

GRUNDERWERBSTEUER – AKTUELLE HERAUSFORDERUNGEN FÜR DIE TRANSAKTIONSPRAXIS

Frank Wischott / Hans-Chr. Graessner, KPMG Wpg AG
Hamburg, 14. November 2019



FORUM

Transaktionen im Steuerrecht e.V.

AGENDA

Agenda

- Aktueller Stand zur Reform der Besteuerung der sog. Share Deals
- § 1 Abs. 2a GrEStG – Neue Zweifelsfragen
- Konzernklausel – Wie geht es weiter mit § 6a GrEStG?

AKTUELLER STAND ZUR REFORM DER BESTEUERUNG DER SOG. SHARE DEALS

AKTUELLER STAND ZUR REFORM DER BESTEUERUNG DER SOG. SHARE DEALS

Historie der Reformdiskussion



AKTUELLER STAND ZUR REFORM DER BESTEUERUNG DER SOG. SHARE DEALS

Wesentliche Eckpunkte



AKTUELLER STAND ZUR REFORM DER BESTEUERUNG DER SOG. SHARE DEALS

Weitere Einzelmaßnahmen

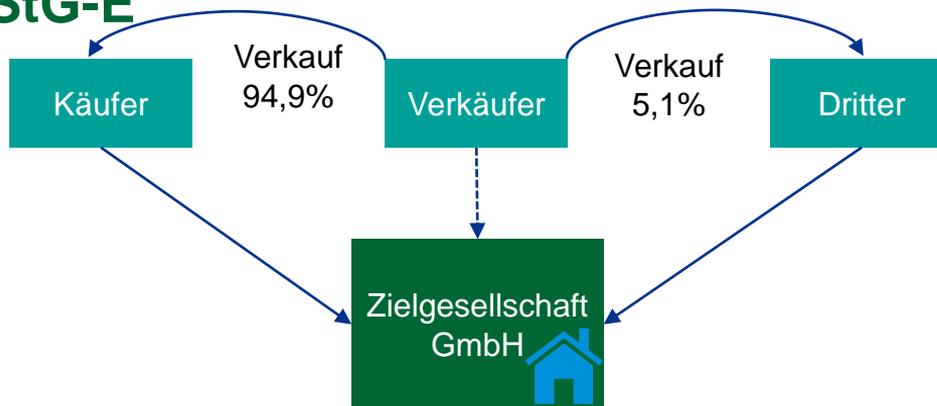
- Anwendung einer Ersatzbemessungsgrundlage bei (verbilligten) Verkäufen von Grundstücken im Rückwirkungszeitraum bei Umwandlungsfällen, vgl. § 8 Abs. 2 Nr. 4 GrEStG-E
- Verlängerung der Fristen in §§ 5 und 6 GrEStG von fünf auf zehn bzw. fünfzehn Jahre, vgl. §§ 5 Abs. 3, 6 Abs. 3, Abs. 4 GrEStG-E
- Keine Begrenzung der Höhe des Verspätungszuschlags (0,25% je Monat) nach § 152 AO (hier: höchstens 25.000 EUR bzgl. der Anzeigepflicht), vgl. § 19 Abs. 6 GrEStG-E

Nicht enthalten:

- Verzinsung der Grunderwerbsteuer
- Sonderregelungen für Stiftungen
- Berücksichtigung von Stimmrechtsvereinbarungen

AKTUELLER STAND ZUR REFORM DER BESTEUERUNG DER SOG. SHARE DEALS

§ 1 Abs. 2b GrEStG-E



Bisher

Keine Anteilsvereinigung nach
§ 1 Absatz 3 oder Absatz 3a GrEStG
→ Nicht steuerbar

Zukünftig

Wechsel von 100% der Gesellschafter
innerhalb von zehn Jahren
→ Steuerbar nach § 1 Absatz 2b GrEStG-E

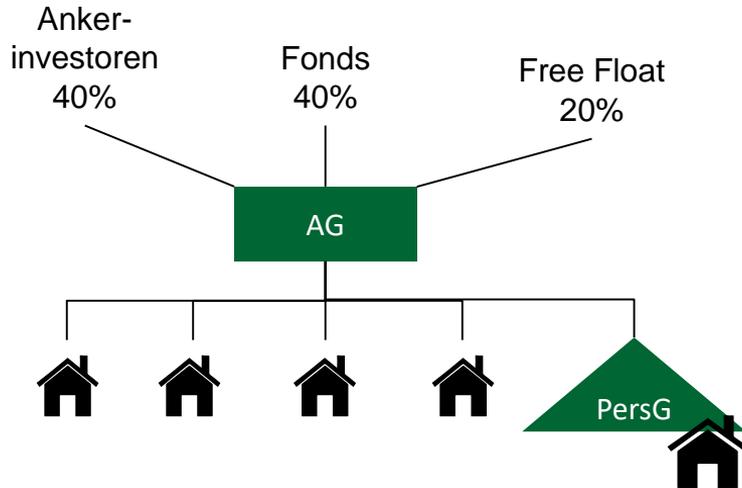
AKTUELLER STAND ZUR REFORM DER BESTEUERUNG DER SOG. SHARE DEALS

Stellungnahme Bundesrat vom 20.09.2019 (BR DrS 355/19)

