen zu einer globalen Mindestbesteuerung deutlich besser für eine harmonisierte Einführung in der EU, vgl. hierzu Thörmer, DStR 2020, 527.

⁶⁰ Vgl. zu deutschen Interessen im internationalen Steuerwettbewerb Hey, DB 2018, 2951.

Elisabeth Märker, RAin

Die Vorbehaltensfrist der Konzernklausel im Lichte des gleich lautenden Ländererlasses vom 22.9.2020

Der zweite Senat des BFH hat mit Datum vom 21./22.8.2019 sieben Entscheidungen zur sog. Konzernklausel (§ 6a GrEStG) bekannt gegeben. Ein Jahr später hat die Finanzverwaltung mit der Veröffentlichung eines neuen gleich lautenden Ländererlasses zu § 6a GrEStG vom 22.9.2020 auf die Urteile des BFH reagiert (BStBl. I 2020, 960). Wenn gleich eine durch den Umwandlungsvorgang hervorgerufene Verkürzung der Vorbehaltensfrist Kernthema einiger der „August-Urteile“ war, spielte die teleologische Reduktion der Vorbehaltensfrist in Neugründungs- oder Erwerbsfällen keine ausdrückliche Rolle. Dennoch lassen sich aus der neuen Rechtsprechung und dem veröffentlichten Erlass der Finanzverwaltung auch für diese Fallgruppen Rückschlüsse auf die Zulässigkeit einer teleologischen Reduktion ziehen.

I. Rückblick: Kein Beihilfecharakter der Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG

Gemäß § 6a GrEStG wird bei Umstrukturierungen innerhalb eines „Konzerns“ unter bestimmten Voraussetzungen von der Erhebung der Grunderwerbsteuer abgesehen. Die Steuervergünstigung steht weder im Ermessen der Finanzverwaltung noch ist sie antragsgebunden.

Jahrelang herrschte Unsicherheit in Bezug auf die Anwendbarkeit der Konzernklausel, weil ein diesbezügliches Vorabentscheidungsverfahren beim EuGH anhängig war. Dieser erkannte im Dezember 2018, dass die Norm keine selektive und damit unionsrechtswidrige Beihilfe

darstelle.¹ Die Norm war und ist daher weiterhin anwendbar und wird – bestärkt durch die Unionsrechtskonformität – zukünftig (wieder) eine größere Rolle in der Praxis spielen. So konnte der BFH die auf Grund des Vorabentscheidungsverfahrens beim EuGH ruhenden Verfahren wieder aufnehmen und erließ im August 2019 Jahres beinahe zeitgleich sieben Entscheidungen zur Konzernklausel.²

II. Die Voraussetzungen der sog. „Konzernklausel“

Für die Anwendbarkeit der Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG muss ein begünstigter Umstrukturierungsvorgang vorliegen. Hierfür muss ein nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 S. 1, Abs. 2, 2a, 3 oder 3a GrEStG grunderwerbsteuerbarer Rechtsvorgang entweder auf Grund einer Umwandlung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG oder auf Grund einer Einbringung bzw. eines anderen Erwerbsvorgangs auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage stattfinden. Eine Einbringung oder ein anderer Erwerbsvorgang, die beide einen Rechtsträgerwechsel in Bezug auf die Grundstückszurechnung hervorrufen, bedürfen zur Begünstigung zusätzlich einer gesellschaftsvertraglichen Grundlage.

Darüber hinaus stellt § 6a GrESt Anforderungen an die Verhältnisse der an dem Umstrukturierungsvorgang beteiligten Rechtsträger zueinander. So dürfen an dem Rechtsvorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein bzw. mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sein. Alternativ ist der Vorgang ebenso dann begünstigungsfähig, wenn mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften – ohne Beteiligung der herrschenden Gesellschaft – beteiligt sind. Das vorgenannte Konglomerat an beteiligten Gesellschaften fasste die Finanzverwaltung bisher unter dem Begriff des grunderwerbsteuerlichen „Verbundes“ zusammen.³

§ 6a S. 4 GrEStG qualifiziert eine Gesellschaft als abhängig, wenn an ihrem Kapital oder Gesellschaftsvermögen ein herrschendes Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang unmittelbar (oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar) zu mindestens 95 % ununterbrochen beteiligt war und ist. Für die als abhängige Gesellschaften an dem Umstrukturierungsvorgang teilnehmenden Gesellschaften gilt demnach eine Vor- und eine Nachbehaltensfrist von jeweils fünf Jahren, in derer das herrschende Unternehmen ununterbrochen an dieser beteiligt sein muss. Die Beteiligungsverhältnisse müssen demnach faktisch mindestens zehn Jahre lang durchgängig zu mindestens 95 % bestehen.⁴

III. Teleologische Reduktion der Vorbehaltensfrist

Die vorgenannte Vorbehaltensfrist wird generell restriktiv ausgelegt.⁵ Eine generelle restriktive Auslegung kann man in zweierlei Ausprägung betrachten: So kann eine generell restriktive Auslegung sowohl abstrakt als auch konkret verstanden werden.

