

Geschäftsführung

RA Berthold Welling

BDI e.V.
Breite Straße 29
10178 Berlin
Tel. (030) 2028 1507
Fax (030) 2028 2507
b.welling@bdi.eu

RA Dr. Andreas Richter

P+P Pöllath + Partners
Potsdamer Platz 5
10785 Berlin
Tel. (030) 253 53 653
Fax (030) 253 53 800
beliner.steuergespraech@pplaw.com

50. Berliner Steuergespräch

„Die Grunderwerbsteuer auf dem Prüfstand“

- Tagungsbericht -

von *Dr. Andreas Richter LL.M.* und *Berthold Welling*¹

Berlin, den 24. Februar 2014

Der Erwerb eines Grundstücks unterliegt der Grunderwerbsteuer, deren Aufkommen den Bundesländern zusteht. Diese haben darüber hinaus auch die Befugnis zur Bestimmung des Grunderwerbsteuersatzes. Je nach Bundesland beträgt der Steuersatz derzeit zwischen 3,5% und 6,5%.

Seit jeher führt die Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungen innerhalb von Konzernen zu Problemen. Anders als bei einem Verkauf zwischen fremden Dritten führt eine konzerninterne Umstrukturierung nicht zu einer Teilnahme am geschäftlichen Verkehr und bleibt ertragsteuerlich weitgehend neutral. Erleichterungen im Bereich der Grunderwerbsteuer bei bestimmten Umwandlungen soll der 2009 eingefügte § 6a GrEStG bringen.

Die letzte Änderung war die Einführung eines eigenständigen Fiktionstatbestandes in § 1 Abs. 3a GrEStG zur Vermeidung von sog. RETT-Blocker-Strukturen bei ab dem 7.6.2013 verwirklichten Anteilsgeschäften durch das AmtshilfeRLUMsG (BGBl. I 2013, 1809).

Das 50. Berliner Steuergespräch – moderiert von Herrn *Prof. Dr. Claus Lambrecht*² – bot ein Forum zum Austausch zwischen Steuerwissenschaft, Steuerpraxis und -politik über die Entwicklungen im Bereich der Grunderwerbsteuer, an dem neben den Referenten Herrn *Hermann-Ulrich Viskorf*³ und Herrn *Dr. Stefan Behrens*⁴ auch Frau *Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel*⁵, Frau *Gerda Hofmann*⁶ sowie Herr *Hans-Herbert Krebühl*⁷ mitwirkten.

A. Referate

Im Anschluss an ein Grußwort von Herrn *Dr. Michael Meister*⁸ zum Jubiläum von 50 Berliner Steuergesprächen erteilte *Prof. Lambrecht* den Referenten das Wort.

I. Die Problemfelder der Grunderwerbsteuer

Nach *Herrn Viskorf* sei das Grunderwerbsteuerrecht das einzige Steuerrechtsgebiet, welches eine wirklich grundlegende Steuerreform erlebt habe. Der Wegfall fast aller Steuervergünstigungen und die Absenkung des Steuersatzes von 7% auf 2% zum 1. Januar 1983 hätten zu einer allseits geschätzten Steuervereinfachung und Streitunanfälligkeit geführt. Diese Errungenschaft werde durch Maßnahmen des Gesetzgebers mehr und mehr verspielt. Die seit geraumer Zeit ansteigenden Steuersätze hätten auch das ehemals austarierte Verhältnis von maßvollem Steuersatz und Wegfall der Befreiungsvorschriften aus dem Lot gebracht. Stattdessen sei eine Spirale aus ungewollten Steuergestaltungen, dringend erforderlichen Maßnahmen zur Schließung von Steuerschlupflöchern und neuen Steuerbefreiungen in Gang gesetzt worden.

1. Ergänzungstatbestände als Betätigungsfeld für Gesetzgeber und Steuergealter

Die vom Gesetzgeber erkannten Steuerschlupflöcher fänden sich vor allem in den sogenannten Ergänzungstatbeständen des § 1 Abs. 2 und 3 GrEStG. Diese Vorschriften betreffen qualifizierte Gesellschafterwechsel bei Gesellschaften mit Grundbesitz und dienten in erster Linie der Verhinderung von Gestaltungsmissbrauch. Getroffen werden sollen damit Gestaltungen, die zwar nicht rechtlich, aber doch wirtschaftlich im Ergebnis einem Grundstücksverkehrsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG entsprechen oder einem solchen gleichstehen würden. Der Rechtsträgerwechsel an den Grundstücken werde dafür vom Gesetz fingiert. Es fehle dabei weitgehend an rechtlich tragfähigen Kategorien, die zur Auslegung herangezogen werden könnten. Ein typisches Beispiel dafür sei die Einbeziehung der dem Zivilrecht fremden mittelbaren Veränderung im Gesellschafterbestand.

Die Notwendigkeit einer wirtschaftlichen Ausrichtung der Ergänzungstatbestände am Grundtatbestand sei vielfach aus dem Blick geraten. Ein Grund hierfür sei das verständliche Streben, bei einer Rechtsverkehrsteuer möglichst auf zivilrechtliche Unterscheidungsmerkmale zurückgreifen zu wollen. Heute würden bei der Auslegung der Ergänzungstatbestände einmal rechtliche und ein anderes Mal wirtschaftliche Gesichtspunkte den Ausschlag geben. Bereits 1996 habe der BFH dies erkannt und ausgeführt, dass je nach Einzelfall die rechtliche oder wirtschaftliche Betrachtungsweise im Vordergrund stehen könne. Wohin diese Unentschiedenheit führe, zeigten die umfangreichen Erlasse der Finanzverwaltung mit ihrer kaum noch überschaubaren und auch für einen überdurchschnittlich begabten Rechtsanwender kaum noch nachvollziehbaren Kasuistik.

Die Ergänzungstatbestände knüpften insoweit an Vorgänge des Rechtsverkehrs an, als

¹ *Dr. Andreas Richter, LL.M.* ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Berlin. *Berthold Welling* ist Rechtsanwalt und Leiter der Steuerabteilung des BDI e.V. Beide Autoren sind geschäftsführende Vorstandsmitglieder des Berliner Steuergespräche e.V.

² *Prof. Dr. Claus Lambrecht* ist Präsident des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg und Honorarprofessor an der Brandenburgischen Technischen Universität Cottbus-Senftenberg.

³ *Hermann-Ulrich Viskorf* ist Vizepräsident des Bundesfinanzhofs, München.

⁴ *Dr. Stefan Behrens* ist Rechtsanwalt, Steuerberater und Partner bei Clifford Chance, Frankfurt am Main.

⁵ *Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel* ist Leiterin des Instituts für Finanzrecht an der Karl-Franzens-Universität Graz und Partnerin der BDO Graz GmbH.

⁶ *Gerda Hofmann* ist Referatsleiterin im Bundesministerium der Finanzen, Berlin.

⁷ *Hans-Herbert Krebühl* ist Mitglied des Vorstands und Bereichsleiter Steuern für Mittel- und Osteuropa der ExxonMobil Central Europa Holding GmbH, Hamburg.