- Keine rückwirkende Anwendung § 1 Abs. 2b GrEStG-E (keine Berücksichtigung von Anteilsübertragungen vor dem 1.1.2020)
- Einführung einer Börsenklausel für § 1 Abs. 2a und § 1 Abs. 2b GrEStG-E
- Korrektur der sog. „Ewigkeitsklausel“ in § 1 Abs. 2a S. 4 GrEStG
 - Gegenäußerung Bundesregierung (25.09.2019): „Zustimmung“ zu diesen Anpassungen

AKTUELLER STAND ZUR REFORM DER BESTEUERUNG DER SOG. SHARE DEALS

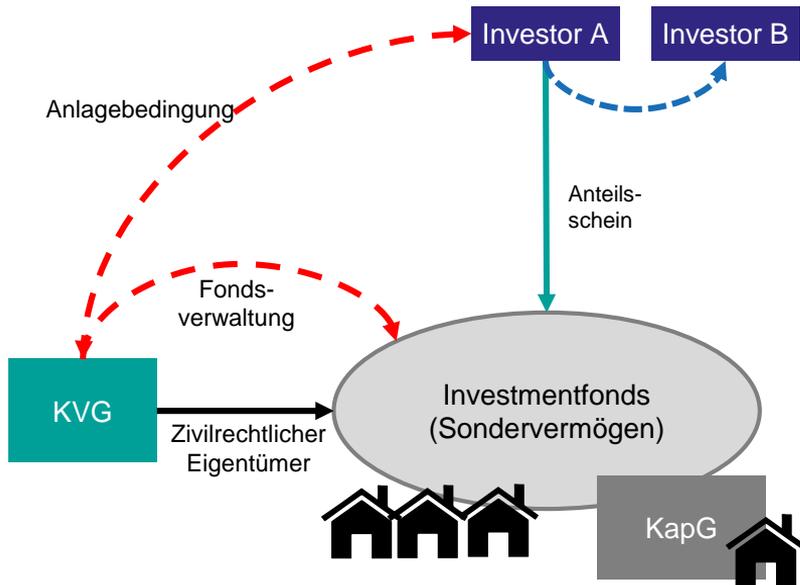
Börsenklausel laut Empfehlung des Bundesrates (BR-DRS 355/19 vom 20.9.2019 Ziffer 4)



- Ausnahmeregelung für Gesellschaften, bei denen die **Anteile, die den überwiegenden Teil des Kapitals der Gesellschaft repräsentieren**, zum Handel an einer Börse zugelassen sind.
- Soll auch für § 1 Abs. 2a GrEStG gelten (Beteiligung einer börsennotierten Kapitalgesellschaft an einer Immo-PersG)
- Relevanz der Einschränkung bei der Börsenklausel („Anteile sind zum Handel zugelassen, die den überwiegenden Teil des Kapitals ausmachen“)?

AKTUELLER STAND ZUR REFORM DER BESTEUERUNG DER SOG. SHARE DEALS

„Unit – Deal“



- „Unit Deal“ = Übertragung der Anteilsscheine zwischen Investoren für grunderwerbsteuerliche Zwecke irrelevant
- Hintergrund:
 - Ausgestaltung des Investmentfonds nach „sog. Treuhandlösung“, d.h. die KVG ist zivilrechtlicher Eigentümer des Sondervermögens
 - Ausschließliche Zurechnung des Sondervermögens zur KVG nach BFH (Urt. v. 29.09.2004, II R 14/02); keine abweichende Zurechnung, da KVG alleine berechtigt ist, über Sondervermögen im eigenen Namen zu verfügen und alle Rechte aus ihm auszuüben
- Beachte: GrESt bei Wechsel auf Seiten der KVG, z.B. KVG-Töchter börsennotierter Gesellschaften

REFORM DER BESTEUERUNG DER SOG. SHARE DEALS

Pressemitteilung Regierungskoalitionen vom 24.10.2019 - Verschiebung der Reform!