Eine „abstrakt restriktive Auslegung“ des § 6a S. 4 GrEStG kann als allgemeine Auslegungs- und Subsumtionshürde der Norm verstanden werden. Hierbei soll in die Auslegung der einzelnen Tatbestandsmerkmale im Einzelfall eine restriktive Begrenzung der Steuerbegünstigung einfließen. Die abstrakt restriktive Auslegung erfolgt ohne die Bildung von Fallgruppen in denen ohne Einzelfallprüfung auf eine Restriktion der Vorbehaltensfrist zurückgegriffen werden kann. Die restriktive Auslegung wird hierbei als abstrakte Auslegungsmaxime der Norm herangezogen.

Eine „konkret restriktive Auslegung“ der Ausschlussregel führt hingegen zur Ausbildung bestimmter „konkreter“ Fallgruppen, bei denen keine Einzelfallargumentation zur restriktiven Handhabung der Vorbehaltensfrist notwendig ist, sondern auf eine für die Fallgruppe antizipierte Argumentation zurückgegriffen werden kann. Lediglich in besonderen Fällen wäre trotz eines Fallgruppensachverhalts von der Restriktion der Vorbehaltensfrist abzuweichen. Die konkret restriktive Auslegung bietet sich an, wenn die Vorbehaltensfrist faktisch nicht eingehalten werden kann.

Die erste Fallgruppe bildet die Neugründung einer abhängigen Gesellschaft durch die Muttergesellschaft innerhalb der Vorbehaltensfrist. Eine zweite Fallgruppe stellt die wirtschaftliche Neugründung durch Erwerb einer Vorratsgesellschaft dar. Auch bei Erwerb einer Vorratsgesellschaft durch das herrschende Unternehmen und Eingliederung desselben als abhängiges Unternehmen kann die Vorbehaltensfrist wegen der innerhalb der Frist liegenden wirtschaftlichen Neugründung nicht eingehalten werden.⁶ Beide Fallgruppen gleichen sich in der faktischen Unmöglichkeit der Einhaltung der Vorbehaltensfrist, welche eine antizipierte Beurteilung der teleologischen Reduktion rechtfertigen kann.

IV. Gleichbehandlung konzernintern gegründeter und als Vorratsgesellschaften erworbener Gesellschaften

Nach früheren Aussagen der Finanzverwaltung (in der alten Fassung des gleich lautenden Ländererlasses zu § 6a GrEStG) war eine Reduktion der Vorbehaltensfrist für Gesellschaften zulässig, die innerhalb des grunderwerbsteuerlichen Verbundes/Konzerns gegründet wurden.⁷ Die Finanzverwaltung nahm grundsätzlich an, dass Gesellschaften, die innerhalb von fünf Jahren vor der zu begünstigenden oder durch die begünstigende Umwandlung selbst entstanden sind, keine abhängigen Gesellschaften sein können. Eine Ausnahme hiervon stellten die „verbundgeborenen“ Gesellschaften dar. Als solche qualifizierten Gesellschaften, die durch einen Umwandlungsvorgang ausschließlich aus einer oder mehreren Gesellschaften entstanden waren, die spätestens im Zeitpunkt des zu beurteilenden Erwerbsvorgangs abhängige Gesellschaften sind.⁸ Die Finanzverwaltung rechnete die Behaltenszeiten im Verbund zusammen.⁹

Die Beschränkung der restriktiven Auslegung des § 6a S. 4 GrEStG seitens der Finanzverwaltung auf „verbundgeborene Gesellschaften“¹⁰

1 EuGH, 19.12.2018 – C-374/17, DStR 2019, 49, RfW 2019, 316.

2 BFH, 21.8.2019 – II R 15/19 (II R 50/13), BStBl. II 2020, 329, BB 2020, 405 Ls; BFH, 21.8.2019 – II R 16/19 (II R 36/14), BStBl. II 2020, 333; BFH, 22.8.2019 – II R 17/19 (II R 58/14), BStBl. II 2020, 348, BB 2020, 2855 m. BB-Komm. Behrens; BFH, 22.8.2019 – II R 18/19 (II R 62/14); BStBl. II 2020, 352, BB 2020, 1508 m. BB-Komm. Wösthoff; BFH, 21.8.2019 – II R 19/19 (II R 63/14), BStBl. II 2020, 337; BFH, 21.8.2019 – II R 20/19 (II R 53/15), BStBl. II 2020, 341; BFH, 21.8.2019 – II R 21/19 (II R 56/15), BStBl. II 2020, 344.

