Deloitte.

URL: http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/grundsteuer-grunderwerbsteuer/neue-laendererlasse-anwendung-von-6a-grestg.html

24.07.2012

Grundsteuer/ Grunderwerbsteuer

Neue Ländererlasse: Anwendung von § 6a GrEStG

Aktuell: Der BFH hat die sieben zu den Anwendungsvoraussetzungen der grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel anhängigen Verfahren entschieden. Dabei legt er die Regelungen der Grunderwerbsteuerbefreiung des § 6a GrEStG entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung weit aus. Das gilt sowohl für den in der Norm verwendeten Begriff des herrschenden Unternehmens als auch für die von der Steuerbegünstigung erfassten Umwandlungsvorgänge (siehe unter Anmerkung).

BFH, Urteile vom 21.08.2019, II R 15/19, II R 16/19, II R 19/19, II R 20/19, II R 21/19 und vom 22.08.2019, II R 17/19, II R 18/19, siehe Deloitte Tax-News

---

Gleich lautende Erlasse vom 19.06.2012:
Die Finanzverwaltung hat die gemeinsamen Ländererlasse zur Anwendung des § 6a GrEStG überarbeitet und am 19.06.2012 veröffentlicht. Die Erlasse enthalten eine Reihe von Klarstellungen, die in den Vorgänger-Erlassen vom 01.12.2010 nicht enthalten waren. Die neuen Erlasse arbeiten mit einer Reihe von Fallbeispielen, die zu nicht unerheblichen Verschärfungen bei der Anwendung der Regelung führen können.

Hintergrund
Mit den koordinierten Ländererlassen zur Anwendung des § 6a GrEStG vom 01.12.2010 (BStBl. I 2010, 1321) hatte die Finanzverwaltung zu der Anfang 2010 durch das sog. Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22.12.2009 neu eingeführten Vorschrift des § 6a GrEStG Stellung genommen. Dadurch wurden einige Auslegungsfragen geklärt. Diese Erlasse wurden nun nochmals konkretisiert und mit einer Reihe von Fallbeispielen zu bisher offenen Fragen angereichert. Durch die Ausnahme der Vergünstigung bei Beendigung des „Verbundes" kann es in der Praxis zu erheblichen Beschränkungen von konzerninternen Umstrukturierungen kommen.

Verwaltungsanweisung
Regelungsinhalt von § 6a GrEStG

Die Vorschrift des § 6a GrEStG begünstigt umwandlungsbedingte Erwerbsvorgänge zwischen Rechtsträgern, die einem durch die Vorschrift näher definierten Verbund angehören. Es werden nur solche Grunderwerbsteuertatbestände nicht besteuert, die durch Gesamtrechtsnachfolge verwirklicht werden. Umwandlungsvorgänge auf der Grundlage von Einzelrechtsübertragungen werden nicht privilegiert. Die Nichterhebung der Grunderwerbsteuer wird durch Behaltensfristen flankiert, d.h. die am Umwandlungsvorgang beteiligten Rechtsträger müssen im Grundsatz mindestens fünf Jahre vor und fünf Jahre nach dem Übertragungsvorgang einem Verbund angehören, in dem die Beteiligungsverhältnisse über den gesamten Zeitraum i.H. von 95% bestehen.
Die Vergünstigung des § 6a GrEStG setzt voraus, dass

- ein Rechtsvorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2, 2a oder 3 GrEStG
- auf Grund einer Umwandlung i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG (Verschmelzung, Spaltung, Vermögensübertragung i. S. von § 174 f. UmwG) verwirklicht wird (§ 6a Satz 1 u. 2 GrEStG)
- und an dem Umwandlungsvorgang ausschließlich ein herrschendes und ein oder mehrere von diesem abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind (§ 6a Satz 3 u. 4 GrEStG). Mit der Änderung von § 6a Satz 4 GrEStG durch das OGAW-IV-UmsG wurde klargestellt, dass neben Kapitalgesellschaften auch Personengesellschaften als „abhängige Gesellschaften" gelten.

Enger Verbundbegriff der Finanzverwaltung

Wie schon bisher ist nach Auffassung der Finanzverwaltung der Konzernbegriff des § 6a Satz 3 und 4 GrEStG so zu verstehen, dass es immer nur ein einziges herrschendes

Unternehmen gibt. Das soll dasjenige Unternehmen sein, welches an der Spitze eines Verbundes von Gesellschaften steht, bei denen die Beteiligung auf jeder Stufe i.H. v. mindestens 95% am Gesellschaftskapital beträgt. Bei mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen ist das herrschende Unternehmen somit dasjenige, welches an der Spitze des gesamten Verbundes steht, und nicht auch eine andere (abhängige) Gesellschaft in der Beteiligungskette, die ihrerseits an dem übertragenden und dem übernehmenden Rechtsträger (unmittelbar oder mittelbar) zu mindestens 95% beteiligt ist.

