

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.
Mohrenstr. 20/21
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Burgstr. 28
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND
(HDE) E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Wilhelmstr. 43/43G
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

Frau Bettina Stark-Watzinger, MdB
Vorsitzende des Finanzausschusses
Deutscher Bundestag
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Per E-Mail: bettina.stark-watzinger@bundestag.de;
finanzausschuss@bundestag.de

7. Oktober 2019

**Stellungnahme der acht Spitzenorganisationen der deutschen Wirtschaft zum
Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes (BT-Drs.
19/13427)**

Sehr geehrte Frau Stark-Watzinger,

gerne möchten wir die Gelegenheit wahrnehmen, zu dem im Betreff genannten Gesetzesentwurf Stellung zu nehmen.

Der Entwurf entspricht nicht dem im Koalitionsvertrag für die laufende 19. Legislaturperiode niedergelegten Ziel, „eine effektive und rechtssichere gesetzliche Regelung“ umzusetzen, „um missbräuchliche Steuergestaltungen bei der Grunderwerbsteuer mittels Share Deals zu beenden“. Weder sind die geplanten Regelungen gezielt auf Umgehungsgestaltungen mittels Über-

tragung von Gesellschaftsanteilen gerichtet, noch werden aus unserer Sicht durch die Regelungen Umgehungsgestaltungen effektiv verhindert.

Ziel der angestrebten Gesetzesänderungen ist die Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen in der Grunderwerbsteuer. Im Zentrum steht dabei die Übertragung von Anteilen an Immobiliengesellschaften knapp unterhalb der grunderwerbsteuerrelevanten 95 %-Beteiligungsgrenze und unter Vermeidung der fünfjährigen Beobachtungs- und Haltefristen. Auch wenn das Ziel des Gesetzgebers grundsätzlich nachvollziehbar erscheint, ist zu betonen, dass es keinen Missbrauch darstellt, wenn gesetzlich ausdrücklich vorgesehene Grenzwerte für eine Steuerpflicht vermieden werden. Vor allem fehlt im Gesetzesentwurf eine zielgenaue Ausrichtung, sodass mit erheblichen Kollateralschäden für sämtliche Branchen zu rechnen ist. Es werden insbesondere auch Unternehmen erfasst, die Immobilien für die operativen Geschäfte des Unternehmens benötigen (Produktionshallen, Bürogebäude). Bei diesen werden zukünftig wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen unter Beteiligung von grundbesitzenden Gesellschaften sowohl durch administrative als auch monetäre Hürden behindert. Ebenfalls würden Immobilien als Kapitalanlage, beispielsweise für Altersvorsorgeprodukte getroffen, obgleich derartige Investitionen ebenfalls nicht mit Grunderwerbsteuer sparernder Intention getätigt werden.

Folgende Korrekturen des Gesetzesentwurfs sind zwingend erforderlich:

1. Keine Einführung von § 1 Abs. 2b GrEStG-E.
2. Fokussierung der Ergänzungstatbestände auf wirkliche Vermeidungsgestaltungen.
3. Falls an der Einfügung des neuen Tatbestands in § 1 Abs. 2b GrEStG-E festgehalten wird, muss zumindest durch eine Börsenklausel sichergestellt werden, dass der Börsenhandel keine Grunderwerbsteuer auslöst. Dies gilt auch für den derzeit schon bestehenden Tatbestand für Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften in § 1 Abs. 2a GrEStG. Die vom Bundesrat vorgeschlagene Börsenklausel ist ein wichtiger Schritt in die richtige Richtung, lässt aber viele wichtige Handelsplätze außen vor und müsste daher sachgerecht angepasst werden.
4. Keine Absenkung der Beteiligungsschwellen. Zumindest darf die Bemessungsgrundlage den Grundbesitz nur quotal, entsprechend der Beteiligungshöhe, erfassen. Andernfalls wäre es denkbar, dass bei Übertragung von 90 % einer Gesellschaftsbeteiligung die Gesellschaftsgrundstücke zu 100 % besteuert werden.
5. Sofern überhaupt, Ausdehnung der fünfjährigen Beobachtungs- und Haltefristen in den Tatbeständen des § 1 Abs. 2a und Abs. 2b sowie in §§ 5 und 6 GrEStG auf maximal 7 Jahre. Damit würde ein Gleichklang mit der in der Zielrichtung vergleichbaren siebenjährigen Anti-Missbrauchs-Sperrfrist im Umwandlungssteuergesetz hergestellt.

6. § 1 Abs. 2b GrEStG-E darf nur nachrangig zu den bereits vorhandenen Ergänzungstatbeständen in § 1 Abs. 2a, Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG Anwendung finden, um Mehrfachbelastungen wirksam zu vermeiden.
7. Im Falle einer Einführung von § 1 Abs. 2b GrEStG-E sollten die Nichterhebungsvorschriften der §§ 5 und 6 GrEStG auch für Kapitalgesellschaften Anwendung finden. Ohne diese würden Kapitalgesellschaften grunderwerbsteuerlich schlechter gestellt als Personengesellschaften.
8. Anpassung der Konzernklausel in § 6a GrEStG, um sicherzustellen, dass Umstrukturierungen im Konzern grunderwerbsteuerfrei möglich sind und die Konzernklausel in der Praxis Anwendung finden kann. Hierzu gehören insbesondere folgende Maßnahmen:
 - Die begünstigungsfähigen Rechtsvorgänge sollten auf sämtliche konzerninterne Transaktionen, insbesondere auf Anteilsverkäufe und Formwechsel erweitert werden.
 - Die Abhängigkeitsvoraussetzungen sollten abgesenkt werden, die Beteiligungsschwellen in den Ergänzungstatbeständen des § 1 GrEStG sollten nicht überschritten werden.
 - Die Vor- und Nachbehaltensfristen sollten auf Missbrauchsfälle fokussiert werden.