3 So noch im nunmehr überholten gleich lautenden Erlass betr. die Anwendung des § 6a GrEStG v. 19.6.2012, BStBl. I 2012, 662, Tz. 4.

4 § 6a S. 5 AO lässt hiervon Ausnahmen zu, wenn Verstöße gegen die Vor- und Nachbehaltensfristen durch den „Brexit“ verursacht werden.

5 BFH, 30.5.2017 – II R 62/14, BStBl. II 2017, 916; FG Düsseldorf, 7.5.2014 – 7 K 281/14 GE, EFG 2014, 1424; Lieber, in: Behrens/Wachter, GrEStG, 2. Aufl. 2021, § 6a, Rn. 43; Rottenmoser, SteuK 2014, 19.

6 Fleischer, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, § 5, Rn. 22; Behrens, DStR 2011, Beihefter Heft 12, S. 11; Behrens, DStR 2013, 2733; Schöneberger/Bultmann, in: Sagasser/Bula/Brünger, Umwandlungen, 5. Aufl. 2017, § 20, Rn. 231.

7 Gleich lautender Erlass betr. Anwendung des § 6a GrEStG v. 19.6.2012, BStBl. I 2012, 662, Tz. 4.

8 Gleich lautender Erlass betr. Anwendung des § 6a GrEStG v. 19.6.2012, BStBl. I 2012, 662, Tz. 4.

9 Gleich lautender Erlass betr. Anwendung des § 6a GrEStG v. 19.6.2012, BStBl. I 2012, 662, Tz. 4.

10 Gleich lautender Erlass betr. Anwendung des § 6a GrEStG v. 19.6.2012, BStBl. I 2012, 662, Tz. 4.

wurde in der Vergangenheit durch die Literatur als zu eng¹¹ kritisiert. Konzerninterne Gründungen dürften nicht anders zu behandeln sein als der Erwerb einer Vorratsgesellschaft.¹² Erst ab Erwerb der Vorratsgesellschaft werde deren leere Hülle ausgefüllt, sodass die Vorratsgesellschaft fiktiv erst in dem Zeitpunkt als gegründet anzusehen sei, in dem sie ernsthaft als ein Rechtsträger fungiere.¹³ Darüber hinaus sei auch bei Erwerb der Vorratsgesellschaft ein Missbrauch des § 6a S.1 GrEStG objektiv ausgeschlossen.¹⁴

Neu gegründete und als Vorratsgesellschaften erworbene Gesellschaften leiden für die Anwendbarkeit der Vorbehaltensfrist der Konzernklausel an der gleichen Schwäche – sie bestehen, in dieser wirtschaftlichen Ausrichtung, noch keine fünf Jahre. Beide Fallgruppen sind aus wirtschaftlicher Sicht vergleichbar, da der Erwerb einer Vorratsgesellschaft einer wirtschaftlichen Neugründung gleichsteht. Würde man beide unterschiedlich behandeln wollen, so müsste man diese Ungleichbehandlung im Lichte des Art. 3 Abs. 1 GG unter Verwendung der „Willkürformel“ durch einen sachlichen Grundes rechtfertigen.¹⁵ Zwar werden Vorratsgesellschaften von fremden Dritten gegründet und zunächst als leere Hülle belassen und erworben. Eine erstmalige Nutzung der Vorratsgesellschaften inklusive einer in der Regel erfolgenden Umbenennung, Satzungsneufassung und Aufnahme des vorgesehenen Geschäftsbetriebs steht in der rechtlichen Wirkung einer Neugründung von Gesellschaften innerhalb des Konzerns in keiner relevanten Weise nach. Insbesondere werden Gesellschaften häufig unter Zeitdruck benötigt, sodass eine konzerninterne Gründung ggf. zeitlich nicht mehr möglich ist. Es ist jedoch auf Grund der hiermit laufend verbundenen Administration und Kosten keine vergleichbare Lösung, konzerninterne Gesellschaften auf Vorrat zu halten.