Erleichterungen für reine Finanzholding

Das herrschende Unternehmen kann eine natürliche oder juristische Person oder eine Personengesellschaft sein. Zudem muss es Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinn sein. Damit sind natürliche Personen, die die Beteiligung im Privatvermögen halten, sowie juristische Personen des öffentlichen Rechts mit Beteiligungen im hoheitlichen Bereich (nicht in einem Betrieb gewerblicher Art) ausgeschlossen. Ist die Konzernspitze im Zeitpunkt der Umstrukturierung eine reine Finanzholding, wird für die Bestimmung des herrschenden Unternehmens auf die unmittelbar darunter liegende Konzernebene abgestellt. Das soll nach Auffassung der Finanzverwaltung auch dann gelten, wenn die Unternehmereigenschaft des herrschenden Unternehmens innerhalb von fünf Jahren vor der Umwandlung hinzugekommen ist. Gleiches gilt für Konstellationen, in denen die 95%-Beteiligung auf der obersten Ebene innerhalb der Vorbehaltensfrist reduziert wurde. Das herrschende Unternehmen muss die Unternehmereigenschaft sowie die Mindestbeteiligungshöhe hinsichtlich der am Umwandlungsvorgang beteiligten Gesellschaften während der fünfjährigen Vorbehaltensfrist erfüllen. Andernfalls ist die Prüfung nach unten solange fortzusetzen, bis das herrschende Unternehmen gefunden ist.

Herrschendes Unternehmen bei umsatzsteuerlicher Organschaft

Nicht eindeutig geregelt waren bisher die Fälle, in denen das herrschende Unternehmen umsatzsteuerliche Organgesellschaft eines außerhalb des grunderwerbsteuerlichen Verbunds stehenden Organträgers ist und dementsprechend nicht selbst umsatzsteuerlicher Unternehmer ist (vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG). Die aktuellen Erlasse regeln nun in Tz. 2.2, dass die Eigenschaft als herrschendes Unternehmen unabhängig von der umsatzsteuerlichen Unselbständigkeit zu beurteilen ist.

Erhebliche Verschärfung: Keine Begünstigung bei Begründung oder Beendigung des Verbundes

Grundsätzlich können Gesellschaften, die vor weniger als fünf Jahren vor der Umwandlung entstanden sind, keine abhängigen Gesellschaften sein. Die Finanzverwaltung macht hiervon eine Ausnahme für Gesellschaften, die durch einen Umwandlungsvorgang im Verbund aus einer oder mehrerer Gesellschaften entstanden sind, die ihrerseits spätestens im Zeitpunkt des Umwandlungsvorgangs abhängige Gesellschaft ist bzw. abhängige Gesellschaften sind. Im Ergebnis werden somit die Behaltenszeiten im Verbund zusammengerechnet.
Der Umwandlungsvorgang, durch den der Verbund begründet oder beendet wird, ist nicht begünstigt. Wird ein Verbund durch Ausgliederung oder Abspaltung zur Neugründung aus einem herrschenden Unternehmen begründet, liegt kein begünstigungsfähiger Vorgang vor. Gleiches soll nach Ansicht der Finanzverwaltung gelten, wenn die oberste abhängige Gesellschaft auf das herrschende Unternehmen verschmolzen wird.

Beispiel nach Tz. 2.1 der Erlasse: Die M-GmbH ist zu 100% an der grundbesitzenden T-GmbH beteiligt. Diese hält 100% der Anteile an der grundbesitzenden E-GmbH und diese wiederum ist zu 100% an der grundbesitzenden U-GmbH beteiligt. Die T-GmbH wird auf die M-GmbH verschmolzen.

Die Verschmelzung der T-GmbH auf die M-GmbH soll nicht nach § 6a GrEStG begünstigt sein, da der Verbund hierdurch erlischt. Unerheblich ist, dass die E-GmbH und die U-GmbH ebenfalls Grundstücke besitzen, da die beiden Gesellschaften in Bezug auf diesem Umwandlungsvorgang nicht zum Verbund gehören. Die aus der Verschmelzung resultierende Verkürzung der Beteiligungskette in Bezug auf die E- und die U-GmbH ist nicht steuerbar.