Darüber hinaus unterstützen wir die Vorschläge des Bundesrats in der Ziffer 3 (Anwendung der Beobachtungsfrist auf mittelbare Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften) und der Ziffer 6 (Klarstellung zur Übergangsregelung) seiner Stellungnahme zum Gesetzesentwurf, siehe BR-Drs 355/19 (B).

In der beigefügten Anlage finden Sie unsere detaillierten Anmerkungen.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.
Dr. Rainer Kambeck

BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.
Dr. Monika Wünnemann

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.
Carsten Rothbart

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Dr. Oliver Perschau

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Joachim Dahm Heiko Schreiber

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Dr. Volker Landwehr Jochen Bohne

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND
(HDE) E. V.
Ralph Brügelmann

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Michael Alber

Zu Art. 1 Nummer 1 b): Einführung eines neuen Tatbestands für Gesellschafterwechsel bei Kapitalgesellschaften in § 1 Abs. 2b GrEStG-E

Der angedachte neue Tatbestand für Anteilseignerwechsel bei Kapitalgesellschaften in § 1 Abs. 2b GrEStG-E ist in der Praxis besonders schwierig nachzuhalten und stellt die Wirtschaft insoweit vor besondere Herausforderungen. Er erfasst, wie auch die Erweiterung der übrigen Ergänzungstatbestände in § 1 GrEStG, weit mehr als nur die als missbräuchlich angesehenen Share-Deals und führt zu Doppel- und Mehrfachbesteuerungen. Er sollte nicht eingeführt werden. Auf die Einführung eines neuen Ergänzungstatbestandes, durch den pauschal alle Anteilseignerwechsel bei Kapitalgesellschaften grunderwerbsteuerpflichtig werden, sollte verzichtet werden.

**a) Die Regelung erfasst vor allem Transaktionen, die nichts mit Umgehungsge-
staltungen mittels Immobilien-Share-Deals zu tun haben**

Steuerauslösend soll hier sein, wenn mindestens 90 % der Kapitalgesellschaftsanteile innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren auf neue Gesellschafter übertragen werden. Ob ein einzelner Erwerber eine nennenswerte Beteiligung erlangt, wäre dabei irrelevant. Es soll ausreichen, wenn hinreichend viele Anteile an theoretisch beliebig viele Erwerber übergehen. Betroffen wäre damit auch der Handel mit Anteilen an börsennotierten Aktiengesellschaften oder anderen Publikumsgesellschaften mit einer großen Anzahl reiner Anlegergesellschaften. Die Kapitalgesellschaft braucht dabei noch nicht einmal eigenes Grundvermögen zu halten, wesentliche Änderungen auf Ebene der Anleger können als mittelbare Änderungen sogar zur Steuerpflicht auf sämtlichen nachgelagerten Beteiligungsebenen führen, z. B. von Tochter- und Enkelgesellschaften mit Grundbesitz.

Die Problematik besteht auch bei Immobilienfonds. Immobilienfonds verwaltende Kapitalverwaltungsgesellschaften (KVG) sind oft 100 %-Töchter von börsennotierten Unternehmen (z. B. Banken oder Versicherungsunternehmen). KVG sind regelmäßig Kapitalgesellschaften. Der Börsenhandel würde wegen des für die Investoren verwalteten Immobilien-Sondervermögens dann auch bei einer KVG Grunderwerbsteuer auslösen können. Denn in aller Regel stehen die Immobilien des Fonds im rechtlichen Eigentum der KVG. Die Anleger werden über die Anteilsscheine wirtschaftlich berechtigt (sog. Treuhandlösung). Grunderwerbsteuerlich werden die Immobilien der KVG und nicht den Anlegern zugerechnet, so dass (mittelbare) Anteilseignerwechsel bei der KVG zu steuerbaren Vorgängen nach § 1 Abs. 2b GrEStG-E führen können. Von der Grunderwerbsteuer würden im Ergebnis die Anleger getroffen. Die Rendite von Altersvorsorge-Investments würde ge-

schmälert, da die Grunderwerbsteuer beispielsweise den zu Vorsorgezwecken gehaltenen Investmentfonds belastet oder im Rahmen von Lebensversicherungsverträgen im Wege der Kürzung von Beitragsrückerstattungen von den Versicherten getragen würde. Zu bedenken ist, dass auch hinter institutionellen Anlegern letztlich natürliche Personen stehen, die Vorsorge für das Alter oder Krankheit treffen wollen.

Die Neuregelungen werden mit der Notwendigkeit der „Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen“ begründet. Dass der Übergang von 90 % der Aktien einer Kapitalgesellschaft im Rahmen des Börsenhandels keinen Missbrauch darstellt, liegt auf der Hand. Missbrauchsvorschriften müssen verfassungsrechtlichen Ansprüchen genügen, wie bereits die jüngste Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu § 8c KStG (BVerfG, Beschl. v. 29.03.2017, 2 BvL 6/11) gezeigt hat. Eine Missbrauchstypisierung lässt die geplante Regelung nicht erkennen. Weiterhin ist zu beachten, dass laut Gesetzentwurf steuerpflichtig nicht der Anleger, sondern die Kapitalgesellschaft sein soll, obgleich sie gar keinen Einfluss auf die Steuerentstehung hat.

Die Regelung geht daher weit über das eigentliche Ziel hinaus, Immobilien-Share-Deals steuerlich zu belasten.