V. Reduktion der Vorbehaltensfrist wegen faktischer Unmöglichkeit

Wird die Gesellschaft erst innerhalb der Vorbehaltensfrist gegründet bzw. erworben, ist die Erfüllung der vollständigen Vorbehaltensfrist faktisch nicht möglich, da die Gesellschaft noch keine fünf Jahre vor der Umstrukturierung bestanden hat. Hierzu vertreten Rechtsprechung und Literatur, dass § 6a S. 4 GrEStG um das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal der „Möglichkeit der Erfüllung der Haltefristen“ teleologisch zu ergänzen ist.¹⁶ Die Vorbehaltensfrist kann nur dann eingehalten werden, wenn die Gesellschaft im gesamten Vorhaltezeitraum bestanden hat. Ist dies nicht der Fall, sollte die Vorbehaltensfrist entsprechend auf den Zeitraum zwischen der Gründung/dem Erwerb der Gesellschaft und der Umstrukturierung reduziert werden. So führt das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal demnach zu einer Reduktion der Vorbehaltensfrist, wenn die Erfüllung derselben unmöglich ist. Die „jungen Gesellschaften“ wären ohne eine restriktive Auslegung der Vorbehaltensfrist von vorneherein aus dem Anwendungsbereich der Steuervergünstigung ausgenommen. Dies würde jedoch dem Sinn und Zweck des § 6a S. 1 GrEStG widersprechen¹⁷ und erkläre sich aus wirtschaftlicher und rechtlicher Sicht nicht.

VI. Abstandnahme vom „Verbundbegriff“ im neuen gleich lautenden Ländererlass

Die Finanzverwaltung hat von der teleologischen Reduktion der Fünf-Jahres-Frist bei „verbundgegründeten Gesellschaften“¹⁸ nunmehr Abstand genommen, indem sie in dem neu veröffentlichten

Gleich lautenden Ländererlass zu § 6a GrEStG an dem „Verbundbegriff“ nicht weiter festhält.¹⁹ In der alten Fassung des Ländererlasses aus 2012 war noch eine ausdrückliche Ausnahme von der Vorbehaltensfrist für sog. „verbundgeborene Gesellschaften“ vorhanden.²⁰ Danach sollte die Vorbehaltensfrist nicht für sogenannte „verbundgeborene Gesellschaften“ gelten und waren die Behaltenszeiten im Verbund zusammenzurechnen.²¹ Da diese Passagen in dem aktuellen gleich lautenden Ländererlass zu § 6a GrEStG vom 22.9.2020 nicht mehr vorhanden sind,²² wird die Finanzverwaltung nunmehr ggf. auch von einer teleologischen Reduktion bei Umstrukturierungen unter der Einbindung von zuvor konzernintern gegründeten Gesellschaften absehen, die noch keine fünf Jahre vor der Umstrukturierung gegründet wurden.

VII. Die dritte Fallgruppe der „umgehangenen“ Gesellschaft

Neben der Abkehr vom „Verbundbegriff“ könnte seitens der Finanzverwaltung ebenso der Zusammenrechnung von Behaltensfristen innerhalb des Konzerns eine Absage erteilt worden sein. Eine „umgehangene“ Gesellschaft könnte dementsprechend die Voraussetzungen der Vorbehaltensfrist nicht erfüllen. Sie wäre wie eine neu gegründete Gesellschaft zu behandeln, da die konkrete Vorbehaltensfrist von fünf Jahren nicht eingehalten werden könnte. Auch hier besteht kein Missbrauchsverdacht einer kurzfristigen Ausnutzung der Konzernklausel. Die Fallgruppe der „umgehangenen“ Gesellschaft deckt ebenso diejenigen Fälle ab, in denen trotz der aufgezeigten Nachteile konzernintern Vorratsgesellschaften gegründet werden, die erst bei Bedarf innerhalb des Konzerns umgegangen und mit wirtschaftlichem Charakter ausgestattet werden. Andererseits werden auch die Fälle erfasst, in denen die betroffene Gesellschaft vor ihrer Anteilsübertragung schon eine wirtschaftliche Tätigkeit im Konzern entfaltet hat und nunmehr eine Umnutzung stattfindet, infolgedessen die Gesellschaft im Konzern umgegangen wird. Ist sie vor wie nach der Anteilsübertragung der gleichen Konzernmutter als beherrschendem Unternehmen zuzurechnen, liegt kein Grund für eine etwaige Ungleichbehandlung vor. Darüber hinaus fordert der Wortlaut des § 6a S. 3 GrEStG nicht, dass eine mittelbare Beteiligung über dieselben Gesellschaften ununterbrochen gehalten werden muss. Der Wortlaut lässt ein „Umhängen“ der Gesellschaft innerhalb der Haltefristen zu.

11 *Schöneberger/Bultmann*, in: *Sagasser/Bula/Brünger*, Umwandlungen, 5. Aufl. 2017, § 20, Rn. 233; *Pahlke*, GrEStG, 7. Aufl. 2020, § 6a, Rn. 79; *Lieber*, in: *Behrens/Wachter*, GrEStG, 2. Aufl. 2021, § 6a, Rn. 39; *Viskorf*, in: *Boruttan*, GrEStG, 19. Aufl. 2019, § 6a, Rn. 118.