- Gesetz tritt nicht zum 1.1.2020 in Kraft
 - Hintergrund: Viele ungeklärte Aspekte und Anregungen im Rahmen der Anhörung am 14.10.2019
 - Am Ziel einer Reform zur Bekämpfung des vermeintlichen Missbrauchs wird festgehalten (Fortführung der Diskussion „auf Grundlage des von der Bundesregierung vorgelegten Gesetzesentwurfs“)
-
- Verschiebung der Reform ist zu begrüßen!
 - Weitere Versachlichung der Debatte erforderlich (Was ist der „Missbrauch“?)

REFORM DER BESTEUERUNG DER SOG. SHARE DEALS

Was kommt nach der Verschiebung?

- Inhaltlich
 - Gesetzesentwurf der Bundesregierung (mit Anpassungen) vs. grundlegend neuer Reformansatz
 - Weitere Verschärfung z.B. auf 75%?
 - Pro-rata Besteuerung von Anteilsübertragungen?
 - Niederländisches Modell bei „reinen“ Immobiliengesellschaften?
 - Einführung einer Anteilsverkehrsteuer **neben** der traditionellen GrESt?
- Zeitlich
 - Abschluss im ersten Halbjahr 2020
 - Risiko einer rückwirkender Anwendung auf den 1.1.2020?

REFORM DER BESTEUERUNG DER SOG. SHARE DEALS

Handlungsbedarf 2019?

- Aufstocken der Beteiligung des Minderheitsgesellschafters an einer grundbesitzenden KapG auf 10,1%?
- Signing und Closing von Erwerbsstrukturen (89,9% / 10,1%)?
- Vorziehen von Umstrukturierungen?
 - Beteiligungskettenverkürzung (z.B. Verschmelzung des unmittelbaren Gesellschafters einer grundbesitzenden KapG auf Muttergesellschaft), ggf. aber auch Konzernklausel
 - Zwischenschaltung einer neuer Holdinggesellschaft (< 95%)
 - „hybrider“ Formwechsel (PersG in KapG)

§ 1 ABS. 2a GRESTG – NEUE ZWEIFELSFragen

§ 1 Abs. 2a GRESTG: NEUE ZWEIFELSFragen

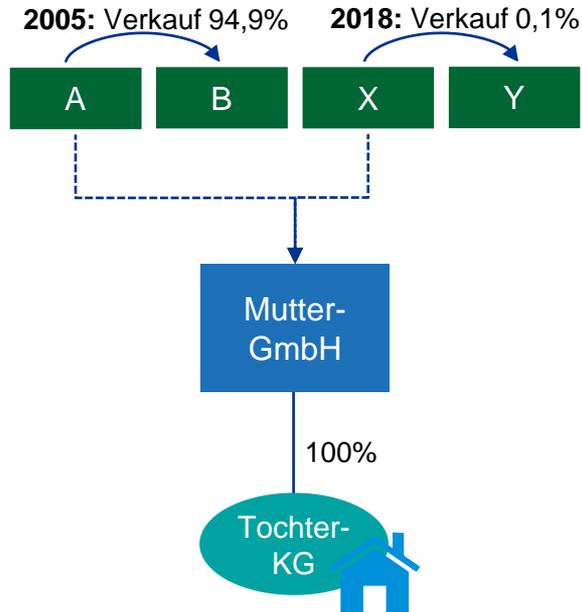
Koordinierte Ländererlasse vom 12.11.2018 (BStBl. I 2018, 1314)

- Fünf-Jahres-Zeitraum auf mittelbarer Ebene
- Beteiligungskettenverkürzung
- Mittelbarer Gesellschafterwechsel aufgrund wirtschaftlicher Betrachtungsweise