Es entstehen hohe Kollateralschäden für die gesamte Wirtschaft, da damit auch Unternehmen außerhalb der Immobilienwirtschaft betroffen sind. Wenn man Share-Deal-Gestaltungen treffen will, muss der Tatbestand auf die problematischen Fallgestaltungen fokussiert werden. Dazu gehört zumindest, dass es darauf ankommen muss, dass der Anteilserwerb überhaupt eine nennenswerte Kontrolle bzw. Einflussnahme auf die grundbesitzende Gesellschaft ermöglicht.

b) Strukturelles Vollzugsdefizit bei börsengehandelten Gesellschaften

In der jetzt vorgesehenen Form würde die Regelung sowohl die Finanzverwaltung als auch die Steuerpflichtigen vor erhebliche Vollzugsprobleme stellen. Kapitalgesellschaften müssten Anzahl und Höhe der Gesellschafterwechsel überwachen und zwar laufend. Das ist in vielen Fällen nicht möglich.

Bei börsennotierten Unternehmen ist es de facto unmöglich – abgesehen von der Anzahl der gehandelten Aktien – die erforderlichen detaillierten Daten über die beteiligten Veräußerer und Erwerber zu ermitteln. Dies gilt im Übrigen nicht nur für Inhaberaktien, bei denen Aktientransfers unterhalb der wertpapierhandelsrechtlichen Meldeschwellen möglich sind, ohne dass die Gesellschaft Veräußerer und Erwerber kennt. Auch für Namensaktien

wäre eine Überwachung entsprechend der vorgesehenen Anforderungen häufig unmöglich. Hier sind zwar die inländischen Aktionäre grundsätzlich bekannt. Allerdings werden ausländische Aktionäre regelmäßig durch sog. Nominees repräsentiert, so dass die Erlangung der genauen Kenntnis der tatsächlichen Aktieninhaber nur durch Auskunftsverlangen gegenüber dem Nominee möglich wäre und dies auch nur zu einem bestimmten Zeitpunkt. Ohne Kenntnis über Veräußerer und Erwerber der gehandelten Aktien lassen sich aus der schlichten Zahl der gehandelten Aktien innerhalb eines beliebigen Zeitraums aber keine sicheren Aussagen ableiten, ob tatsächlich ein Wechsel von mind. 90 % der Anteilseigner stattgefunden hat.

Zu beachten ist insbesondere auch, dass das schlichte Handelsvolumen bei im DAX notierten Unternehmen regelmäßig bereits nach etwas über einem Jahr die Schwelle von 90 % des jeweiligen Gesamtkapitals überschreitet. Rückschlüsse darauf, ob hiermit auch ein tatsächlicher Wechsel von mehr als 90 % der Anteilseigner verbunden ist, wären jedoch nicht sicher möglich. Dies wäre z. B. bei Vorhandensein eines Ankeraktionärs mit einer Beteiligung von 11 % nicht der Fall. Viele börsennotierten Unternehmen haben einen solchen Ankeraktionär aber gerade nicht (vgl. nachfolgend unter c).

Wir möchten darauf hinweisen, dass bereits nach der gegenwärtigen Rechtslage ein Vollzugsdefizit bei dem grundsätzlich vergleichbaren § 1 Abs. 2a GrEStG besteht. § 1 Abs. 2a GrEStG erfasst den unmittelbaren und mittelbaren Wechsel von 95 % des Gesellschafterbestands bei Personengesellschaften innerhalb von fünf Jahren. Es kommt in der Praxis vor, dass Finanzämter die Norm nicht anwenden können, weil weder Steuerpflichtige noch die Finanzverwaltung mit vertretbarem Aufwand in der Lage sind, Informationen zu Beteiligungswechseln zu beschaffen, die mehrere Ebenen oberhalb der immobiliensitzenden Gesellschaft erfolgt sind. Diese Erfahrung sollte Anlass sein, diese Regelung in Frage zu stellen, anstatt sie als Mustervorlage für Kapitalgesellschaften heranzuziehen und darüber hinaus den bisherigen Fünfjahreszeitraum auf 10 Jahre zu verlängern. Die Übertragung von Anteilen an börsennotierten Aktiengesellschaften oder anderen Publikumsgesellschaften mit einer großen Anzahl reiner Anlegergesellschafter sollte daher nicht nur bei der geplanten Vorschrift des § 1 Abs. 2b GrEStG-E außer Betracht bleiben, sondern – entsprechend der Rechtswirklichkeit aufgrund fehlender Erkenntnismöglichkeiten der Steuerpflichtigen – auch bei dem bereits bestehenden § 1 Abs. 2a GrEStG.

c) Nur ein Teil der börsengehandelten Unternehmen verfügt über einen Ankeraktionär

Die Problematik des unkontrollierbaren Entstehens von Grunderwerbsteuer durch Börsenhandel kann auch nicht wirksam durch einen Ankeraktionär mit einer Beteiligung von mehr als 10 % verhindert werden. Nicht alle börsennotierten Unternehmen verfügen über einen solchen Ankeraktionär.¹ Zudem ist zu beachten: Selbst wenn ein Ankeraktionär vorhanden wäre, könnte die Gesellschaft keinen Einfluss darauf nehmen, dass allein durch Verkäufe des Ankeraktionärs Grunderwerbsteuer ausgelöst würde.

d) Börsenklausel als Teillösung der Probleme des § 1 Abs. 2b GrEStG-E mit Blick auf Börsenhandel

Die vom Bundesrat in seiner Stellungnahme vom 20. September 2019 vorgeschlagene Börsenklausel ist dem Grunde nach ein sinnvoller Ansatz, um das Auslösen der Steuer durch den Börsenhandel zu vermeiden (BR-Drs. 355/19(B), Ziffer 4 S. 4 ff), der von uns ausdrücklich begrüßt wird. Allerdings werden mit einer Börsenklausel nicht die zahlreichen weiteren Probleme des § 1 Abs. 2b GrEStG-E gelöst, siehe dazu nachfolgend Abschnitte e.) bis h.).