12 *Schöneberger/Bultmann*, in: *Sagasser/Bula/Brünger*, Umwandlungen, 5. Aufl. 2017, § 20, Rn. 231.

13 Zur wirtschaftlichen Neugründung auch BGH, 9.12.2002 – II ZB 12/02, BGHZ 153, 158, BB 2003, 324.

14 FG Düsseldorf, 7.5.2014 – 7 K 281/14; *Lieber*, in: *Behrens/Wachter*, GrEStG, 2. Aufl. 2021, § 6a, Rn. 39.

15 *Kischel*, in: *BeckOK*, GG, Art. 3, 45. Ed., Stand: 15.11.2020, Rn. 30.

16 Vgl. auch BFH, 30.5.2017 – II R 62/14; *Schöneberger/Bultmann*, in: *Sagasser/Bula/Brünger*, Umwandlungen, 5. Aufl. 2017, § 20, Rn. 230; zur Einschränkung bei Gründung einer Gesellschaft ebenfalls *Pahlke*, GrEStG, 7. Aufl. 2020, § 6a, Rn. 79.

17 *Schöneberger/Bultmann*, in: *Sagasser/Bula/Brünger*, Umwandlungen, 5. Aufl. 2017, § 20, Rn. 230.

18 So noch im nunmehr überholten Gleich lautender Erlass betr. Anwendung des § 6a GrEStG v. 19.6.2012, BStBl. I 2012, 662 und v. 9.10.2013, BStBl. I 2013, 1375.

19 Gleich lautender Erlass betr. Anwendung des § 6a GrEStG v. 22.9.2020, BStBl. I 2020, 960, Tz. 1. *Tiede*, StuB 2020, 858; *Wischott/Graessner*, NWB 2021, 26; ebenso Hinweis auf nachteilige Folgen der Abstandnahme vom „Verbundbegriff“.

20 Gleich lautender Erlass betr. Anwendung des § 6a GrEStG v. 19.6.2012, BStBl. I 2012, 662, Tz. 4.

21 Gleich lautender Erlass betr. Anwendung des § 6a GrEStG v. 19.6.2012; BStBl. I 2012, 662, Tz. 4.

22 Gleich lautender Erlass betr. Anwendung des § 6a GrEStG v. 22.9.2020, BStBl. I 2020, 960.

Die Finanzverwaltung scheint erfreulicher Weise ebenfalls davon auszugehen, dass für umgehangene Gesellschaften die Vorbehaltenszeiten im Konzern zusammenzurechnen sind.²³ So sei es unerheblich, dass in dem im gleich lautenden Erlass aufgeführten Beispiel die Beteiligung der herrschenden Gesellschaft von einer unmittelbaren zu einer mittelbaren abgeschwächt wurde. Die Vorbehaltensfrist wurde dennoch (unter Einbeziehung der Haltezeit vor dem Umhängen) als erfüllt angesehen. Mittelbare Beteiligungen seien hierfür ebenfalls ausreichend.²⁴

VIII. Restriktive Auslegung mangels Herauslösen von Grundstücken aus dem Konzern

Darüber hinaus spricht für eine restriktive Auslegung des § 6a S. 4 GrEStG, dass in den drei vorgenannten Umstrukturierungsfallgruppen keine Grundstücke aus dem Konzern herausgelöst werden.²⁵ Der Umstrukturierungsvorgang führt nicht dazu, dass sich die grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung des Grundstücks vom Konzernverbund auf Dritte verschiebt. Vielmehr verbleibt die Zurechnung vor und nach dem Vorgang in dem Konzernverbund mit derselben grunderwerbsteuerrechtlichen Konzernspitze als beherrschendes Unternehmen. Wenngleich der BFH § 6a GrEStG beteiligungs- und nicht grundstücksgezogen auszlegt, sodass es nicht darauf ankommen soll, ob die Grundstücke nach dem Übertragungsvorgang im Konzern verbleiben,²⁶ kann sich das Schicksal des Grundstücks dennoch im Rahmen der Auslegung des § 6a S. 4 GrEStG auf die Vorbehaltensfrist auswirken. Denn hierbei geht es nicht darum, die Vorbehaltensfrist zu verkürzen, weil die abhängige Gesellschaft zu einem bestimmten Zeitpunkt noch nicht über ein Grundstück verfügte. Es geht vielmehr darum, aufgrund der fehlenden Übertragung des Grundstücks auf einen grunderwerbsteuerrechtlichen Dritten im Rahmen der Umstrukturierung eine einschränkende Auslegung der Vorbehaltensfrist vorzunehmen.