FÜNF JAHRESZEITRAUM AUF MITTELBARER EBENE

§ 1 Abs. 2a GrEStG: NEUE ZWEIFELSFragen

Fünf-Jahres-Zeitraum

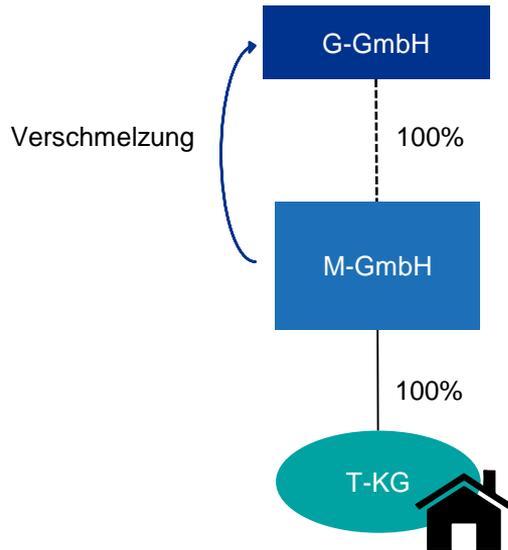


- FinVerw: Isolierte Betrachtung des Wortlauts von § 1 Abs. 2a S. 4 GrEStG möglich (sog. „Ewigkeitsklausel“)
- Gesellschafterwechsel bei an Personengesellschaften beteiligten Kapitalgesellschaften → „Der Fünf-Jahres-Zeitraum gilt nicht. Es gibt keine zeitliche Begrenzung.“ (Tz. 5.2.3.1)
- Fünf-Jahres-Zeitraum weiterhin anwendbar bei vor dem 6.11.2015 erfolgten Anteilsübergängen; Weiteranwendung des BFH-Urteils v. 24.4.2013 - II R 17/10
- Keine Anwendung auf Vorgänge vor dem 1.1.2000 (BFH v. 30.4.2003 – II R 79/00)
- Bundesrat: Bei an Personengesellschaften beteiligten Kapitalgesellschaften sind Gesellschafterwechsel innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums und nicht unbefristet zu berücksichtigen (BR-DRS 355/19 vom 20.9.2019 Ziffer 5)

BETEILIGUNGSKETTENVERKÜRZUNG

§ 1 Abs. 2a GrEStG: NEUE ZWEIFELSFragen

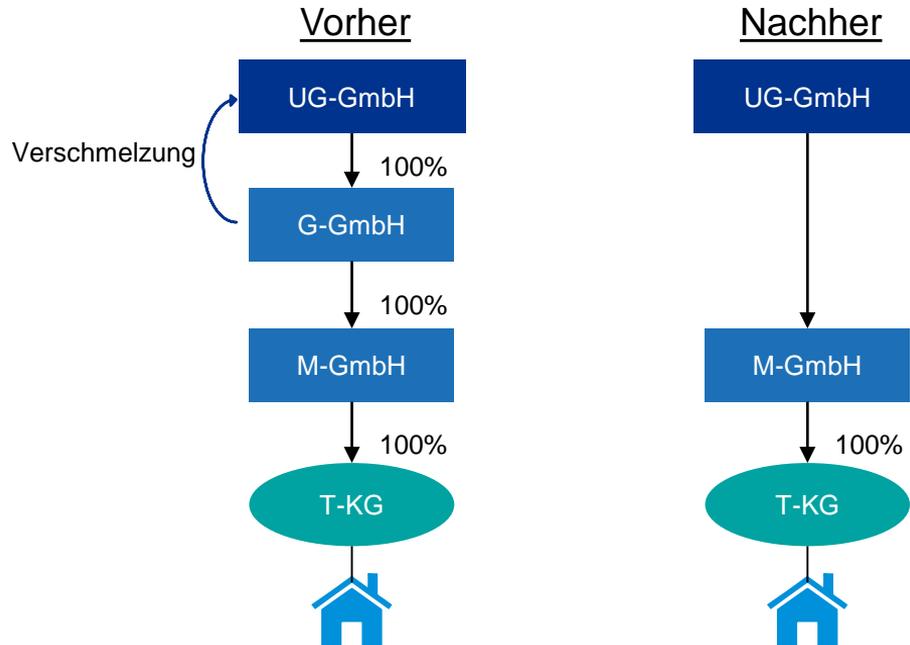
Beteiligungskettenverkürzung



- Unmittelbarer Gesellschafterwechsel = Tatbestand des § 1 Absatz 2a GrEStG (u.a. Tz. 5.2.2)
- Mittelbare Beteiligungen (Tz. 5.2.3.1 / 5.3.6)
 - Beteiligungskettenverkürzungen nur oberhalb der unmittelbar an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligten Kapitalgesellschaften unschädlich
 - Austausch der Kommanditistin M-GmbH durch G-GmbH bleibt schädlich (unmittelbare Beteiligung)
- Verfahren anhängig: BFH II R 18/17
- Anwendung § 6a GrEStG?
- Gleiche Sichtweise bei Einführung des § 1 Absatz 2b GrEStG-E?

§ 1 Abs. 2a GrEStG: NEUE ZWEIFELSFragen

Beteiligungskettenverkürzung



- § 1 Abs. 2a GrEStG (-), weil die unmittelbare Ebene der KG nicht berührt ist
- Aber Einschränkung durch Erlasse: „Auf jeder Stufe Verbindung über eine Beteiligung von 95% erforderlich“, vgl. Tz. 5.2.3.1

§ 1 Abs. 2a GrEStG: NEUE ZWEIFELSFragen

Beteiligungskettenverkürzung

Erlasse vom 12.11.2018, Tz. 5.2.3.1

Die Eigenschaft als Altgesellschafterin der unmittelbar oder mittelbar beteiligten Kapitalgesellschaft bleibt erhalten,