Die vorgeschlagene Börsenklausel des Bundesrats ist allerdings hinsichtlich des Anwendungsbereichs nicht ausreichend. Hilfreich wäre die Ausdehnung der vom Bundesrat vorgeschlagenen Klausel auf alle relevanten Börsenplätze. Der räumliche Anwendungsbereich der Börsenklausel des Bundesrats ist auf EU/EWR-Börsen und solche Börsenplätze in Drittstaaten beschränkt, die von der EU-Kommission als gleichwertig anerkannt wurden. Derzeit ist beispielsweise der wichtige Börsenstandort Zürich in der Schweiz nicht als gleichwertig anerkannt. Die bisherige Anerkennung seitens der EU-Kommission ist Mitte 2019 ausgelaufen und noch nicht wieder ersetzt worden. Hintergrund sind dabei nicht sachliche Vorbehalte, die die Börsenregulierung betreffen, sondern Diskrepanzen zwischen der EU und der Schweiz bezüglich des Abschlusses eines institutionellen Rahmenabkommens. Nach einem ungeregelten BREXIT wäre auch die Londoner Börse nicht erfasst. Eine etwaige Börsenklausel müsste daher weiter gefasst werden als vom Bundesrat vorgesehen. Es bietet sich dabei an, an die Formulierung des § 50d Abs. 3 Satz 5 EStG anzuknüpfen. Nicht nachvollziehbar ist, warum Staaten mitten in Europa ausgegrenzt

¹ Stand Ende 2018 verfügten 18 von 30 DAX-Unternehmen nicht über einen Ankeraktionär. Von den 60 MDAX-Unternehmen waren 22 ohne Ankeraktionär (Quelle: Stellungnahme des Deutschen Aktieninstitut vom 5. Juni 2019 zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften).

werden, gleichzeitig aber Börsenplätze wie Honkong, Australien oder auch Brasilien erfasst sind.

e) Strukturelles Vollzugsdefizit auch außerhalb des Börsenhandels

Weil auch mittelbare Anteilseignerwechsel schädlich sein sollen, müssten nicht nur Anteilseignerwechsel bei den direkt beteiligten Gesellschaftern, sondern auch bei allen Gesellschafterebenen darüber überwacht werden. Dies führt in komplexen Strukturen zu einem enormen Aufwand. Weil vielfach keine Möglichkeit besteht, von einem mittelbar beteiligten Gesellschafter (etwa einem Fonds²) Informationen über Anteilsübergänge zu erhalten, kann der Vollzug der Regelung insoweit praktisch unmöglich sein.

Petitum:

Auf die Einführung von § 1 Abs. 2b GrEStG-E ist zu verzichten. Die Regelung ist nicht sachgerecht und in vielen Konstellationen nicht oder nicht mit vertretbarem Aufwand vollziehbar.

Mit Blick auf die Intention des Gesetzes müssen die Neuregelungen so ausgestaltet sein, dass sie auf missbräuchliche Gestaltungen abzielen.

Zumindest muss sichergestellt werden, dass der Börsenhandel nicht grunderwerbsteuerrelevant ist. Dies könnte durch eine Ausnahmeregelung, die auch für Zwecke des § 1 Abs. 2a GrEStG gelten sollte, erreicht werden. Die vom Bundesrat vorgeschlagene Börsenklausel sollte im Hinblick auf den eingeschränkten Anwendungsbereich bei Drittlandshandelsplätzen erweitert werden. Denkbar wäre eine Formulierung in Anknüpfung an § 50d Abs. 3 Satz 5 EStG.

² Je nach Ausgestaltung des Fonds sind Beteiligungen im Fondsvermögen für Zwecke der Grunderwerbsteuer entweder den Anlegern zuzuordnen oder der Kapitalverwaltungsgesellschaft. Im ersten Fall müssten die Wechsel der Anleger nachvollzogen werden, im letzten Fall die Bewegungen bei den Gesellschaftern der Kapitalverwaltungsgesellschaft. In beiden Konstellationen ist dies in vielen Fällen unmöglich.

f) Sinnwidrige Mehrfachbelastung mit Grunderwerbsteuer mangels Abstimmung mit bestehenden Steuertatbeständen

Der geplante neue Ergänzungstatbestand in § 1 Abs. 2b GrEStG-E führt mangels widerspruchsfreier Einbettung in das bestehende Regelungssystem zu einer Reihe von Mehrfachbesteuerungen. Diese werden durch fehlende Abgrenzungen zu bereits vorhandenen Tatbeständen verursacht.

Beispiel 1:

Die M-GmbH erwirbt 100 % der Anteile an der grundbesitzenden T-GmbH. Anschließend wird die T-GmbH auf die M-GmbH verschmolzen.

Der Erwerb der Anteile an der T-GmbH wird vom neuen Tatbestand § 1 Abs. 2b GrEStG-E erfasst, da mindestens 90 % der Anteile auf neue Gesellschafter (hier die M-GmbH) übergehen. Die anschließende Aufwärtsverschmelzung löst nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG abermals Grunderwerbsteuer aus. Die zweifache Besteuerung stellt eine Verschärfung im Vergleich zum gegenwärtigen Recht dar. Für derartige Fälle wurde an sich die Anrechnungsvorschrift in § 1 Abs. 6 GrEStG geschaffen, die eine Doppelbesteuerung in solchen Fällen vermeiden soll. Diese Vorschrift würde hier aber künftig leerlaufen, weil sie nicht an die Einfügung des § 1 Abs. 2b GrEStG-E angepasst werden soll.