⁸ *Dr. Michael Meister* ist Mitglied des Deutschen Bundestages und Parlamentarischer Staatssekretär im Bundesministerium der Finanzen, Berlin.

sie einen zivilrechtlich zu beurteilenden Gesellschafterwechsel zur Verwirklichung des Tatbestandes voraussetzten. Der ausschließliche Rückgriff auf das Zivilrecht führe selbst bei Veränderungen auf der unmittelbaren Beteiligungsebene zu unbefriedigenden Ergebnissen. Diese ließen sich durch einen wirtschaftlich am Grundtatbestand ausgerichteten Abgleich vermeiden.

a) Unmittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes

Ein prominentes Beispiel sei die Verlängerung der Beteiligungskette bei einer Personengesellschaft mit Grundbesitz. Nach Auffassung des BFH in seinem hierzu ergangenen Urteil vom 29. Februar 2012⁹ sei es für § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG allein entscheidend, ob ein zivilrechtlich wirksamer Übergang eines Mitgliedschaftsrechts einschließlich der anteiligen sachenrechtlichen Mitbeteiligung an dem Grundstücksvermögen auf ein neues Mitglied der Personengesellschaft vorliege. Dass sich unter Berücksichtigung der nächsten Beteiligungsebene keine Veränderung ergeben habe, solle keine Rolle spielen. Eine am Grundtatbestand ausgerichtete Sichtweise hätte möglicherweise zu dem Ergebnis geführt, dass eine dem unmittelbaren Rechtsträgerwechsel wirtschaftlich entsprechende Veränderung im Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft nicht vorgelegen habe, sondern vielmehr das Geschehen weiterhin von der Muttergesellschaft bestimmt werde.

b) RETT-Blocker-Strukturen

Ein ähnliches Phänomen zeige sich, wenn auch mit umgekehrten Vorzeichen, bei § 1 Abs. 3 GrEStG und der Frage, unter welchen Voraussetzungen eine durch eine Personengesellschaft vermittelte Beteiligung an einer grundbesitzenden Gesellschaft einem an der Personengesellschaft beteiligten Gesellschafter zuzurechnen sei. Das Gesetz gebe keine Auskunft darüber, welche Parameter für das Erreichen des 95%-Quantums heranzuziehen seien. In Betracht kämen die zivilrechtliche Kategorie der sachenrechtlichen Mitberechtigung am Gesamthandvermögen oder die wirtschaftliche Beteiligung eines Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen. Der BFH und ihm folgend die Finanzverwaltung würden in diesen Fällen allein auf die sachenrechtliche Ebene, also auf die Anzahl der gesamthänderisch mitberechtigten Personen, abstellen. Die sachenrechtliche Mitberechtigung selbst eines Gesellschafters mit einer nullprozentigen Beteiligung könne demnach der Zurechnung der Gesellschaftsgrundstücke entgegenstehen. Bei einem wirtschaftlichen Abgleich mit dem gleichen Grundtatbestand könne das Ergebnis auch anders ausfallen. Die Gesetzesauslegung habe die Entstehung sogenannter RETT-Blocker-Strukturen begünstigt.

c) Stufenbetrachtung - Durchrechnungsmethode

Man könne vielleicht etwas provokativ feststellen, dass immer dann, wenn im Rahmen der Ergänzungstatbestände bürgerlich-rechtliche Maßstäbe den Ausschlag geben sollen, zumindest ambivalente Ergebnisse die Folge seien. Dies zeige sich deutlich an der Mindestbeteiligungsquote von 95%. Das Gesetz lasse völlig offen, wie diese zu ermitteln sei. Der wirtschaftlichen Sichtweise am ehesten entsprechen würde die sogenannte Durchrechnungsmethode, bei der die jeweiligen Beteiligungsquoten durch alle Beteiligungsebenen hindurch multipliziert würden. Diese Methode werde nunmehr vom BFH

⁹ BFH-Urteil vom 29.02.2012, II R 57/09

bei § 1 Abs. 2a GrEStG unabhängig von der Rechtsform der Gesellschaften in der Beteiligungskette präferiert. Der BFH habe erkannt, dass mittelbare Strukturen nur wirtschaftlich angemessen beurteilt werden können.

Die Finanzverwaltung differenziere in ihren Erlassen dagegen weiterhin nach der unterschiedlichen Rechtsstruktur der an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligten Gesellschaften. Bei einer nur aus Personengesellschaften bestehenden Beteiligungskette sei die notwendige Beteiligungsquote von 95% in Übereinstimmung mit dem BFH mit Hilfe der Durchrechnungsmethode zu ermitteln. Eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft werde aber nur dann als transparent angesehen, wenn sich deren Gesellschafterbestand um mindestens 95% verändere. Bei Veränderungen unterhalb von 95% entfalte diese eine Art Sperrwirkung, die den steuerlichen Gestalter auf den Plan rufe. Im Hinblick auf den Besteuerungszweck nicht erklärbar und mit dem Gleichheitssatz nicht vereinbar sei es, dass ein entsprechender Vorgang unter Beteiligung einer Personengesellschaft den Tatbestand erfülle, unter Beteiligung einer Kapitalgesellschaft dagegen nicht. Auf Grund dieser Differenzierung seien die Fälle, in denen sich Personen- und Kapitalgesellschaften in einer Beteiligungskette befänden, kaum noch lösbar.

Im Rahmen der Anteilsvereinigung des Absatz 3 werde vom BFH die wirtschaftliche Betrachtungsweise und damit auch die Durchrechnungsmethode weiterhin als rechtlich unzutreffend abgelehnt. Hier bleibe es bei der sogenannten Stufenbetrachtung. Danach sei es erforderlich, dass auf jeder Beteiligungsstufe die höhere Gesellschaft mindestens 95% der Untergesellschaft halte. Dem liege die Vorstellung zugrunde, der Gesellschafter müsse die rechtliche Möglichkeit haben, seinen Willen bei der grundbesitzenden Gesellschaft über alle Stufen hinweg durchzusetzen. Die Stufenbetrachtung eröffne einerseits ein erhebliches Gestaltungspotenzial, indem man immer bei 94,9% bleibe, und könne andererseits zur Steuerbarkeit von Vorgängen führen, bei denen Anteilserwerber durchgerechnet an der grundbesitzenden Gesellschaft zu weit weniger als 95% beteiligt sind.

2. Verstoß gegen Bestimmtheitsanforderungen

Problematisch sei es erst recht, wenn das Gesetz weder das notwendige Ausmaß der tatbestandserfüllenden mittelbaren Veränderungen angebe, noch die Art und Weise, wie dieses ermittelt werden soll, und sich wie bei § 1 Abs. 2a GrEStG auf die Aussage beschränke, dass auch mittelbare Gesellschafter der Steuer unterlägen. Hierin liege nach Auffassung des BFH ein Verstoß gegen das Erfordernis der ausreichenden Bestimmtheit des Steuergesetzes. Der BFH habe deshalb die Anwendung der Vorschrift auf diejenigen unabweisbar von der Norm erfassten Fälle beschränkt, in denen alle mittelbar beteiligten natürlichen Personen oder juristischen Personen, an denen keine natürlichen Personen beteiligt sein können, also insbesondere Stiftungen, durch neue Gesellschafter ersetzt wurden.

Der neue § 1 Abs. 3a GrEStG sei unter diesen Aspekten ein deutlicher Fortschritt. Der Gesetzgeber habe sich darin zu einer rein wirtschaftlichen Betrachtungsweise bekannt und nicht nur das erforderliche Quantum der mittelbaren Veränderungen mit 95% sondern auch die Methode zur Ermittlung dieser Veränderung angegeben. Im Ergebnis werde er zu einer Art Meistbegünstigungsklausel zu Gunsten der Finanzverwaltung. Führe die Stufenbetrachtung in Absatz 3 nicht zur Steuerbarkeit, so könne das Finanzamt auf die Durchrechnungsmethode nach Absatz 3a zurückgreifen.

Wichtig sei auch die Rechtsformneutralität dieser Regelung. Hinsichtlich der Methodik

würden Kapital- und Personengesellschaften gleichermaßen als transparent behandelt. Es sei zu hoffen, dass sich der Gesetzgeber bei § 1 Abs. 2a GrEStG zu einem vergleichbaren Schritt durchringen könne. Das eindeutige Bekenntnis zu einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise würde es auch erleichtern, die noch bestehenden Besteuerungslücken systemgerecht zu schließen.

3. Der entrechtete „Altgesellschafter“

In diesem Zusammenhang seien die Fälle von großer Bedeutung, in denen Anteile durch weitgehend entrechtete Altgesellschafter weiterhin formell gehalten werden, um den Eintritt der Steuerpflicht zu vermeiden. An ihnen sehe man den dahinter stehenden Gestaltungsdruck. Diese Minigesellschafter würden häufig alle Stimm- und Mitwirkungsrechte sowie zukünftige Ansprüche auf Gewinn und Liquidationserlös an den Erwerber der übrigen Anteile abtreten. Hinsichtlich ihrer Beteiligung an der Gesellschaft werde entweder ein treuhandähnliches Verhältnis mit einem Herausgabeanspruch begründet oder eine entsprechende Call-Option vereinbart, die im Rahmen des Absatz 2 nach Ablauf der 5-Jahresfrist steuerunschädlich ausgeübt werden könne.