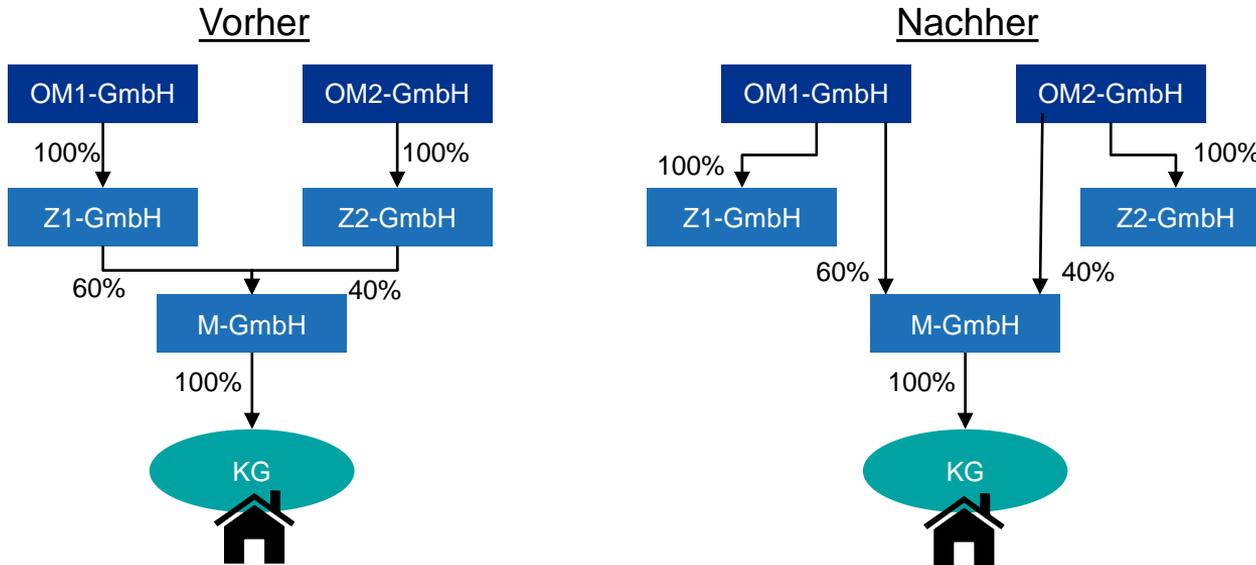
- wenn sich lediglich die Kette der an ihr beteiligten Kapitalgesellschaften verkürzt. Eine solche Beteiligungskette liegt vor, soweit Kapitalgesellschaften auf jeder Stufe über eine Beteiligung von mindestens 95% miteinander verbunden sind. Das Gleiche gilt bei Beteiligungsketten, in denen sowohl Kapital- als auch Personengesellschaften beteiligt sind. Bei Personengesellschaften in der Kette ist zu beachten, dass die 95%-ige Beteiligung auf jeder Stufe bei der Durchrechnung noch vorhanden ist. Bei der Verkürzung der Kette muss die der grundbesitzenden Personengesellschaft am nächsten stehende Kapitalgesellschaft erhalten bleiben (vgl. Beispiel 5.3.6).

Vorgänger-Erlasse vom 18.02.2014, Tz. 2.1. („Altgesellschafter“) am Ende:

Die Altgesellschaftereigenschaft bleibt erhalten bei einer Kapitalgesellschaft, wenn sich lediglich die Kette der an ihr beteiligten Kapitalgesellschaften verkürzt

§ 1 Abs. 2a GrEStG: NEUE ZWEIFELSFragen

Beteiligungskettenverkürzung



- § 1 Abs. 2a GrEStG?
- Unmittelbare Ebene der KG nicht berührt
- Aber Einschränkung durch Erlass:
„Auf jeder Stufe Verbindung über eine Beteiligung von 95% erforderlich“, vgl. Tz. 5.2.3.1
- Hier keine Verbindung „auf jeder Stufe“ über eine Beteiligung von mindestens 95%

MITTELBARER GESELLSCHAFTERWECHSEL AUFGRUND WIRTSCHAFTLICHER BETRACHTUNGSWEISE

§ 1 Abs. 2a GrEStG: NEUE ZWEIFELSFragen

Mittelbare Gesellschafterwechsel aufgrund wirtschaftlicher Betrachtungsweise

- Rückgriff auf die Grundsätze des § 39 Absatz 2 Nr. 1 AO (Tz. 5.1.2. unter Verweis auf BFH vom 9.7.2014 – II R 49/12 und vom 25.11.2015 – II R 18/14)
- Hierdurch entsprechende Anwendung der Grundsätze des § 1 Absatz 2 GrEStG gegeben (Tz. 5.1.2.)
 - Wirtschaftliche Verwertungsbefugnis: Einem anderen als dem Gesellschafter wird durch schuldrechtliche Vereinbarungen eine Wertteilhabe an den Gesellschaftsgrundstücken vermittelt
 - Abzustellen auf das Gesamtbild der Verhältnisse