Im Gesetzesentwurf fehlt bisher in § 1 Abs. 6 GrEStG ein Verweis auf § 1 Abs. 2b GrEStG-E. Zudem würde es wohl aber auch an der in § 1 Abs. 6 GrEStG vorausgesetzten Identität der Erwerber fehlen, denn beim Anteilserwerb der M-GmbH gilt nach § 1 Abs. 2b GrEStG-E die T-GmbH als Erwerber und bei der anschließenden Verschmelzung die M-GmbH. Demzufolge wäre eine Klarstellung notwendig, dass eine Erwerberidentität nicht erforderlich ist.

Nach derzeitiger Rechtslage wäre zumindest eine Anrechnung nach § 1 Abs. 6 GrEStG möglich. Der im ersten Schritt erfolgte Anteilserwerb ist zwar auch derzeit schon steuerbar, allerdings nach § 1 Abs. 3 GrEStG. Diese Vorschrift ist in § 1 Abs. 6 GrEStG genannt. Auch ist die erforderliche Erwerberidentität gegeben, da sowohl für § 1 Abs. 3 GrEStG als auch bei der anschließenden Verschmelzung die M-GmbH als Erwerber anzusehen ist.

Der neue Ergänzungstatbestand für Kapitalgesellschaften in § 1 Abs. 2b GrEStG führt also dazu, dass Sachverhalte künftig nicht mehr von der Anrechnungsvorschrift erfasst werden.

Beispiel 2:

A-GmbH & Co. KG hält 100 % der Anteile an einer grundstücksbesitzenden GmbH. Die A-GmbH & Co. KG – Beteiligung wird auf einen Erwerber übertragen. Die A-GmbH & Co. KG gilt als grundstücksbesitzend, da ihr durch die 100 %-Beteiligung das Grundstück der Objekt-GmbH zugerechnet wird. Der Gesellschafterwechsel bei der Personengesellschaft löst daher nach § 1 Abs. 2a GrEStG-E in Bezug auf die Objekt-GmbH Grunderwerbsteuer aus.

Bei Geltung von § 1 Abs. 2b GrEStG-E würde zusätzlich allerdings auch nach § 1 Abs. 2b GrEStG-E Grunderwerbsteuer ausgelöst. Eine Regelung dazu, wie die beiden Tatbestände im Verhältnis zueinander anzuwenden sind, fehlt. Dadurch ergibt sich hier eine doppelte Besteuerung desselben Vorgangs. Sinnvollerweise dürfte § 1 Abs. 2b GrEStG-E gegenüber § 1 Abs. 2a, Abs. 3 und 3a GrEStG nur nachrangig anwendbar sein, wenn eine Besteuerung nach diesen Vorschriften nicht in Betracht kommt.

Die Schlechterstellung bisher steuerfreier Vorgänge bzw. eine Mehrfachbesteuerung dient nicht der Missbrauchsbekämpfung.

Petitum:

Wegen der absehbaren Ungereimtheiten, die der neue Tatbestand § 1 Abs. 2b GrEStG-E nach sich zieht, sollte dieser nicht eingeführt werden. Falls trotz der genannten Gegenargumente an der Einfügung des neuen § 1 Abs. 2b GrEStG-E festgehalten wird, sollte dieser nur nachrangig zu den bereits vorhandenen Ergänzungstatbeständen Anwendung finden.

Außerdem sollte die Anrechnungsvorschrift in § 1 Abs. 6 GrEStG überarbeitet werden, so dass Mehrfachbelastungen wirksam vermieden werden. So sollte auf die in § 1 Abs. 6 GrEStG enthaltene Bedingung verzichtet werden, dass die aufeinanderfolgenden Transaktionen nach unterschiedlichen Absätzen des § 1 GrEStG besteuert werden. Vielmehr sollte die Anrechnung unabhängig davon erfolgen, ob der Rechtsvorgang in demselben Absatz oder in unterschiedlichen Absätzen des § 1 GrEStG bezeichnet ist.

g) Nichtanwendung der Nichterhebungsvorschriften auf Kapitalgesellschaften ist inkonsequent

Die Nichterhebungsvorschriften in §§ 5 und 6 GrEStG begünstigen Grundstücksübergänge zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern bzw. zwischen zwei Personengesellschaften. Eine Ausdehnung der Regelungen auf Kapitalgesellschaften ist nicht vorgesehen. Wenn der Gesetzgeber mittels des neuen § 1 Abs. 2b GrEStG-E Kapitalgesellschaften genauso „schlecht“ wie Personengesellschaften behandeln will, sollte er sie andererseits aber auch genauso „gut“ behandeln. Demzufolge wäre es angezeigt, Kapitalgesellschaften auch in den Anwendungsbereich der Nichterhebungsregeln in den §§ 5 und 6 GrEStG einzubeziehen. Ansonsten würden Kapitalgesellschaften einseitig benachteiligt.