Wenngleich die Finanzverwaltung nach dem neuen gleich lautenden Ländererlass zu § 6a GrEStG nicht mehr an dem „Verbundbegriff“ festhält²⁷, dürfte schon das Gesetz die vorangehend dargestellte Reduktion der Vorbehaltensfrist gebieten, wenn keine Grundstücke aus dem „Verbund“ bzw. Konzern herausgelöst werden. Hierbei kommt es auf einen nicht im Gesetz verankerten „Verbundbegriff“ der Finanzverwaltung nicht an. Der Begriff eines „grunderwerbsteuerlichen Verbunds“ ist in § 1 Abs. 4 GrEStG gesetzlich geregelt und kann bei Vorliegen der dort normierten Voraussetzungen Einfluss auf die Anwendbarkeit des § 6a GrEStG bzw. die Auslegung diesbezüglicher Vorbehaltensfristen haben.

Zutreffenderweise ist die Gesamtheit des herrschenden Unternehmens und der abhängigen Gesellschaften als grunderwerbsteuerlicher Organkreis zu bezeichnen, soweit die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 GrEStG (zusätzlich) vorliegen. Zwar sieht § 6a GrEStG eine eigene Definition der abhängigen Gesellschaft vor, die von den Anforderungen in § 1 Abs. 4 GrEStG abweicht. So gelten nach § 1 Abs. 4 GrEStG als abhängig entweder natürliche Personen, soweit sie einzeln oder zusammengeschlossen einem Unternehmen so eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers in Bezug auf die Anteile zu folgen verpflichtet sind; oder juristische Personen, die nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein Unternehmen eingegliedert sind.

§ 6a GrEStG fordert hingegen für das Vorliegen einer abhängigen Gesellschaft, dass das herrschende Unternehmen zu mindestens 95 % innerhalb der jeweils fünfjährigen Vor- und Nachbehaltensfrist an der abhängigen Gesellschaft beteiligt war bzw. ist. § 6a GrEStG greift demnach nur die Komponente der finanziellen Eingliederung auf, modifiziert diese der Höhe nach und ergänzt eine zeitlichen Komponente. Anforderungen an eine wirtschaftliche oder organisatorische Eingliederung bestehen hingegen nicht. Die erhöhten Anforderungen an die finanzielle Eingliederung überlagern hierbei die anderen Komponenten. § 6a GrEStG fordert damit eine „qualifizierte finanzielle Eingliederung“ und verzichtet stattdessen auf wirtschaftliche oder organisatorische Aspekte.

Wenngleich beide Normen im Vergleich zur anderen jeweils höhere oder zusätzliche Voraussetzungen aufweisen, gleichen sie sich dennoch in ihrer steuerrechtlichen Wirkung. Liegen die jeweiligen Voraussetzungen vor, so verbindet die Gesellschaften eine irgendwie geartete „grunderwerbsteuerrechtliche Zusammengehörigkeit“.

Erfüllt der vorgenannte grunderwerbsteuerrechtliche Verbund die Voraussetzungen beider Normen, liegt ein „qualifizierter grunderwerbsteuerrechtlicher Organkreis“ vor. Für diesen sollte bei der Auslegung des § 6a GrEStG ein extensiverer Maßstab angelegt und die Vorbehaltensfrist des § 6a S. 4 GrEStG als Ausschlussregelung restriktiv ausgelegt werden. Dem Rechtsinstitut der Organschaft kommt zwar nach Ansicht der Finanzverwaltung im Grunderwerbsteuerrecht keine besondere eigenständige Bedeutung zu.²⁸ So bilden die Unternehmen eines Organkreises weiterhin grunderwerbsteuerrechtlich selbständige Rechtsträger,²⁹ sodass Grundstücksübertragungen zwischen Unternehmen des Organkreises grundsätzlich außerhalb des Anwendungsbereichs des § 6a GrEStG uneingeschränkt der Grunderwerbsteuer unterliegen.³⁰

Für die Beurteilung, ob ein grunderwerbsteuerbarer Vorgang nach § 1 Abs. 3 GrEStG vorliegt, wird der Organkreis aber als „eine Hand“ angesehen, ohne als Einheit selbst grunderwerbsteuerlicher Rechtsträger zu sein.³¹ Die Qualifikation als Einheit wirkt demnach bei der Beurteilung, ob einer grunderwerbsteuerbarer Vorgang vorliegt, zu Lasten des Organkreises. So sollte auf der Kehrseite auch eine Wirkung zu Gunsten des Organkreises bei der Beurteilung der Steuerbegünstigung des § 6a GrEStG angenommen können. Diese Wirkung zu Gunsten des qualifizierten Organkreises impliziert eine teleologische Reduktion der Vorbehaltensfrist.