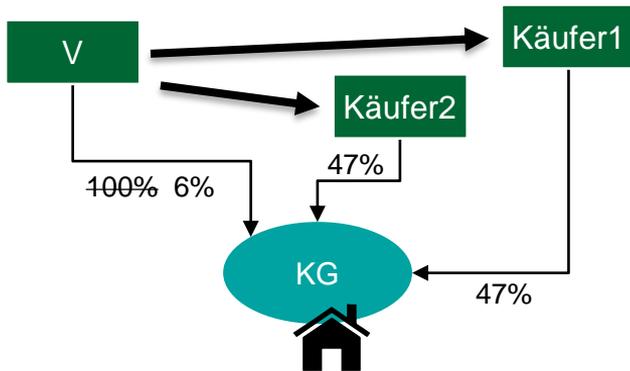
§ 1 Abs. 2a GrEStG: NEUE ZWEIFELSFragen

Mittelbare Gesellschafterwechsel aufgrund wirtschaftlicher Betrachtungsweise

- Wirtschaftliche Zurechnungsentscheidung
 - Zu erfüllende Kriterien
 - Rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position, die dem wirtschaftlich Beteiligten gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann (z.B. Herausgabeanspruch aufgrund einer Kaufoption oder eines Treuhandverhältnisses)
 - Übergang / Ausübbarkeit der mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte (z.B. Innehaben des Gewinnstammrechts, Befugnis zur Ausübung der Stimmrechte, Widerspruchs- und Kontrollrechte)
 - Übergang des Risikos und der Chance von Wertminderung/-steigerung (z.B. Beteiligung am Gesellschaftsvermögen, Auseinandersetzungsguthaben, Liquidationserlös)

§ 1 Abs. 2a GrEStG: NEUE ZWEIFELSFragen

Mittelbare Gesellschafterwechsel aufgrund wirtschaftlicher Betrachtungsweise – BFH v. 30.8.2017 (II R 39/15) sog. Vollmachtsurteil



- Erteilung einer umfassenden, unwiderruflichen und unbefristeten Vollmachten durch V an Käufer 1 und 2 zur Wahrnehmung der Rechte aus der zurückbehaltenen Beteiligung in Höhe von 6%
 - Befugnis an Käufer 1 und 2, einzeln und unwiderruflich die Gesellschafterrechte bei der Klägerin auszuüben, insb. das Stimmrecht in Gesellschafterversammlungen wahrzunehmen, die KG bei satzungsändernden Gesellschafterbeschlüssen zu vertreten und in deren Namen auf Gewinnverteilungsansprüche zu verzichten
 - Berechtigung der Bevollmächtigten, den von V gehaltenen Kommanditanteil zu veräußern, abzutreten, die Bedingungen der Veräußerung oder Abtretung festzulegen und ggfs. auf eine Gegenleistung völlig zu verzichten

§ 1 Abs. 2a GrEStG: NEUE ZWEIFELSFragen

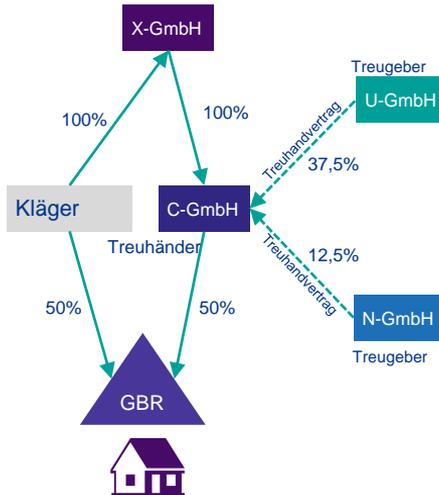
Mittelbare Gesellschafterwechsel aufgrund wirtschaftlicher Betrachtungsweise – BFH v. 30.8.2017 (II R 39/15) sog. Vollmachtsurteil

- FG Baden-Württemberg, Urt. v. 20.01.2015: § 1 Abs. 2a GrEStG: (+), bei wirtschaftlicher Betrachtung führt die umfassende Vollmacht zu mittelbarem Gesellschafterwechsel am Anteil des V
- BFH, Urt. v. 30.08.2017, § 1 Abs. 2a GrEStG (-), „*bloße Einräumung der Vollmacht unschädlich*“ (keine gesicherte Rechtsposition des Bevollmächtigten, da Vollmacht grds. allein das Außenverhältnis gegenüber Dritten betrifft)
- Bedeutung des Urteils für die Praxis?
 - Durchgangsstadium unbeachtlich, wenn Vollmacht lediglich der Verfahrensvereinfachung dient
 - ME kein Gestaltungspotenzial aus dem Urteil ableitbar, da Urteil keine Feststellungen zum Innenverhältnis zwischen V und den Käufern trifft