Petitum:

Falls an der Einfügung des neuen Tatbestands in § 1 Abs. 2b GrEStG-E festgehalten wird, sollten die Nichterhebungsvorschriften in den §§ 5 und 6 GrEStG entsprechend auf Kapitalgesellschaften ausgedehnt werden.

h) Absenkung der Beteiligungsschwellen von 95 % auf 90 %

Dass bei Übertragung von nur 90 % der Beteiligung 100 % des Werts der Gesellschaftsgrundstücke besteuert wird, erscheint verfassungsrechtlich zumindest fragwürdig, da hierbei unterstellt wird, ein 90 %-Anteil vermittelt dem Erwerber die gleiche Herrschaftsmacht wie bei einem direkten Erwerb von 100 % der Gesellschaftsgrundstücke. Hinzu kommt, dass die Absenkung massive Übergangsprobleme schafft, wie sich am Umfang der vorgesehenen Übergangsvorschriften in Art. 1 Nr. 10 des Gesetzesentwurfs ablesen lässt. Wenn man dabei berücksichtigt, dass die Gestaltungen, auf die der Gesetzgeber abzielt, weiterhin möglich bleiben, erscheint die Absenkung der Beteiligungsschwellen nicht sachgerecht.

Petitum:

Auf die Absenkung der Beteiligungsschwellen sollte verzichtet werden. Zumindest darf die Bemessungsgrundlage den Grundbesitz nur quotal entsprechend der übertragenen Beteiligung erfassen.

Zu Art. 1 Nr. 1 a) aa) und b): Verlängerung der Fünfjahresfristen in den Ergänzungstatbeständen

Die vorgesehenen langen Beobachtungsfristen von 10 Jahren in den Tatbeständen des § 1 Abs. 2a und 2b sind schon insoweit verfehlt, als dass Transaktionen getroffen werden, die erkennbar nichts mit Share-Deal-Gestaltungen zu tun haben.

Insbesondere sind sie nicht geeignet, um gestreckte Share-Deal-Transaktionen zu verhindern. Bei einer zweistufigen Share-Deal-Transaktion wird zunächst steuerfrei eine Beteiligung an einer Grundstückspersonengesellschaft knapp unterhalb der schädlichen Beteiligungsschwelle von künftig 90 % an einen Investor übertragen und in einem zweiten Akt nach Ablauf der Frist von bisher 5 Jahren die verbleibende Beteiligung. Hierbei fällt wegen § 6 Abs. 2 GrEStG nur anteilig in Höhe der im zweiten Akt übertragenen Beteiligung Grunderwerbsteuer an. Eine Einschränkung dieser Teilbegünstigung erreicht der Gesetzentwurf bereits durch die geplante Verlängerung der Haltefrist in § 6 Abs. 4 Nr. 3 GrEStG-E, wobei die Dauer von 15 Jahren über die bloße Verhinderung realistisch denkbarer Missbrauchsszenarien weit hinausgeht (Detailausführungen hierzu unten zu Art. 1 Nummern 2 und 3).

Die langen Fristen führen zudem zu einem erheblichen Überwachungsaufwand. Dabei ist zu bedenken, dass nicht nur unmittelbare Beteiligungsänderungen nachvollzogen werden müssen, sondern auch etwaige mittelbare Beteiligungsänderungen in komplexen Beteiligungsketten.

Petitum:

Die Beobachtungsfrist sollte allenfalls auf 7 Jahre erhöht werden. Dies entspräche der Dauer der vergleichbaren (weil ebenfalls auf Missbrauchsabwehr zielenden) Sperrfristen in § 22 Umwandlungssteuergesetz.

Zu Art. 1 Nummern 2 und 3 - §§ 5 und 6 GrEStG-E: Verlängerung der Haltefrist auf 10 bzw. 15 Jahre

Die vorgesehenen langen Haltefristen haben nicht nur Auswirkungen bei Übertragungen auf fremde Dritte, sondern erschweren auch konzerninterne Umstrukturierungen. Dieses Problem entsteht letztlich allerdings erst dadurch, dass die Konzernklausel in § 6a GrEStG aufgrund der dort genannten Voraussetzungen oft nicht genutzt werden kann.

Nach § 5 Abs. 2 GrEStG fällt bei einer Grundstücksübertragung vom Personengesellschafter auf seine Personengesellschaft keine Grunderwerbsteuer an, vorausgesetzt die Beteiligung an der Personengesellschaft wird mindestens noch 5 Jahre lang gehalten. Auch innerhalb eines Unternehmensverbunds könnten die Gesellschaftsanteile nicht übertragen werden, selbst wenn diese konzerninterne Transaktion an sich von der Konzernklausel erfasst wäre. Eine Verlängerung der Haltefrist würde somit konzerninterne Transaktionen nachteilig treffen.

Auch für mittelständische (Familien-)Betriebe in der Rechtsform einer Personengesellschaft sind die verlängerten Fristen kaum beherrschbar. Wenn ein Generationswechsel durch Veräußerung ansteht, dann verbleibt regelmäßig der Inhaber als Minderheitsgesellschafter mit seinem aufgebauten Wissen übergangsweise im Unternehmen. Das bietet den Inhabern ein leichteres „Ausphasen“ und dem Erwerber einen erleichterten Einstieg. Diese Fälle stehen durch die geplante Verlängerung der Fristen in der Zukunft auf bis zu 15 Jahre unangemessen lang unter der möglichen (auch rückwirkenden) Nacherhebung von Grunderwerbsteuer.

Petitum:

Die Haltefristen sollten, wenn überhaupt, auf maximal 7 Jahre verlängert werden.

Zu Art. 1 Nummer 10 - § 23 Abs. 17 und Abs. 18 Satz 2 GrEStG-E: Rückwirkung vermeiden

Für bestimmte Fälle stellt sich die Frage des Vertrauensschutzes wegen einer Rückwirkung der neuen Vorschriften.