IX. Zusammenfassung und Ausblick

Die neue Rechtsprechung des BFH und der neue gleich lautende Ländererlass der Finanzverwaltung zur Anwendung des § 6a GrEStG be-

23 Gleich lautender Erlass betr. Anwendung des § 6a GrEStG v. 22.9.2020, BStBl. I 2020, 960, Tz. 3.1.

24 Gleich lautender Erlass betr. Anwendung des § 6a GrEStG v. 22.9.2020, BStBl. I 2020, 960, Tz. 3.2.2.1.

25 Pahlke, GrEStG, 7. Aufl. 2020, § 6a, Rn. 74.

26 BFH, 22.8.2019 – II R 17/19 (II R 58/14), BStBl. II 2020, 348, BB 2020, 2855 m. BB-Komm. Behrens.

27 Gleich lautender Erlass betr. Anwendung des § 6a GrEStG v. 22.9.2020, BStBl. I 2020, 960, Tz. 1.

28 Gleich lautende Erlasse betr. Anwendung des § 1 Abs. 3 i.V.m. Abs. 4 GrEStG auf Organschaftsfälle v. 19.9.2018, BStBl. I 2018, 1056.

29 Gleich lautende Erlasse betr. Anwendung des § 1 Abs. 3 i.V.m. Abs. 4 GrEStG auf Organschaftsfälle v. 19.9.2018, BStBl. I 2018, 1056.

30 Gleich lautende Erlasse betr. Anwendung des § 1 Abs. 3 i.V.m. Abs. 4 GrEStG auf Organschaftsfälle v. 19.9.2018, BStBl. I 2018, 1056.

31 Gleich lautende Erlasse betr. Anwendung des § 1 Abs. 3 i.V.m. Abs. 4 GrEStG auf Organschaftsfälle v. 19.9.2018, BStBl. I 2018, 1056.

schäftigen sich nur mit der der faktischen Unmöglichkeit der Einhaltung der Vorbehaltensfrist, wenn die Vorbehaltensfrist durch den Umstrukturierungsvorgang selbst nicht eingehalten werden kann. Fallgruppen außerhalb der Störung der Vorbehaltensfrist durch die Umstrukturierung selbst werden hingegen nicht beleuchtet. Wengleich sich die Finanzverwaltung von dem Verbundbegriff für Zwecke des § 6a GrEStG verabschiedet hat, sodass sie nunmehr auch in Fällen des Erwerbs konzerngeborener Gesellschaften innerhalb der Vorbehaltensfrist nicht mehr von einer zulässigen Verkürzung derselben auszugehen scheint, sollte auch in anderen Fallgruppen eine teleologische Reduktion der Vorbehaltensfrist in Betracht gezogen werden. Solche Fallgruppen einer konkret restriktiven Auslegung der Vorbehaltensfrist bilden Erwerbe extern oder konzernintern gegründeter Vorratsgesellschaften ebenso wie das konzerninterne Umhängen einer Gesellschaft. In diesen Fallgruppen ist die Einhaltung der Vorbehaltensfrist faktisch unmöglich, weil die Gesellschaften in dieser Struktur und Funktion noch keine fünf Jahre existieren. Wie der BFH in den „August-Urteilen“ erkannte, ist in Fällen der Unmöglichkeit der Einhaltung der Vorbehaltensfrist durch den begünstigten Umwandlungs-

vorgang eine Reduktion derselben geboten.³² Dies sollte über die Urteilsfälle hinaus auch für die hiesig dargestellten Fallgruppen gelten und wird zukünftig auf Grund der steigenden Praxisrelevanz des § 6a GrEStG nach Zuerkennung der Unionsrechtskonformität vermehrt in den gestalterischen Vordergrund treten.

Elisabeth Märker ist seit dem Jahr 2017 als Rechtsanwältin im Steuerrecht bei der Kanzlei POELLATH in Berlin mit dem Schwerpunkt Immobilientransaktionsberatung tätig und promoviert auf dem Gebiet der steuerrechtlichen Haftung an der Universität Potsdam.



³² BFH, 21.8.2019 – II R 15/19 (II R 50/13), BStBl. II 2020, 329, BB 2020, 405 Ls; BFH, 21.8.2019 – II R 16/19 (II R 36/14), BStBl. II 2020, 333; BFH, 22.8.2019 – II R 17/19 (II R 58/14), BStBl. II 2020, 348, BB 2020, 2855 m. BB-Komm. Behrens; BFH, 2.8.2019 – II R 18/19 (II R 62/14), BStBl. II 2020, 352, BB 2020, 1508 m. BB-Komm. Wösthoff; BFH, 21.8.2019 – II R 19/19 (II R 63/14), BStBl. II 2020, 337; BFH, 21.8.2019 – II R 20/19 (II R 53/15), BStBl. II 2020, 341; BFH, 21.8.2019 – II R 21/19 (II R 56/15), BStBl. II 2020, 344.