Die Finanzverwaltung wende auf diese Fälle § 42 AO an. Der BFH habe aber bereits entschieden, dass die Vorschrift nur zur Missbrauchsverhinderung angewendet werden könne. Durch eine am Sinn und Zweck der Vorschrift orientierte wirtschaftliche Betrachtungsweise könne ein weitgehend ausgehöhlt Mitgliedschaftsrecht möglicherweise leichter nicht mehr dem pro forma beteiligten Altgesellschafter, sondern einem neuen Gesellschafter zugeordnet werden. Bei einer solchen Sichtweise dürfte es schwerlich darauf ankommen, ob zivilrechtlich bereits ein Herausgabeanspruch gegen den entrechteten Altgesellschafter bestehe oder ob ein solcher Anspruch durch Ausübung der Call-Option jederzeit zur Entstehung gebracht werden könne.

4. Die Grunderwerbsteuer am Scheideweg

Die Grunderwerbsteuer stehe an einem Scheideweg. Weiter steigende Steuersätze würden zwangsläufig zu einem höheren Gestaltungsdruck führen. Dieser werde hauptsächlich im Bereich der missbrauchsverhindernden Ergänzungstatbestände ansetzen. Hier gelte es, die vorhandenen Regelungen auf den Prüfstand zu stellen. Die Vorschriften müssten klarer gefasst und auf eine rein wirtschaftliche Betrachtungsweise umgestellt werden. Nur so könnten die Vorschriften ihre Funktion - die Verhinderung von Missbrauch - wirksam ausüben. Die unübersichtlich gewordene Einzelfallkasuistik gelange nicht selten zu unbefriedigenden Ergebnissen. Maßstab für alle Ergänzungstatbestände müsse der Grundtatbestand bleiben. Es dürfe nicht dazu kommen, dass die Ergänzungstatbestände als Spielwiese für eine Verbesserung der Besteuerungsergebnisse dienen. Die Ergänzungstatbestände dürften nicht überdehnt werden.

Die Einführung neuer Befreiungsvorschriften wie der des § 6a GrEStG würden zu einer weiteren Verkomplizierung des Grunderwerbsteuerrechts führen. Man müsse sich darüber im Klaren sein, dass die Höhe der Grunderwerbsteuer maßgeblichen Einfluss auf das Kaufpreisniveau für Grundstücke habe. Würde beispielsweise für den Erwerb selbstgenutzten Wohneigentums eine Grunderwerbsteuerbefreiung eingeführt werden, so würde dies kaum dem um die weggefallene Grunderwerbsteuer leistungsfähigeren Erwerber selbst zugutekommen, sondern über einen entsprechend höheren Kaufpreis in die Tasche des Grundstücksverkäufers fließen. Wer sich in den 1970er Jahren bereits mit diesem Rechtsgebiet beschäftigt habe, habe dies alles schon erlebt.

Er hoffe, dass das Grunderwerbsteuerrecht nicht in den Zustand von vor 1983 zurückfalle und ihm nicht das gleiche Schicksal widerfahre, dass die Erbschaft- und Schenkungsteuer seit vielen Jahren ereilt habe.

II. Der Reformbedarf der Grunderwerbsteuer

Aus Sicht von *Dr. Behrens* gebe es zahlreiche Fallkonstellationen, die derzeit Grunderwerbsteuerrechtlich unbefriedigend behandelt würden.

1. Der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG

Der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG besteuere den Übergang von Grundstückseigentum, wenn kein zur Grundstücksübergabe verpflichtendes Rechtsgeschäft vorausgegangen sei und es auch keiner Auflassung bedürfe. Betroffen hiervon seien insbesondere offene Immobilienfonds und zwar solche, bei denen die zum Sondervermögen gehörenden Grundstücke im Eigentum der Kapitalverwaltungsgesellschaft stehen. In diesem Fall sehe die Rechtstechnik des Investmentrechts vor, dass, wenn die Verwaltungsbefugnis der KVG ende, das Grundstückseigentum kraft Gesetzes automatisch auf die Verwahrstelle – früher die Depotbank – übergehe. Die Verwahrstelle sei zur Abwicklung verpflichtet und würde folglich die Grundstücke verkaufen, um die Erlöse nach Abzug der Kosten und Tilgung von Verbindlichkeiten an die Anteilscheininhaber auszukehren. Das Ergebnis sei eine doppelte Grunderwerbsteuer und eine Übermaßbesteuerung. Glücklicherweise sei das Problem in den Beratungen zum AIFM-Steueranpassungsgesetz erkannt und diskutiert worden. Eine Lösung sei allerdings auf die nächste, jetzt laufende Legislaturperiode verschoben worden.

Solange es hier noch keine Lösung gebe, müsse in diesen Fällen den Betroffenen mit einer Billigkeitsmaßnahme geholfen werden. Das Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften (KAGG) als Vorgängergesetz richtete sich ursprünglich zunächst nur an Wertpapiersondervermögen. Ende der 1960er Jahre seien die Immobiliensondervermögen hinzugefügt und hinsichtlich der Rechtstechnik auf die Regelungen für Wertpapiersondervermögen verwiesen worden. Die Grunderwerbsteuerrechtlichen Auswirkungen habe man damals nicht gesehen, so dass die Grundlage für einen sachlichen Billigkeitserlass gegeben sei.

2. Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG

Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG erfasse den Fall, dass innerhalb von fünf Jahren 95% oder mehr der Anteile am Vermögen einer grundbesitzenden Personengesellschaft unmittelbar oder mittelbar auf neue Gesellschafter übertragen werden. Davon erfasst wäre auch eine börsennotierte Aktiengesellschaft, deren Anteile sich allesamt im Streubesitz befinden, und die zu mindestens 95% an einer grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligt ist. Immer dann, wenn innerhalb von fünf Jahren 95% der Aktien, so die Finanzverwaltung, oder alle Aktien, so der BFH, den Besitzer gewechselt haben, ergehe ein Steuerbescheid in Bezug auf die grundbesitzende Personengesellschaft.

Das erste Problem sei die fehlende Rechtsformneutralität des § 1 Abs. 2a GrEStG, die in dessen Tatbestand von Anfang an angelegt gewesen sei. Hätte die AG ihren Grundstücksbestand in Form von Tochter-Kapitalgesellschaften organisiert, bliebe sie von Grunderwerbsteuerrechtlichen Problemen durch den Handel ihrer Aktien an der Börse verschont. Bei der Grunderwerbsteuer gehe es um die Besteuerung des Rechtsträger-

wechsels in Bezug auf Grundstücke. Folglich gebe es keinen sachlichen Grund für eine Unterscheidung von Personen- und Kapitalgesellschaften. Absatz 2a sei zumindest beim mittelbaren Anteilsübergang abzuschaffen oder aber auch auf Kapitalgesellschaften zu erstrecken.

Das zweite Problem sei der Handel der Aktien der AG an der Börse. Hier werde drittbestimmt immer wieder Grunderwerbsteuer ausgelöst, ohne dass die AG eine Möglichkeit der Steuerung habe. Zudem wisse weder die Gesellschaft selbst, noch die Finanzverwaltung, wann der Tatbestand erfüllt sei. Das materielle Steuerrecht schreibe etwas vor, was im Erhebungsverfahren nicht nachvollzogen werde. In einer solchen Situation spreche man von einem Vollzugsdefizit.

3. Der Tatbestand des § 1 Abs. 3a GrEStG

Der Tatbestand des § 1 Abs. 3a GrEStG zur Verhinderung der sogenannten RETT-Blocker-Strukturen sei am 7. Juni 2013 in Kraft getreten. Herrn *Viskorf* sei darin zuzustimmen, dass diese Regelung ein Fortschritt hinsichtlich der Rechtsformneutralität sei. Auch sei zu begrüßen, dass erstmals in einem Ergänzungstatbestand gesagt werde, wie die mittelbare Quote zu errechnen sei. Allerdings führe der Tatbestand dazu, dass Rechtsträger besteuert würden, die von der Ursache der Steuerlast nichts wüssten und auch keinen Einfluss darauf nehmen könnten.