Übergangsregelung für § 1 Abs. 2b GrEStG-E (Anteilseignerwechsel bei Kapitalgesellschaften) unklar

Unklar ist, ob Anteilsübergänge vor dem Inkrafttreten des Gesetzes ebenfalls in die 90 %-Beteiligungsgrenze einzubeziehen sind. Falls dies bejaht werden sollte, könnte eine Anteilsübertragung im Jahre 2021 von 1 % Grunderwerbsteuer auslösen, wenn in den zurückliegenden 10 Jahren 89 % der Anteile auf neue Erwerber übergegangen sind.

Auch der Bundesrat sieht hier offenbar aus Vertrauensschutzgründen ein Problem und hat eine klarstellende Regelung vorgeschlagen, die darauf abzielt, dass nur Anteilsübergänge ab 2020 als „Zählvorgänge“ zu berücksichtigen sind (siehe Stellungnahme des Bundesrats v. 20. September 2019, BR-Drs. 355/19 (B), Ziffer 6, S. 6). Eine solche Klarstellung halten wir für geboten.

Rückwirkende Anwendung der 90 % - Beteiligungsgrenze für mittelbare Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften (§ 1 Abs. 2a Sätze 3 bis 5 GrEStG)

Im bereits bestehenden Ergänzungstatbestand für Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften in § 1 Abs. 2a GrEStG soll zum einen die Beobachtungsfrist von 5 auf 10 Jahre verlängert und zum anderen die bisherige 95 %-Grenze für schädliche Gesellschafterwechsel auf 90 % abgesenkt werden. Für unmittelbar beteiligte Gesellschafter soll eine zeitliche Übergangsregel in § 23 Abs. 18 Satz 1 GrEStG-E geschaffen werden. Bei mittelbaren Beteiligungen kann sich dagegen eine Rückwirkung ergeben. Die Neuregelung soll auf der Ebene der Anteilseigner von zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften explizit auf Anteilsübergänge vor dem Inkrafttreten des Gesetzes rückwirkend angewandt werden (§ 23 Abs. 18 Satz 2 GrEStG-E). Das heißt für die 90 % - Grenze müssten nach Inkrafttreten der Neuregelung Anteilsübergänge aus lange vor dem Inkrafttreten hinzugaddiert werden. Es gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften keinerlei zeitliche Begrenzung, siehe gleichlautende Erlasse betr. Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG vom 12. November 2018 (BStBl I S. 1314), Tz. 5.2.3.1. Damit würde die Neuregelung unbegrenzt weit in die Vergangenheit wirken.

Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme v. 20. September 2019 (BR-Drs. 355/19 (B), Ziffer 3, S. 2) dieses Problem aufgegriffen. Er fordert dort eine Klarstellung dahingehend, dass der (derzeit fünfjährige) Beobachtungszeitraum auch für Anteilseignerwechsel bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften gilt. Dies erscheint angesichts der aktuellen Finanzverwaltungsauffassung geboten.

Bei einer etwaigen Einführung des § 1 Abs. 2b GrEStG-E sollte allerdings auch dort eine entsprechende Klarstellung aufgenommen werden.

Petitum:

Auf die Einführung des neuen Ergänzungstatbestands in § 1 Abs. 2b GrEStG-E sollte verzichtet werden (vgl. oben). Zumindest sollte § 1 Abs. 2b GrEStG-E analog der Übergangsregelung bei Einführung von § 1 Abs. 2a GrEStG nur auf künftige Anteilsübergänge angewandt werden. Dies sollte durch eine klare Übergangsregel, wie sie etwa vom Bundesrat vorgeschlagen wurde, sichergestellt werden.

Zudem sollte der Gesetzgeber für mittelbare Gesellschafterwechsel im Ergänzungstatbestand in § 1 Abs. 2a GrEStG eine Übergangsregel schaffen, die Rückwirkungen vermeidet.

Auch sollte der Gesetzgeber – wie vom Bundesrat vorgeschlagen – in § 1 Abs. 2a Satz 4 GrEStG klarstellen, dass der Beobachtungszeitraum (derzeit 5 Jahre) nicht nur für unmittelbare Gesellschafterwechsel gilt, sondern auch für mittelbare Gesellschafterwechsel im Falle zwischengeschalteter Kapitalgesellschaften.

Zu Art. 1 Nummer 9 - § 19 Abs. 6 GrEStG-E: Verschärfung der Regelungen zu Verspätungszuschlägen

Dem Steuerpflichtigen obliegt die Anzeige der Verwirklichung des grunderwerbsteuerlichen Tatbestandes. Entsprechend sind nach § 19 Abs. 3 Satz 1 GrEStG anzeigepflichtige Vorgänge innerhalb von zwei Wochen nach Kenntnis des Vorgangs beim Finanzamt anzugeben. Im Fall einer nicht fristgerechten Anzeige liegt es im Ermessen der Behörde, einen Verspätungszuschlag nach § 152 Abs. 5 Satz 2 AO in Höhe von 0,25 % der festgesetzten Steuer je angefangenem Monat der eingetretenen Verspätung festzusetzen. Der Regierungsentwurf sieht eine Verschärfung der Regelungen zu Verspätungszuschlägen vor, wonach die Begrenzung der Höhe des Verspätungszuschlags auf max. 25.000 Euro keine Anwendung finden soll.

Für börsengehandelte Kapitalgesellschaften und Unternehmen mit komplexen Strukturen dürfte es schwierig bis unmöglich sein, in ihren Tax Compliance-Systemen die notwendigen Ermittlungen zu implementieren, die erforderlich sind, um nach § 1 Abs. 2a GrEStG und § 1 Abs. 2b GrEStG-E steuerbare Vorgänge zu identifizieren und anzugeben. Vor diesem Hintergrund ist es unseres Erachtens nicht nachvollziehbar, einerseits sehr aufwändige und vielfach nicht vollziehbare Regelungen zu schaffen und zugleich die Sanktionen bei Nichtbefolgung zu verschärfen.