BFH: EuGH-Vorlage zum Vorsteuerabzug einer geschäftsleitenden Holding

BFH, EuGH-Vorlage vom 23.9.2020 – XI R 22/18
ECLI:DE:BFH:2020:VE.230920.XIR22.18.0

Volltext der EuGH-Vorlage: [BB-ONLINE BBL2021-406-4](#)
unter [www.betriebs-berater.de](#)

AMTLICHE LEITSÄTZE

1. Sind unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens Art. 168 Buchst. a in Verbindung mit Art. 167 der Richtlinie 2006/112/EG dahin gehend auszulegen, dass einer geschäftsleitenden Holding, die steuerpflichtige Ausgangsumsätze an Tochtergesellschaften ausführt, das Recht auf Vorsteuerabzug auch für Leistungen, die sie von Dritten bezieht und gegen die Gewährung einer Beteiligung am allgemeinen Gewinn in die Tochtergesellschaften einlegt, zusteht, obwohl die bezogenen Eingangsleistungen nicht in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit den eigenen Umsätzen der Holding, sondern mit den (weitgehend) steuerfreien Tätigkeiten der Tochtergesellschaften stehen, die bezogenen Eingangsleistungen in den Preis der (an die Tochtergesellschaften erbrachten) steuerpflichtigen Umsätze keinen Eingang finden und nicht zu den allgemeinen Kostenelementen der eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit der Holding gehören?

2. Falls die Frage 1 bejaht wird: Stellt es einen Rechtsmissbrauch im Sinne der Rechtsprechung des EuGH dar, wenn eine geschäftsleitende Holding derart in den Leistungsbezug von Tochtergesellschaften „zwischengeschaltet“ wird, dass sie die Leistungen, für die den Tochtergesellschaften bei unmittelbarem Leistungsbezug kein Recht auf Vorsteuerabzug zustünde, selbst bezieht, in die Tochtergesellschaften gegen Beteiligung an deren Gewinn einlegt und anschließend unter Berufung auf ihre Stellung als geschäftsleitende Holding den vollen Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen geltend macht, oder kann diese Zwischenschaltung durch außersteuerrechtliche Gründe gerechtfertigt werden, obwohl der volle Vorsteuerabzug an sich systemwidrig

ist und zu einem Wettbewerbsvorteil von Holding-Konstruktionen gegenüber einstufigen Unternehmen führen würde?

EGRL 112/2006 Art. 9, Art. 167, Art. 168 Buchst. a; UStG § 2, § 15 Abs. 1 Nr. 1; AO § 42; AEUV Art. 267 Abs. 3

SACHVERHALT

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), deren Tätigkeit der Ankauf, die Verwaltung und die Verwertung von eigenem Grundbesitz sowie die Projektierung, Sanierung und Erstellung von Bauvorhaben aller Art ist. Gesellschafter waren im Jahr 2013 (Streitjahr) zu je 50% A – zugleich alleiniger Geschäftsführer – und B.

Die Klägerin war als Kommanditistin an den Unternehmen X-KG und Y-KG beteiligt. Beide Gesellschaften errichteten bestimmte Bauobjekte und veräußerten die einzelnen Wohneinheiten überwiegend umsatzsteuerfrei.

Die X-KG wurde 2006 in der Rechtsform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) gegründet. Seit dem 31.10.2012 bestand sie in der Form einer GmbH & Co. OHG mit der Klägerin und der Z-KG als Gesellschafter zu je 50%. Mit Vertrag vom 31.01.2013 veräußerte die Z-KG nominell 44% ihrer Beteiligung an die Klägerin. Außerdem wurde die Q Verwaltungs-GmbH als weitere Gesellschafterin aufgenommen. Mit gleichem Vertrag wechselte die X-KG ihre Rechtsform in eine GmbH & Co. KG mit der Q Verwaltungs-GmbH als Komplementärin und der Klägerin (nunmehr 94% Anteile) und der Z-KG (nunmehr 6% Anteile) als Kommanditisten. Die Einlage der Klägerin beträgt nach dem Gesellschaftsvertrag 940 €, die der Z-KG 60 €. Die Q Verwaltungs-GmbH hatte keine Einlage zu erbringen und hält keinen Kapitalanteil; sie ist nicht am Gewinn und Verlust beteiligt und besitzt keine Stimmrechte. Geschäftsführer der Q Verwaltungs-GmbH sind B und C. An der Z-KG sind weder A noch B oder ihnen nahestehende Personen, sondern Fremdinvestoren beteiligt.