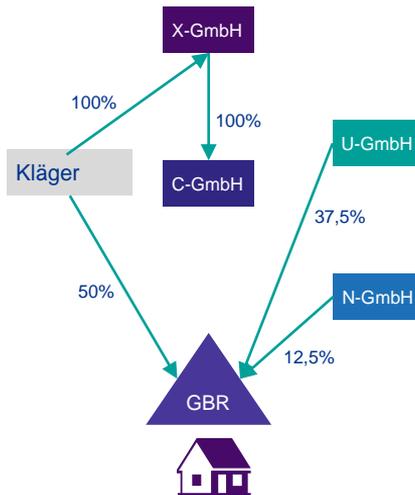
§ 1 Abs. 2a GrEStG: NEUE ZWEIFELSFragen

Exkurs: Mittelbare Gesellschafterwechsel aufgrund wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch bei § 1 Abs. 3 GrEStG

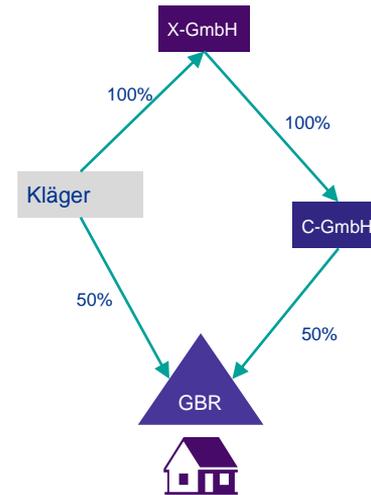
20.11.2003: Ausgangssituation



2004: Beendigung des Treuhandvertrags



27.02.2005: Anteilsverkauf an C-GmbH



Auffassung der FinVw:

In 2005 erstmals § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG (+) und zu 50% befreit nach § 6 Abs. 2 GrEStG

Auffassung des Klägers

In 2005 Rückerwerb gemäß § 16 Abs. 2 GrEStG, da er bereits in 2004 unmittelbar / mittelbar zu 100% an GbR beteiligt war

FG Köln / BFH

Auch bei § 1 Abs. 3 GrEStG gilt die wirtschaftliche Betrachtungsweise auf mittelbarer Ebene (Rückgriff auf § 39 AO). Aufgrund des Treuhandverhältnisses keine Zuordnung beim zivilrechtlichen Anteilseigner möglich (Vorrang des wirtschaftlichen Eigentümers)

Zivilrechtlicher Eigentümer versus wirtschaftlicher Eigentümer

KONZERNKLAUSEL – WIE GEHT ES WEITER ?

KONZERNKLAUSEL – WIE GEHT ES WEITER ?

Übersicht zu den Verfahren vor dem BFH

	Aktenzeichen	Sachverhalt	Auslegungsfragen
1	II R 15/19 (zuvor: II R 50/13)	Verschmelzung auf herrschendes Untern. (Einzelhandelskauffrau)	<ul style="list-style-type: none">• Erforderlichkeit eines Konzernverbunds• Begriff des herrschenden Untern.
2	II R 16/19 (zuvor: II R 36/14)	Ausgliederung zur Neugründung aus herrschenden Unternehmen	<ul style="list-style-type: none">• Erforderlichkeit eines Konzernverbunds• 5-jährige Vorbehaltensfrist
3	II R 17/19 (zuvor: II R 58/14)	Verschmelzung zur Aufnahme zwischen Schwestergesellschaften	<ul style="list-style-type: none">• 5-jährige Vor- und Nachbehaltensfrist
4	II R 18/19 (zuvor: II R 62/14)	Verschmelzung auf herrschendes Unternehmen	<ul style="list-style-type: none">• Erforderlichkeit eines Konzernverbunds• 5-jährige Nachbehaltensfrist
5	II R 19/19 (zuvor II R 63/14)	Verschmelzung zur Aufnahme zwischen zwei Schwestergesell. mit Stiftung als herrschendes Untern.	<ul style="list-style-type: none">• Begriff des herrschenden Unternehmens• 5-jährige Nachbehaltensfrist
6	II R 20/19 (zuvor: II R 53/15)	Verschmelzung auf das herrschende Unternehmen	<ul style="list-style-type: none">• Erforderlichkeit eines Konzernverbunds• 5-jährige Nachbehaltensfrist
7	II R 21/19 (zuvor: II R 56/15)	Abspaltung einer Immo-KapG auf Neugründung	<ul style="list-style-type: none">• Erforderlichkeit eines Konzernverbunds• 5-jährige Vorbehaltensfrist

KONZERNKLAUSEL – WIE GEHT ES WEITER ?