Als Beispiel nannte *Dr. Behrens* eine AG 1, die 94,9% der Anteile einer grundstückshaltenden GmbH erwirbt. Die Verkäuferin, eine börsennotierte AG 2, habe sich bereit erklärt, 5,1% der Anteile in ihrem Besitz zu behalten. Die AG 1 verfüge aber über ein weit verzweigtes Beteiligungsnetz, in dem sich auch eine GmbH befinde, an der die AG 1 mittelbar zu 10% beteiligt sei. Wenn diese GmbH jetzt (auch nur mittelbar) Aktien der AG 2 erwerbe, dann könnte ggf. die AG 1 auf Grund der Durchrechnungsmethode die von § 1 Abs. 3a GrEStG geforderten 95% erreichen, so dass es zur Auslösung von Grunderwerbsteuer komme. Die AG 1 weiß davon nichts und kann es auch nicht verhindern. Bei einer mittelbaren 10%-Beteiligung habe man keine Einflussnahmerechte auf die Geschäftsführung und auch keine Informationsrechte, die diese Information offenbaren würden. Die Finanzverwaltung könne dagegen im Rahmen der Betriebsprüfung alle diese Gesellschaften durchleuchten. Dennoch sei es reiner Zufall, ob ein solcher Vorgang entdeckt werde.

Dieser Fall zeige, dass bei der Durchrechnung eine Mindestbeteiligungsquote für die vermittelnde Gesellschaft erforderlich sei. Der Obergesellschafter müsse die Chance haben, Einfluss zu nehmen oder zumindest zu erfahren, welche Beteiligungen gehalten und erworben würden, damit er vorher reagieren könne. Es liege nichts näher, als hierfür die 95% zu nehmen. Anstelle der Einführung des Absatz 3a hätte der Gesetzgeber den Absatz 3 rechtsformneutral ausgestalten sollen, indem er die sachenrechtliche Betrachtung bei Personengesellschaften nicht zur Anwendung zulässt. Es dürfe nicht auf den Gesamthandsanteil ankommen, sondern stattdessen auf den Anteil am Vermögen der Gesellschaft.

4. Die Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 6a GrEStG

Die Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 6a GrEStG sei jahrelang gefordert worden und am 1. Januar 2010 in Kraft getreten. Befreit würden Umwandlungen und seit Mitte letzten Jahres auch Einbringungen und sonstige Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage, wenn an dem Vorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen

und von diesem abhängige Gesellschaften beteiligt seien. Was eine abhängige Gesellschaft sei, werde im Gesetz definiert. Nicht definiert werde dagegen, was ein herrschendes Unternehmen sei. Ziel des Gesetzgebers sei es gewesen, Unternehmen in die Lage zu versetzen, sich flexibel auf Veränderungen der Marktverhältnisse einzurichten. Die Begünstigungswirkung solle dabei möglichst gleichmäßig allen Begünstigungsadressaten zu Gute kommen.

Durch die Auslegung der Finanzverwaltung werde dieses Ziel jedoch verfehlt. Die Finanzverwaltung verlange, dass im Zeitpunkt der Verwirklichung des zu begünstigenden Vorgangs das herrschende Unternehmen festgelegt wird und dieses die Voraussetzungen während der fünf nachgelagerten Jahre aufrechterhält. Man habe nicht die Flexibilität, retrospektiv zu ermitteln, ob es ein herrschendes Unternehmen gibt, das alle Voraussetzungen während der gesamten zehn Jahre erfüllt.

Eine Voraussetzung für die Begünstigung soll aus Sicht der Finanzverwaltung sein, dass der Verbund weitere fünf Jahre nach dem zu begünstigenden Vorgang bestehe. Der Verbund soll allerdings nicht die gesamte Unternehmensgruppe sein, sondern nur das herrschende Unternehmen, die am Vorgang beteiligten abhängigen Unternehmen sowie die Zwischengesellschaften, welche die Beteiligung des herrschenden Unternehmens an den beteiligten, abhängigen Gesellschaften vermitteln. Werde nun beispielsweise eine von mehreren Tochtergesellschaften auf die Muttergesellschaft verschmolzen, so ende aus der Sicht der Finanzverwaltung mit der Eintragung der Verschmelzung der Verbund. Aus Mutter und Tochter sei nun ein Unternehmen geworden und ein Unternehmen mit sich selbst sei kein Verbund. Dass das herrschende Unternehmen noch andere Tochtergesellschaften hat, soll bei der Verbundbetrachtung keine Rolle spielen.

Die beteiligungsbezogene Auslegung führe teilweise zu überraschenden Ergebnissen. Ein Beispiel sei die Seitwärtsverschmelzung von zwei Tochtergesellschaften in einem Konzern, wobei die zu verschmelzende Tochtergesellschaft eine 95% Beteiligung an einer grundbesitzenden Personengesellschaft halte. Die Verschmelzung sei in diesem Fall von § 6a GrEStG erfasst, so dass es nicht zu einem Anfall von Grunderwerbsteuer komme. Ein Jahr später werde aber die Beteiligung an der grundbesitzenden Personengesellschaft von der Tochtergesellschaft vollständig verkauft. Dieser Verkauf erfülle den Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG, so dass Grunderwerbsteuer ausgelöst werde. Nun werde von dem herrschenden Unternehmen vor Ablauf der fünf Jahre nach der Verschmelzung die Beteiligung an der Tochtergesellschaft auf unter 95% abgeschmolzen. Dadurch erhalte nun die grundbesitzende Personengesellschaft erneut einen Grunderwerbsteuerbescheid, obwohl sie gar nicht mehr zum Konzern gehört. Dieser Fall zeige, dass die Fristen grundstücksbezogen ausgelegt werden müssten. Dies sei bei §§ 5 Abs. 3, 6 Abs. 3, 5 Abs. 2 GrEStG auch der Fall. Dort spreche das Gesetz vom Anteil am Vermögen der Gesamthand. Ab dem Zeitpunkt, an dem das Grundstück grunderwerbsteuerpflichtig ausgeschieden sei, dürfe die Verletzung der 5-Jahres-Frist im Konzern das Grundstück nicht mehr tangieren.

5. Die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer

Der BFH habe im Fall des sogenannten einheitlichen Vertragswerks bzw. einheitlichen Erwerbsgegenstandes¹⁰ ein überraschendes Urteil gefällt. Der Kläger hatte von einer Bank ein unbebautes Grundstück gekauft und wenig später einen Bauunternehmer mit der Bebauung des Grundstücks beauftragt. Der Kläger habe nicht gewusst, dass es

¹⁰ BFH-Urteil vom 19.06.2013 - II R 3/12

zwischen dem von ihm beauftragten Bauunternehmer und der für die verkaufende Bank handelnden Immobilienvermittlungsgesellschaft einen Vertrag gab, welcher der Immobilienvermittlungsgesellschaft eine Provision einbrachte. Als das Finanzamt dies mit Hilfe hoheitlicher Sachverhaltserforschungsmöglichkeiten ermittelt habe, sei der Grunderwerbsteuerbescheid entsprechend geändert und der Werklohn mit in die Bemessungsgrundlage einbezogen worden.

Dagegen habe der Käufer geklagt und vor dem FG Düsseldorf auch obsiegt. Das Finanzamt habe dagegen Revision eingelegt und vor dem BFH überraschend Recht erhalten. Nach Ansicht des BFH sei es für den einheitlichen Erwerbsgegenstand „bebautes Grundstück“ ausreichend, wenn das Zusammenwirken auf der Veräußererseite anhand äußerer Merkmale objektiv festgestellt werden könne. Auf die Erkennbarkeit für den Erwerber komme es dagegen nicht an.

Dieses Urteil sei irritierend. In einem Rechtsstaat müsse für den Steuerpflichtigen der Sachverhalt, der in Anwendung der Rechtskenntnisse zur Besteuerung und zur Höhe der Steuer führe, ersichtlich sein. Der Steuerpflichtige müsse in der Lage sein, sich auf die Rechtslage einzustellen, was hier nicht der Fall gewesen sei.