Änderungen bei der Nachbehaltensfrist: Kettenumwandlungen

Die Mindestbeteiligung von 95% an der bzw. den abhängigen Gesellschaft(en) muss

mindestens fünf Jahre nach dem Umwandlungsvorgang fortbestehen. Erlischt die übertragende Gesellschaft im Zuge der Umwandlung (z.B. side-stream-merger von Schwestergesellschaften), so muss nur die Mindestbeteiligung an der übernehmenden abhängigen Gesellschaft fünf Jahre bestehen bleiben.

Erlöschen die übertragende oder die übernehmende abhängige Gesellschaft innerhalb der Nachbehaltensfrist durch einen weiteren Umwandlungsvorgang ausschließlich mit anderen abhängigen Gesellschaften, sind die Behaltenszeiten zusammenzurechnen, sofern an diesen Gesellschaften die Mindestbeteiligung von 95% besteht.

Beispiel nach Tz. 5 der Erlasse: Die unternehmerisch tätige M-GmbH ist seit mehr als fünf Jahren zu 100% an den grundbesitzenden T1-GmbH und T2-GmbH beteiligt. Die grundbesitzende E-GmbH ist seit mehr als fünf Jahren eine 100%ige Tochtergesellschaft der T2-GmbH. Im Jahr 04 wird die E-GmbH auf die T2-GmbH verschmolzen. In Jahr 07 wird die T2-GmbH auf die T1-GmbH verschmolzen.

Die up-stream Verschmelzung der E-GmbH auf T2-GmbH ist grundsätzlich nach § 6a GrEStG begünstigt. Das gilt auch für die Verschmelzung der T2-GmbH auf die T1-GmbH, da an dem Umwandlungsvorgang nur abhängige Gesellschaften beteiligt sind. Die von der T2-GmbH zu erfüllende Nachbehaltensfrist aufgrund der Verschmelzung in 04 ist von der T1-GmbH als übernehmende abhängige Gesellschaft fortzuführen.

Anwendung der neuen Erlasse

Die Erlasse ersetzen die Erlasse vom 01.12.2010 (mit Ergänzung vom 22.06.2011, BStBl. I 2011, 673) und sind in allen offenen Fälle anzuwenden. Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn sich Steuerpflichtige für Rechtsvorgänge, die nach dem 31.12.2009 und vor dem 13.07.2012 verwirklicht wurden, auf die bisher geltende Verwaltungsauffassung beruft.

Betroffene Norm
§ 6a GrEStG

Anmerkung
Aktuell: Abweichende Auffassung des BFH in Urteilen vom 21.08.2019, II R 15/19, II R 16/19, II R 19/19, II R 20/19, II R 21/19 und vom 22.08.2019, II R 17/19, II R 18/19

Der BFH hat sieben zur Konzernklausel des § 6a GrEStG anhängige Verfahren entschieden (siehe Deloitte Tax-News). In seinen Entscheidungen legt er die Regelungen der grunderwerbsteuerlichen Vergünstigung weit aus und tritt dabei der Verwaltungsauffassung in den hier dargestellten Ländererlassen vom 19.06.2012 entgegen. Das gilt sowohl für den in der Norm verwendeten Begriff des herrschenden Unternehmens als auch für die von der Steuerbegünstigung erfassten Umwandlungsvorgänge. Insbesondere geht der BFH davon aus, dass das herrschende Unternehmen für die Inanspruchnahme der Grunderwerbsteuerbefreiung nicht Unternehmer i.S. des UStG sein muss. Außerdem fordert der BFH die Einhaltung der für die Steuerbegünstigung vorausgesetzten Vor- und Nachbehaltensfristen nur insoweit, als dies aufgrund eines begünstigten Umwandlungsvorgangs auch möglich ist.

Fundstelle
Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleich lautende Erlasse zur Anwendung des § 6a GrEStG vom 19. 06.2012, BStBl. I 2012, S. 662

Weitere Fundstellen
FG Niedersachsen, Urteil vom 09.07.2014, 7 K 135/12, BFH-anhängig II R 63/14

Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleich lautende Erlasse zur Anwendung des § 6a GrEStG vom 01.12.2010, BStBl I 2010, S. 1321, Zusammenfassung in den Deloitte Tax-News

Wachstumsbeschleunigungsgesetz, Zusammenfassung in den Deloitte Tax-News

Englische Zusammenfassung

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.