Wesentliche Grundaussagen des BFH in den mündlichen Verhandlungen vom 21.8./22.8.2019

1. Begriff des herrschendes Unternehmen

- Für die Anknüpfung an § 2 UStG zur Auslegung des Begriffs des herrschenden Unternehmens fehlt es an einem ausdrücklichen Verweis in § 6a GrEStG; ein Rückgriff auf § 1 Abs. 4 Nr. 2b GrEStG a.F. ist daher nicht zulässig, der an den Wortlaut des § 2 UStG anknüpfte (so FinVw); auch systematisch ist eine Bezugnahme auf § 1 Abs. 4 GrEStG ausgeschlossen, weil die Vorschrift im Kontext der steuerbegründenden Vorschriften steht und es sich bei § 6a GrEStG dagegen um eine Steuerbefreiungsnorm handelt
- Daher ist eine Auslegung anhand des Normzwecks erforderlich, der in der Gewährung einer Steuervergünstigung zu sehen ist (keine Missbrauchsvermeidungsnorm); daher ist eine Marktbeteiligung des herrschenden Unternehmens ausreichend, die auch über die Beteiligung erfolgen kann. Beteiligung kann im Privat- oder im Betriebsvermögen gehalten werden (vermögensverwaltende Tätigkeit und reine Finanzholding wohl auch begünstigt)

KONZERNKLAUSEL – WIE GEHT ES WEITER ?

Wesentliche Grundaussagen des BFH in den mündlichen Verhandlungen vom 21.8./22.8.2019

2. *Vor und Nachbehaltensfrist*

- Wortlaut des § 6a Satz 1 GrEStG verlangt ohne weitere sachliche Einschränkung nur, dass die nach § 6a Satz 3, 4 GrEStG näher definierten Rechtsträger an einem Umwandlungsvorgang beteiligt sind
- Folglich kann nach dem Sinn und Zweck der Norm, Umwandlungen zu begünstigen, das Fristenerfordernis nicht in einem streng zeitlichen Sinne verstanden werden; denn eine streng zeitbezogene Betrachtungsweise würde eine Vielzahl von dem Grunde nach von der Konzernklausel erfassten Umwandlungsvorgänge von der Begünstigung ausschließen

KONZERNKLAUSEL – WIE GEHT ES WEITER ?

Wesentliche Grundaussagen des BFH in den mündlichen Verhandlungen vom 21.8./22.8.2019

3. Konzernverbund

- Das Erfordernis eines Konzernverbundes, wie es von der Finanzverwaltung vertreten wird, kann dem Gesetzeswortlaut nicht entnommen werden; ein solches ungeschriebene Merkmal widerspricht dem Zweck der Norm, eine übermäßige Besteuerung im Konzern zu vermeiden.
- Auch bei Konzernbegründung bzw. -beendigung können die Haltefristen aus Gründen nicht eingehalten werden, die im Umwandlungsgesetz bzw. im Umwandlungsvorgang selbst angelegt sind; mit Blick auf den Sinn und Zweck der Vorschrift, Steuerbegünstigungen zu gewähren, ist das Erfordernis eines Konzernverbunds daher abzulehnen.

KONZERNKLAUSEL – WIE GEHT ES WEITER ?

Zu erwartende Entscheidungen des BFH zur Konzernklausel

- Marktteilnahme des herrschenden Unternehmens über seine Beteiligung ausreichend, also keine analoge Anwendung des § 2 UStG (so Finanzverwaltung)
- Keine Erfordernis eines Konzernverbundes, d.h. Umstrukturierung von dem herrschenden Unternehmen (z.B. Ausgliederung auf einer Tochtergesellschaft) und auf das herrschende Unternehmen (z.B. up-stream merger) von Konzernklausel erfasst
- Einhaltung der **Haltefristen** nur, soweit diese umwandlungsbedingt auch eingehalten werden können, d.h. Konzernklausel sollte auf sämtliche privilegierte Umwandlungsvorgänge anwendbar sein unabhängig davon, ob Neugründungs- oder Aufnahmefall (beachte: Formwechsel wird ausdrücklich nicht genannt)

KONZERNKLAUSEL – WIE GEHT ES WEITER ?

Weitergehende Überlegungen

- Ungeklärte Fragen
 - Identifizierung herrschendes Unternehmen im Konzern
 - Zweifelsfragen bei Einbringung und anderen Erwerbsvorgängen auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage
- Vorbehaltensfrist: Vorsicht bei Umwandlung zur Aufnahme!
- Konzernklausel und Nachbehaltensfristen bei Steuerklauseln beachten!

GRÜNDERWERBSTEUER - AKTUELLE HERAUSFORDERUNGEN FÜR DIE TRANSAKTIONSPRAXIS



Vielen Dank!