B. Podiumsdiskussion

Im Anschluss an die einführenden Referate eröffnete *Prof. Lambrecht* die Podiumsdiskussion und gab den Podiumsgästen zunächst die Möglichkeit zur Stellungnahme.

I. Die Grunderwerbsteuer in Österreich

Prof. Ehrke-Rabel wies darauf hin, dass die Grunderwerbsteuer in Österreich dieselben historischen Wurzeln wie in Deutschland habe. Das Grunderwerbsteuergesetz aus dem Jahr 1940 sei in Österreich 1987 ohne größere Veränderungen übernommen worden. Auch danach sei im Grundtatbestand und in den Ergänzungstatbeständen nicht viel verändert worden. Die hier vorgestellten Probleme des § 1 Abs. 2a GrEStG oder des § 1 Abs. 3a GrEStG seien dem österreichischen Gesetzgeber und der österreichischen Rechtsprechung fremd. Bis vor drei Jahren sei man davon ausgegangen, dass das Grunderwerbsteuergesetz ausschließlich ans Zivilrecht anknüpfe.

Ein Sonderthema sei die Anteilsvereinigung. Wegen der zivilrechtlichen Anknüpfung sei auch dort Ausgangspunkt gewesen, dass immer dann keine Anteilsvereinigung und damit auch kein grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang vorliege, wenn nur 99,9% der Anteile auf den Erwerber übergingen und ein treuhänderisch gehaltener Zwerganteil von 0,1% beim Altgesellschafter verbliebe. Im Jahr 2010 habe allerdings der österreichische Verwaltungsgerichtshof in einem solchen Fall eine Anteilsvereinigung bejaht. Die Finanzverwaltung sei auf Grund verschiedener Einflüsse bemüht gewesen festzuhalten, dass es sich hierbei um eine Einzelfallentscheidung in einem besonderen Fall gehandelt habe. Die Diskussion über eine wirtschaftliche Betrachtungsweise und die Frage, ab wann ein Missbrauch vorliege, befinde sich in Österreich noch in den Anfängen. Das Ziel, das Aufkommen der Grunderwerbsteuer zu erhöhen, sei derzeit noch nicht besonders ausgeprägt.

Die Grunderwerbsteuer in Österreich sei eine gemeinschaftliche Bundesabgabe. Die Gesetzgebungshoheit liege daher beim Bund und die Ertragshoheit sei theoretisch auf die Gebietskörperschaften aufgeteilt. Allerdings kämen tatsächlich 96% des Aufkommens durch die Grunderwerbsteuer unmittelbar den Gemeinden zugute. Die Länder

erhielten nichts und der Bund die restlichen 4% zur Abdeckung des Erhebungsaufwands. Der Steuersatz betrage im Regelfall 3,5%. Bei Vorgängen zwischen nahen Angehörigen betrage er 2% und bei Zuwendungen an Privatstiftungen und ähnlichen Vermögensmassen 6%.

Die Bemessungsgrundlage sei im Regelfall wie auch in Deutschland die Gegenleistung. Im Falle der Anteilsvereinigung oder der Zuwendung an Privatstiftungen sei dagegen der Wert des Grundstücks die Bemessungsgrundlage. Ursprünglich sei als Wert des Grundstücks der Einheitswert anzusetzen gewesen, der in Österreich zuletzt 1973 festgestellt worden sei. Das Bewertungsgesetz sehe eigentlich vor, dass die Einheitswerte alle neun Jahre neu festzustellen seien. Eine neue Feststellung sei bisher aber nicht erfolgt. 1983 sei der Einheitswert pauschal erhöht worden. Seit 2001 sei der dreifache Einheitswert als Bemessungsgrundlage heranzuziehen. Auch dieser liege im Regelfall noch weit unter dem Verkehrswert, der nach verschiedenen Studien des Bundesministeriums der Finanzen normalerweise beim neunfachen Einheitswert liege. Auf Grund dieser derzeit relativ niedrigen Bemessungsgrundlage stünden die hier vorgestellten Fälle in Österreich auch nicht so im Fokus.

Seit 2008 werde in Österreich keine Erbschaft- und Schenkungsteuer mehr erhoben. Der Verfassungsgerichtshof habe in der Ungleichbehandlung von Grundvermögen, das mit dem dreifachen Einheitswert bewertet wurde und dem restlichen Vermögen, das mit dem gemeinen Wert zu bewerten war, einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz gesehen. Die Einheitsbewertung als solche sei nach Ansicht des Verfassungsgerichtshofs nicht grundsätzlich verfassungswidrig. Verfassungsrechtliche Bedenken könnten nur im Zusammenhang mit einer konkreten Steuerbelastung bestehen. Das Bewertungsgesetz allein schaffe aber keine Steuerbelastung. Der Gesetzgeber habe sich nicht auf eine Neuregelung verständigen können und die Erbschaft- und Schenkungsteuer einfach auslaufen lassen. Stattdessen habe man die unentgeltliche Übertragung von Grundstücken in das Grunderwerbsteuergesetz übernommen und als Bemessungsgrundlage ebenfalls den dreifachen Einheitswert vorgeschrieben.

Ebenfalls als Reaktion auf das Auslaufen des Erbschafts- und Schenkungsteuergesetzes wurde die sogenannte Stiftungseingangssteuer in Höhe von 2,5% für Zuwendungen an Privatstiftungen eingeführt. Für die Bewertung verweise das Gesetz auf die Regelungen der Erbschafts- und Schenkungsteuer, so dass Grundvermögen mit dem einfachen Einheitswert bewertet worden sei. Auch dies sei vom Verfassungsgerichtshof als verfassungswidrig angesehen worden. Daher seien unentgeltliche Zuwendungen von Grundvermögen an Privatstiftungen aus dem Stiftungseingangssteuergesetz wieder herausgenommen und in das Grunderwerbsteuergesetz überführt worden. Sie unterlägen dort einem höheren Steuersatz von 6%.

Auch die Grundsteuer werde nach dem Einheitswert bemessen. Hiergegen habe der Verfassungsgerichtshof allerdings keine Bedenken. Der Einheitswert sei zwar veraltet und entspreche nicht den tatsächlichen Werten, da aber bei der Grundsteuer immer nur der Einheitswert herangezogen werde und dies für den Steuerpflichtigen einen Vorteil darstelle, sei dies gerade noch in Kauf zu nehmen.

Neben der Grunderwerbsteuer werde in Österreich noch eine sogenannte Gerichtsgebühr in Höhe von 1,1% auf jede Grundstückstransaktion erhoben. Auch hierfür sei ursprünglich der dreifache Einheitswert maßgeblich gewesen, was der Verfassungsgerichtshof ebenfalls als verfassungswidrig angesehen habe. Das Gerichtsgebührengesetz sei daraufhin von der Grunderwerbsteuer entkoppelt worden. Jetzt müsse derjeni-

ge, der die Eintragung begehrt, plausibel machen bzw. Nachweise dazu erbringen, wie hoch der tatsächliche Wert des Grundstücks sei. Gelingt ihm dies nicht und werde der Rechtspfleger nicht ausreichend überzeugt, so dürfe dieser den Wert des Grundstücks selbst bestimmen.

2012 habe sich der Verfassungsgerichtshof auch mit der Grunderwerbsteuer befasst. Wenig überraschend sei gewesen, dass er die dreifache Einheitsbewertung für verfassungswidrig erachtet habe. Darüber hinaus habe er ausgeführt, wie ein besseres System der Grunderwerbsteuer aussehen könne. Aus verwaltungsökonomischen Gründen benötige man ein erleichtertes Bewertungssystem. Bei unentgeltlichen Übertragungen und bei Übertragungen von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen seien zudem Begünstigungen nötig. Dem Gesetzgeber sei eine Übergangsfrist bis zum 31. Mai 2014 eingeräumt worden.

Bisher sei in Sachen Neuregelung noch nichts geschehen. Die neue Regierung sei sich noch uneins über die vorzunehmenden Änderungen. Zum Teil werde die Wiedereinführung der Erbschaftsteuer diskutiert, andererseits soll eine Steuererhöhung und erst recht eine Besteuerung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen vermieden werden.