Petitum:

Aufgrund der erheblich gestiegenen Komplexität des Grunderwerbsteuerrechts sollte die Anzeigefrist von zwei Wochen gemäß § 19 Abs. 3 GrEStG erheblich verlängert werden, so dass eine praxisgerechte Anwendung möglich ist.

Nachbesserungen bei der Konzernklausel - § 6a GrEStG (BR-Drs. 355/19 (B) Ziffer 5)

Die Grunderwerbsteuer behindert wirtschaftlich gebotene und sinnvolle Unternehmensumstrukturierungen, da viele Unternehmen über Grundvermögen verfügen, dessen Übertragung bei einer Umstrukturierung potenziell Grunderwerbsteuer auslöst. Dies ergibt sich nicht zuletzt aufgrund der bereits jetzt bestehenden zahlreichen Ergänzungstatbestände. Im internationalen Vergleich stellt dies einen Wettbewerbsnachteil für den Standort Deutschland dar.

Um Umstrukturierungen grunderwerbsteuerlich zu erleichtern, wurde vor einigen Jahren zwar die Konzernklausel des § 6a GrEStG geschaffen. Sie kann jedoch in der Praxis wegen der nur schwer erfüllbaren Voraussetzungen und des beschränkten Anwendungsbereichs kaum genutzt werden.

Die negative Wirkung der Grunderwerbsteuer als Umstrukturierungsbremse wird sich verschärfen, wenn Anteilsübergänge aufgrund der geplanten Gesetzgebung gegen Share-Deal-Gestaltungen in noch umfangreicherem Maße der Grunderwerbsteuer unterworfen werden. Entsprechend sollte konsequenterweise die Konzernklausel angepasst werden,. Handlungsbedarf sieht offenbar auch der Bundesrat, der in seiner Prüfbitte Anpassungen der Konzernklausel anregt, siehe Ziffer 5 der Stellungnahme des Bundesrats vom 20. September 2019 (BR-Drs. 355/19 (B), S. 5).

Konkreten Anpassungsbedarf bei der Konzernklausel sehen wir in den folgenden Bereichen:

- Handlungsbedarf besteht zum einen bei der Definition, welche Vorgänge grunderwerbsteuerfrei bleiben sollen. Die Konzernklausel begünstigt nicht alle Umstrukturierungen, die im Konzernalltag vorkommen, sondern nur einen Teil davon. Hier sollte eine Anpassung erfolgen, schon um nicht nachvollziehbare Ungleichbehandlungen zu vermeiden und das vom Gesetzgeber mit der Einführung des § 6a GrEStG intendierte Ziel der krisenfesten, planungssicheren und mittelstands-freundlichen Ausgestaltung zu berücksichtigen. Insbesondere Anteilsverkäufe und Formwechsel sollten als zusätzliche begünstigte Transaktionen in den Tatbestand aufgenommen werden.
- Zum anderen begünstigt die Konzernklausel nur solche Umstrukturierungsvorgänge zwischen Unternehmen, die in einem besonders definierten Abhängigkeitsverhältnis zu einander stehen. Das Abhängigkeitserfordernis ist erfüllt, wenn das herrschende Unternehmen 95 % der Anteile hält. Hier sollte eine deutliche Absenkung erfolgen. Bei einer Absenkung der Beteiligungsschwellen in den Ergänzungstatbeständen des § 1 GrEStG von 95 % auf 90 %, sollte in § 6a GrEStG eine Absenkung auf zumindest ebenfalls 90 % erfolgen.
- Stark einengend wirkt schließlich die Anforderung, dass das Beteiligungsverhältnis zwischen den an der Umstrukturierung beteiligten Rechtsträgern fünf Jahre vor und fünf Jahre nach der Umstrukturierung bestehen muss. Die Vor- und Nachbe-

haltensfristen sollen unerwünschte Gestaltungen zur Ausnutzung der Konzernklausel vorbeugen. Die Fristen sind jedoch zu lang. Sinnvolle Umstrukturierungen von Unternehmen werden dadurch ohne Not verzögert. Zudem werden Fälle getroffen, in denen überhaupt kein Missbrauch vorliegen kann. Dies ist beispielsweise dann nicht der Fall, wenn die Nichteinhaltung der Fristen auf einen Rechtsvorgang zurückzuführen ist, der selbst grunderwerbsteuerpflichtig ist. Ein solcher Fall wäre etwa gegeben, wenn eine Gesellschaft mit Immobilienbesitz auf den übernehmenden Rechtsträger verschmolzen wird und 100 % der Anteile am übernehmenden Rechtsträger innerhalb der fünfjährigen Nachbehaltensfrist an einen Dritten grund- erwerbsteuerpflichtig verkauft werden.

Petitum:

Geboten sind insbesondere folgende Korrekturen der Konzernklausel in § 6a GrEStG:

1. Erweiterung der begünstigungsfähigen Rechtsvorgänge auf sämtliche konzerninterne Transaktionen, insbesondere auf Anteilsverkäufe und Formwechsel.
2. Absenken der Abhängigkeitsvoraussetzungen, kein Überschreiten der Beteiligungsgrenze in den Ergänzungstatbeständen des § 1 GrEStG.
3. Fokussierung der Vor- und Nachbehaltensfristen auf Missbrauchskonstellationen.