Dies habe seit 2008 von anderen Themen im Rahmen des Grunderwerbsteuerrechts abgelenkt. Die Bauherrenthematik gebe es ebenfalls in ähnlicher Art. Der Verwaltungsgerichtshof würde die vorhin dargestellte Konstellation allerdings wohl nicht als einen einheitlichen Vorgang behandeln. Anzeigepflichten wie in Deutschland gebe es in Österreich nicht. Es gebe vielmehr eine Steuererklärungspflicht, in deren Rahmen die Parteivertreter die Steuer bis zum 15. des auf den steuerschuldauflösenden Vorgang folgenden Monats selbst berechnen müssten.

Umwandlungen oder Umgründungen seien im Grunderwerbsteuergesetz nicht geregelt. Vielmehr gebe es eine Regelung im Umgründungssteuergesetz, dem Pendant zum deutschen Umwandlungssteuergesetz, wonach eine Grunderwerbsteuer in Höhe von 2% vom zweifachen Einheitswert fällig werde. Auch diese Regelung werde aber wohl nicht mehr lange Bestand haben.

II. Die Grunderwerbsteuer aus der Sicht der Finanzverwaltung

Nach *Frau Hofmann* sei das Urteil des BFH zu der Frage der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei § 1 Abs. 2a GrEStG in der Finanzverwaltung nicht mit großer Freude aufgenommen worden. Es stelle sich die Frage, ob hier eine wirtschaftliche Ausrichtung zwingend nötig sei. Als der Gesetzgeber den § 1 Abs. 2a GrEStG mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 in seine jetzige Form gegossen habe, habe er ausdrücklich gesagt, dass er keine wirtschaftliche Betrachtungsweise, sondern vielmehr eine Betrachtungsweise anhand der Umstände der Mittelbarkeit einführen wolle.

Zutreffend habe *Herr Viskorf* festgestellt, dass der BFH bereits 1996 ein Spannungsverhältnis zwischen wirtschaftlichen und zivilrechtlichen Gesichtspunkten gesehen habe. Seit 1975 habe es allerdings eine gefestigte Rechtsprechung zur Mittelbarkeit und deren Bedeutung gegeben. Der habe sich auch die Finanzverwaltung angeschlossen. Wahrscheinlich werde es hier bald zu Gesetzesänderungen kommen. Der Gesetzgeber habe gerade keine Rechtsformneutralität gesehen. Auch aus Sicht der Finanzverwaltung sei es ein Unterschied, ob es sich um eine Kapitalgesellschaft handle oder um eine Personengesellschaft, bei der man unmittelbar sachlichen Zugriff auf das Grundstück habe.

Gerade im Leitbild von § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG komme es auf den Rechtsträgerwechsel beim Grundstück an.

Die Bundesregierung habe sich in Bezug auf die Kapitalanlagegesellschaften entschlossen, eine Entscheidung dazu nicht auf die 18. Legislaturperiode zu verschieben. Vielmehr solle im Zusammenwirken mit den Ländern entschieden werden, ob es hier zu einer Befreiung kommen solle oder nicht.

Im Fall von § 6a GrEStG habe die Finanzverwaltung versucht, den Gesetzeswortlaut so weit wie möglich auszudehnen, um möglichst viele Felder mit zu begünstigen. Es sei aber ein Unterschied, ob eine Tochtergesellschaft auf eine andere Tochtergesellschaft verschmolzen werde und der Verbund erhalten bliebe, oder ob eine Tochtergesellschaft auf die Mutter verschmolzen werde und der Verbund nicht mehr bestehe. Da bei § 6a GrEStG der Grundstücksbezug fehle, komme es für die Behaltensfrist nicht darauf an, ob sich das Grundstück noch im Verbund befinde oder bereits grunderwerbsteuerpflichtig ausgeschieden sei. Dies sei die Konsequenz aus den Sätzen 3 und 4, bei denen es sich gerade nicht um eine Missbrauchsvermeidung, sondern um eine Vergünstigung handle.

Bezüglich des einheitlichen Gegenstandes beim Erwerbsvorgang sei dem BFH zuzustimmen.

III. Die Grunderwerbsteuer aus Sicht der Wirtschaft

Aus der Sicht von Herrn *Krebühl* verhindere die substanzielle Belastung durch die Grunderwerbsteuer häufig unternehmerisch sinnvolle Umstrukturierungen. Verschiedene Anläufe, dieses Problem in den Griff zu bekommen, seien mehr oder weniger gescheitert. Am bedauerlichsten sei, dass der Entwurf eines § 1 Abs. 7 GrEStG im Rahmen des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes am Einspruch der Länder gescheitert sei. Zwischenzeitliche gebe es den bereits diskutierten § 6a GrEStG, der aber in vielen Fällen nicht weiterhelfe. Um dies zu verdeutlichen, schilderte Herr *Krebühl* einen Fall aus der Praxis:

Zwei auf vergleichbaren Unternehmensfeldern tätige amerikanische Muttergesellschaften, die US1-Co und die US2-Co, mit jeweils zwei deutschen grundbesitzenden Tochtergesellschaften, würden eine Fusion unter Gleichen planen. Die US1-Co erwerbe deshalb die Anteile an der US2-Co, wodurch in Deutschland nach § 1 Abs. 3 GrEStG Grunderwerbsteuer auf Ebene der zwei deutschen Töchter der US2-Co ausgelöst werde. Dass der Erwerb ausschließlich in Amerika stattfinde und sich bei den grundbesitzenden Gesellschaften in Deutschland nichts ändere, störe dabei weder den deutschen Gesetzgeber noch den Fiskus.

Im Anschluss an die Fusion wolle sich der Konzern nun verschlanken und vereinheitlichen. Daher sollen die jeweils im gleichen Geschäftsgebiet tätigen deutschen Tochterunternehmen miteinander fusionieren. Auch diese Fusionen würden nach § 1 Abs. 1 GrEStG zu einer Grunderwerbsteuerpflicht führen. Eine Steuerfreiheit nach § 6a GrEStG könne zwar eintreten, allerdings müssten dafür gewisse Voraussetzungen erfüllt sein. Eine davon sei, dass die Verschmelzung der deutschen Gesellschaften frühestens fünf Jahre nach dem Erwerb der Anteile an der US2-Co erfolge. Mit wirtschaftlich sinnvollen Restrukturierungen warte man verständlicherweise ungern fünf Jahre, so dass hier die Grunderwerbsteuer ein großes Hindernis darstelle.

Um in den folgenden Jahren eine Verlustverrechnung zwischen den beiden deutschen Tochtergesellschaften zu erreichen, setze die amerikanische Muttergesellschaft nun eine deutsche Obergesellschaft darüber, um so zu einer steuerlichen Organschaft zu gelangen. Auch diese Anteilsvereinigungen in den Händen der neuen deutschen Obergesellschaft löse bei den beiden Tochtergesellschaften Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 GrEStG aus. Die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG greife auch hier nur unter einigen restriktiven Voraussetzungen, die in der Regel nicht erfüllt würden.

Aus gesellschaftsrechtlichen Gründen sei es in den USA häufig günstiger, einen sogenannten Downstream-Merger vorzunehmen. Daher wolle die US1-Co auf die US2-Co fusionieren. In der ganzen Welt sei dieser Vorgang steuerfrei. Nur in Deutschland falle hierbei nach § 1 Abs. 3 GrEStG Grunderwerbsteuer für den Grundbesitz der deutschen Tochtergesellschaften an. Eine Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG sei für diesen Fall nicht vorgesehen.

Um regionale Center zu bilden, errichte die amerikanische Muttergesellschaft nun jeweils eine Hold-Co in Asien, Lateinamerika und Europa. In die neue EU-Hold-Co werde anschließend die deutsche Obergesellschaft eingebracht. Auch hierfür müsse der Konzern fünf Jahre im Anschluss an die Einbringung in die US1-Co warten, um die Steuerbefreiung des § 6a GrEStG nutzen zu können. Ansonsten falle in Deutschland nach § 1 Abs. 3 GrEStG erneut Grunderwerbsteuer an.

Im Ergebnis verursache die Zusammenführung und Umstrukturierung der beiden amerikanischen Konzerne fünfmal deutsche Grunderwerbsteuer für die Grundstücke der deutschen Tochtergesellschaften der US2-Co und dreimal für die der US1-Co, sofern nicht ausnahmsweise die sehr restriktiven Voraussetzungen des § 6a GrEStG erfüllt würden. Aufgrund konträrer ausländischer gesellschaftsrechtlicher Hindernisse oder steuerlicher Nachteile sei dies häufig aber nicht der Fall.

Der bereits erwähnte § 1 Abs. 7 in der Fassung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes sei eine Lösung für dieses Problem. Mit ihm wäre nur ein einziges Mal Grunderwerbsteuer angefallen, nämlich beim Erwerb der Anteile an der US2-Co durch die US1-Co. Er frage sich, ob die Belastung von solchen eigentlich steuerlich begünstigten Unternehmensumstrukturierungen mit Grunderwerbsteuer sinnvoll sei. Sie erschwere wirtschaftlich sinnvolle Restrukturierungen.

Im Rahmen des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes mit seiner weiten Ausnahmeregelung sei ein Steuerausfall von 200 Millionen Euro angenommen worden. Der gleiche Ausfall sei bei der Einführung des § 6a GrEStG prognostiziert worden, tatsächlich aber viel geringer ausgefallen. § 1 Abs. 7 GrEStG würde demnach gar keine neuen Steuerausfälle mehr kreieren. Bisher werde die Steuer vor allem dadurch vermieden, dass auf die Umstrukturierung verzichtet oder Umweg-Konstruktionen gefunden würden.

Nach Herrn *Viskorf* sei der erste Schritt des vorgestellten Beispiels ein Unternehmenskauf und keine Umstrukturierung. Ein solcher Unternehmenskauf unterliege in Deutschland der Grunderwerbsteuer, wenn Grundstücke betroffen seien. Auch hätte man rechtzeitig wissen müssen, dass die Anteile der Tochtergesellschaften von einer neuen Obergesellschaft gehalten werden sollen. Man müsse zuerst die obere Struktur aufbauen und erst anschließend die Grundstücke in die untere Ebene integrieren. So würde nur einmal Grunderwerbsteuer anfallen. Solche Umstrukturierungen bedürften im Vorfeld einer umfangreichen Begutachtung und Planung.

IV. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise

Aus der Sicht von *Dr. Behrens* sei durch § 1 Abs. 3a GrEStG keineswegs eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ins Gesetz gelangt. Benötigt werde die gesellschaftsrechtliche Beteiligung am Kapital der zwischen- oder der grundbesitzenden Gesellschaft oder die gesamthänderisch vermittelte Beteiligung am Vermögen. Es sei eine rechtliche und keine wirtschaftliche Anteilsvereinigung geregelt. Das Wort „wirtschaftliche“ bei Beteiligung treffe den Sachverhalt daher nicht.

Der Gesetzgeber könne zur Vermeidung von RETT-Blocker-Strukturen die Grenze beliebig setzen, die Steuerpflichtigen würden diese stets knapp unterschreiten. Es spiele keine Rolle, ob das Verhältnis 94,9% zu 5,1% oder 90% zu 10% sei. Auch das Asset-Risiko eines Altgeschafters mit einem Anteil von 10% könne gemildert werden. Dies sei auch nach § 1 Abs. 3a GrEStG zulässig. Wenn der Gesetzgeber dies nicht wolle, müsse er konkretere Vorschriften erlassen. Der Steuerpflichtige müsse aber genau wissen, was zulässig sei. Derzeit gebe es tatsächlich keine wirtschaftliche Betrachtungsweise. Auch § 39 AO dürfe heute nicht herangezogen werden.

Frau *Hofmann* widersprach der Ansicht von *Dr. Behrens*. Der Gesetzgeber habe sich beim § 1 Abs. 3a GrEStG bewusst für den Begriff „wirtschaftliche Beteiligung“ entschieden und um diese gehe es dort auch. Beim entrechteten Altgeschafter komme es nach der Auffassung der Finanzverwaltung weder auf die Stimm- oder Mitwirkungsrechte noch auf den zukünftigen Anspruch auf Gewinn und Liquidationserlös an.

C. Diskussionsbeiträge aus dem Auditorium

*Prof. Seer*¹¹ fragte nach dem Belastungsgrund der Grunderwerbsteuer. Wenn der Gesetzgeber ein Umwandlungssteuergesetz einführe, um Umwandlungen und Umstrukturierungen ertragsteuerlich neutral zu behandeln, warum werde dies dann wieder durch die Grunderwerbsteuer gestört. An die Frage, was der Belastungsgrund und der Zweck der Steuer sei, knüpfte sich dann die Diskussion um eine wirtschaftliche Betrachtungsweise.

Frau *Hofmann* wies darauf hin, dass die Grunderwerbsteuer eine Rechtsverkehrsteuer sei und diese daher einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht zugänglich sei. Der Rechtsgrund der Steuer sei letztendlich der Rechtsträgerwechsel an einem Grundstück. Dieser habe eine gewisse Leistungsfähigkeit zum Inhalt und sei nicht vergleichbar mit den ertragsteuerlichen Gegebenheiten des Umwandlungssteuerrechts.

Herr *Viskorf* stimmte Frau *Hofmann* für den Fall der typisierenden Betrachtungsweise zu. Man könne aber zu Recht fragen, warum in diesem Zusammenhang der Gesellschafterwechsel auftauche oder warum die Umstrukturierung belastet werde, auch wenn sich wirtschaftlich nichts verändere. Man dürfe dies aber nicht nur am Umwandlungsrecht festmachen und alles was darunter falle, von der Grunderwerbsteuer befreien. Eine einfache Ausgliederung ließe sich einfach auf ein Grundstück beschränken und dieses sich so beweglich halten. Dann könne man die Grunderwerbsteuer auch gleich abschaffen. Es müssten Lösungen gefunden werden, die über die Umstrukturierung

¹¹ *Prof. Dr. Roman Seer* ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum und Vorstandsvorsitzender des Berliner Steuergespräche e.V.

hinausgehen und die Fälle von der Befreiung erfasst würden, in denen sich bei der Obergesellschaft tatsächlich nichts ändere.

Aus der Sicht von *Dr. Behrens* gehe es bei der Grunderwerbsteuer tatsächlich nur um den Fiskalzweck. Es gebe ein Urteil des BFH vom 24. September 2004, in dem es um die Frage gehe, ob man die Anteilsvereinigung bei Kapitalanlagegesellschaften, heute Kapitalverwaltungsgesellschaften, tatsächlich der Grunderwerbsteuer unterwerfen könne. Dem BFH nach werde der Rechtsvorgang um der Rechtsänderung Willen besteuert, weshalb auch die Grundstücke der Sondervermögen zum Vermögen der Gesellschaft im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG zählten. Wer davon profitiere oder ob überhaupt jemand profitiere, spiele keine Rolle. Es handle sich hier folglich um eine reine Fiskalsteuer.

Herr *Beyme*¹² wies darauf hin, dass die Grunderwerbsteuer für die Landwirtschaft eine überragende Rolle spiele, da diese elementar auf Grund und Boden angewiesen sei. In diesem Bereich des landwirtschaftlichen Bodenmarktes gebe es das Grundstücksverkehrsgesetz, welches den gemeinnützigen Landsiedlungsgesellschaften ab einer gewissen Grundstücksgröße ein Vorkaufsrecht an landwirtschaftlichen Grundstücken einräume. Damit solle einer ungesunden Verteilung von Grund und Boden vorgebeugt werden. Die so erworbenen Grundstücke dürften eine Zeit lang vorgehalten werden, um sie anschließend an einen aufstockungswilligen und aufstockungswürdigen Landwirt weiter zu veräußern. Zivilrechtlich seien das unstrittig zwei Vorgänge: ein Kauf und ein Weiterverkauf, die allerdings im öffentlichen Interesse stattfänden. Die Landsiedlungsgesellschaften hätte weder ein Interesse an einem dauerhaften Eigenerwerb noch wollten sie darauf wirtschaften. Das zweimalige Anfallen der Grunderwerbsteuer auf dasselbe Grundstück sei zwar keine Doppelbesteuerung im technischen Sinne, werde aber von den erwerbswilligen Landwirten so gesehen. In gewissen Konstellationen im öffentlichen Interesse, wie das soeben geschilderte Beispiel, seien gerade aus dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Rechtsordnung heraus Befreiungen von der Grunderwerbsteuer geboten.

Herr *Viskorf* lehnte es ab, sich zu Einzelfragen zu äußern. Prinzipiell sei es verfehlt Befreiungen einzuführen. Mit geringeren Steuersätzen, die alle gleichmäßig zahlen könnten, wäre allen geholfen.

Nach Ansicht von *Prof. Desens*¹³ ließe sich anhand eines Beispiels verdeutlichen, warum die Grunderwerbsteuer eigentlich eine Rechtsverkehrsteuer sei. Wenn Käufer und Verkäufer über den Kaufpreis für ein Grundstück verhandelten, hätten beide anfangs eine unterschiedliche Vorstellung vom Preis. Sie träfen sich in der Mitte, so dass eine Restleistungsfähigkeit entstehe, die man als Vorteil des Geschäfts sehen könne. Dies betreffe allerdings beide Parteien, und das Grunderwerbsteuergesetz sei formal auch so ausgestaltet, dass beide Schuldner der Steuer würden.

Anders als Herr *Viskorf* plädiere *Prof. Desens* für eine Synchronität von Grunderwerbsteuergesetz und Umwandlungssteuergesetz. Ein Grundstück könne nach dem Umwandlungssteuergesetz nicht steuerneutral übertragen werden. Möglich sei dies nur mit einem Teilbetrieb. Damit ein Grundstück einen Teilbetrieb darstelle, müssten zusätzliche Voraussetzungen erfüllt werden. Es sei schwierig, so einen Teilbetrieb zu konstruieren.

¹² *Simon Beyme* ist Rechtsanwalt und Steuerberater sowie Fachbereichsleiter für Recht und Steuern des Deutschen Bauernverband e.V.

¹³ *Prof. Dr. Marc Desens* ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, insbesondere Steuerrecht und öffentliches Wirtschaftsrecht an der Universität Leipzig.

ren und eine Begünstigung zu erlangen. Wenn dies der Fall sei, so gebe es auch keinen Grund, noch eine Grunderwerbsteuer hinterherlaufen zu lassen.

Nach Herrn *Viskorf* könne man über die Befreiung beim Übergang eines Teilbetriebs nachdenken. Bei einem einzelnen Grundstück dürfe dies aber nicht der Fall sein. Dort gebe es ein zu hohes Missbrauchspotenzial.

Dr. Behrens wünsche sich die Wiederabschaffung der Absätze mit dem Buchstaben a. Das Verfehlen des Erhebungsziels bei der materiellen Steuerpflicht bei § 1 Abs. 2a GrEStG mit der geringen Zahl betroffener Fälle zu begründen, sei nicht überzeugend. Niemand wisse, wieviele Fälle dies seien. Mit Aktien würden auch Wertpapierleihgeschäfte gemacht, bei denen der Entleiher Aktien gleicher Art zurück zu übereignen habe. Dort finde ein Anteilsübergang statt, auch wenn auf den ersten Blick ein Investor vorhanden sei. Auch § 1 Abs. 3a GrEStG solle wieder abgeschafft werden. Bei weitverzweigten Beteiligungsgeflechten sei es ein Zufallsfund, wenn ein solcher Fall entdeckt und die Steuer festgesetzt werde. Der die Beteiligungsinhaber habe hier keine Kenntnis und keine Einflussmöglichkeiten.

Prof. Ehrke-Rabel glaube, dass sich die Probleme mit der Grunderwerbsteuer auch in Österreich vergrößern werden, sobald die Probleme mit den Einheitswerten so gelöst seien, wie es der Verfassungsgerichtshof getan habe. Die Absätze 2a und 3a des § 1 GrEStG würden hoffentlich in Österreich nicht eingeführt. Allerdings komme es auch mit der österreichischen Fassung des § 1 Abs. 3 GrEStG, der offenbar die 95%-Grenze nicht kenne, sowohl aus fiskalischer Sicht wie auch aus Sicht des Abgabepflichtigen zu unbefriedigenden Ergebnissen. Deshalb solle man hier beim Tatbestand wirtschaftlich anknüpfen, um unbefriedigende Umgehungskonstellationen zu vermeiden. In Österreich sei die Norm auch so formuliert, dass man hier wirtschaftlich anknüpfen könne.

Nach Frau *Hofmann* haben die Äußerungen von Herrn *Viskorf* und *Dr. Behrens* gezeigt, dass man sich nicht nur auf der Verwaltungsebene in einer spannenden und heftigen Diskussion um die wirtschaftliche Betrachtungsweise einerseits und Widerspruchsfreiheit andererseits befände.

Für Herrn *Krebühl* sei es immer wieder erstaunlich, wie man identische Sachverhalte vollkommen unterschiedlich angehen könne. In Österreich werde natürlich auch gesehen, dass die Grunderwerbsteuer durch das Einbringen eines Grundstücks in eine Kapitalgesellschaft und das Verkaufen der Anteile daran vermieden werden könne. Daher kenne auch das österreichische Grunderwerbsteuergesetz einen § 1 Abs. 3 GrEStG. Hier würden die Gemeinsamkeiten allerdings auch enden. Würden die Anteile an der Muttergesellschaft der grundbesitzenden Kapitalgesellschaft veräußert, falle in Österreich keine Grunderwerbsteuer mehr an. In Deutschland dagegen falle noch Grunderwerbsteuer an, wenn die Ur-Urgroßmutter verkauft werde. Wenn zwei große multinational tätige Gesellschaften mit einem gemeinsamen Umsatz von mehr als 300 Milliarden Euro fusionieren würden, gebe es relativ komplizierte Konzernkonstruktionen. Bei jeder Umstrukturierung müsse darauf geachtet werden, dass dort nicht auf einer Ebene Grunderwerbsteuer anfalle. In Österreich müsse man nur darauf achten, dass dies bei der unmittelbar grundbesitzenden Gesellschaft in Österreich nicht der Fall sei. Trotz der in dort offensichtlich vielfältig existierenden Umgehungsmöglichkeiten werde in Österreich noch immer Grunderwerbsteuer gezahlt.

Nach Herrn *Viskorf* hätten Österreich und Deutschland derzeit das gleiche Problem hinsichtlich der Bewertung. Es liege eine Richtervorlage seines Senats in Karlsruhe vor mit

der Frage, ob die Übernahme der vom Bundesverfassungsgericht für die Erbschaftsteuer als verfassungswidrig angesehenen Grundbesitzwerte in die Grunderwerbsteuer ebenfalls verfassungswidrig sei. Diese Frage solle noch dieses Jahr entschieden werden. Hier gebe es folglich bewertungsrechtlich eine gewisse Parallele.

Zur Entschärfung des § 1 Abs. 3a GrEStG genüge ein Satz in Absatz 3, nach dem für die Frage, wie die 95%-Quote bei Personengesellschaften zu ermitteln sei, schlicht auf die vermögensmäßige Beteiligung abzustellen sei. Auch die Verkomplizierung mit dem Verhältnis zwischen Absatz 2a und 3a gebe es dann nicht mehr. Bei § 1 Abs. 2a GrEStG sei es dagegen eine politische Grundsatzentscheidung. Das Einbeziehen von mittelbaren Verhältnissen in die 95%-Quote mache die Ermittlung sehr kompliziert. Es sei fraglich, ob man aufgrund der Entwicklungen der 90er Jahre darauf komplett verzichten könne.

D. 51. Berliner Steuergespräch

Prof. Lambrecht dankte allen Diskussionsteilnehmern und schloss die Diskussion mit Hinweis auf das 51. Berliner Steuergespräch zum Thema "Sanierung, Insolvenzen und Steuern", das am 23. Juni 2014 um 17.30 Uhr im Haus der Deutschen Wirtschaft in Berlin stattfinden wird (www.berlinersteuergespraech.de).