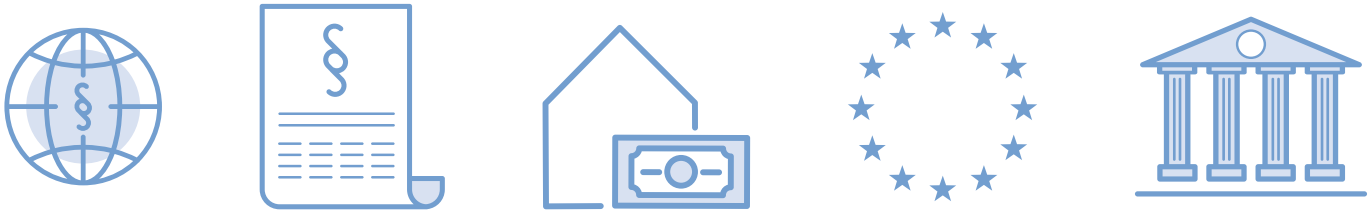
MANDANTENINFORMATION

GRUNDERWERBSTEUER-BEGÜNSTIGUNG

Januar 2019 www.mazars.de

UNSICHERHEIT ZUR GRUNDERWERBSTEUER-BEGÜNSTIGUNG DURCH § 6A GRESTG BEENDET



EUGH ZU § 6A GRESTG: STEUERVERGÜNSTIGUNG BEI UMSTRUKTURIERUNG IM KONZERN IST KEINE UNIONSRECHTSWIDRIGE BEIHILFE UND DARF DAMIT ANGEWENDET WERDEN

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte mit Beschluss vom 30.5.2017 (II R 62/14) dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) im Rahmen eines sogenannten Vorabentscheidungsersuchens die Frage vorgelegt, ob die für die Grunderwerbsteuer geltende Steuervergünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern nach § 6a Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) eine unionsrechtlich verbotene Beihilfe darstellt. Im Vorfeld, bereits am 25.11.2015, hat der BFH (II R 50/13 und II R 36/14) das Bundesministerium der Finanzen (BMF) zum Beitritt zu den Revisionsverfahren aufgefordert und um Stellungnahme gebeten, ob bereits ein Vorlageverfahren beim EuGH durchgeführt wurde. Infolge des BFH-Beschlusses zum Beihilfeverdacht vom 30.5.2017 konnte § 6a GrEStG nicht mehr angewendet werden. Der EuGH hat nun in seinem Urteil vom 19.12.2018 entschieden, dass § 6a GrEStG keine Beihilfe darstellt und somit angewendet werden darf.

Wirtschaftsprüfung
Steuerberatung
Accounting & Outsourcing
Rechtsberatung
Financial Advisory Services
Consulting

MAZARS
Roever Broenner Susat Mazars

GRUNDERWERBSTEUERBEGÜNSTIGUNG

1. HINTERGRUND UND VORAUSSETZUNGEN DER STEUERVERGÜNSTIGUNG NACH § 6A GRESTG

Nach den §§ 1 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2, 2a, 3 GrEStG können Erwerbsvorgänge aufgrund einer Umwandlung von Unternehmen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 Umwandlungsgesetz (z. B. die Verschmelzung von Unternehmen) Grunderwerbsteuer auslösen, wenn die beteiligten Unternehmen Grundvermögen besitzen. § 6a GrEStG sieht für diese Fälle umfangreiche Steuerbefreiungen bei Umstrukturierungen im Konzern vor.

Voraussetzung für eine Steuerbefreiung nach der sogenannten Konzernklausel ist unter anderem, dass an dem Umwandlungsvorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind (§ 6a S. 3 GrEStG). Das bedeutet, dass die Umwandlung entweder zwischen dem herrschenden und einem bzw. mehreren von ihm abhängigen Unternehmen erfolgt oder aber zwischen verschiedenen von demselben Unternehmen abhängigen Unternehmen. Abhängig ist eine Gesellschaft im Sinne des vorgenannten nach § 6a S. 3 GrEStG, wenn die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung des herrschenden Unternehmens an der abhängigen Gesellschaft in Höhe von mindestens 95 % innerhalb von fünf Jahren vor und fünf Jahren nach der Umwandlung besteht.

2. PROBLEMSTELLUNG

In dem vom BFH zu entscheidenden Streitfall bestand zwischen der Finanzverwaltung und dem BFH Uneinigkeit über die Auslegung bzw. die Anforderungen an das herrschende Unternehmen im Sinne des § 6a GrEStG. Die Finanzverwaltung ging nur unter sehr engen Voraussetzungen vom Vorliegen eines herrschenden Unternehmens aus, wodurch der Anwendungsbereich des § 6a GrEStG sehr eingeschränkt würde. Der BFH hingegen fasst den Begriff des herrschenden Unternehmens weiter. In der Folge ist nun zu erwarten, dass der BFH bei der Fortsetzung des Verfahrens, das er durch die Anrufung des EuGH unterbrochen hatte, die Revision des Finanzamtes als unbegründet zurückweisen wird, weil der BFH bereits äußerte, den Begriff des herrschenden Unternehmens entgegen der Auffassung des Finanzamts weiter auszulegen und damit die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG großzügiger zugunsten der Steuerpflichtigen anzuwenden.

Allerdings befürchtete der BFH, die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG könnte eine unzulässige Beihilfe i. S. von Art. 107 Abs. 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) darstellen. Nach Art. 107 Abs. 1 AEUV sind selektive Beihilfen für bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige verboten. Zu dieser Frage rief der BFH den EuGH an: „Der BFH sieht es als klärungsbedürftig an, ob § 6a GrEStG einen unzulässigen selektiven Vorteil dadurch verschafft, dass die Vorschrift nur für Umwandlungen, nicht aber auch für andere Umstrukturierungsmaßnahmen gilt, auf eine Beteiligungshöhe von mindestens 95 % abstellt und eine Mindesthaltedauer von fünf Jahren verlangt." (BFH-Pressemitteilung Nr. 38/17 vom 14.6.2017)

In der Praxis führte das bis heute zu der unbefriedigenden Situation, dass die Konzernklausel bei Umstrukturierungen nicht mehr angewendet werden konnte, da durch eine negative Entscheidung des EuGH eine etwaige Steuerbefreiung nachträglich weggefallen wäre, selbst wenn ein Finanzamt die Befreiung trotz der anhängigen Rechtsfrage gewährt hätte. Denn es gibt keinerlei Vertrauensschutz in den Erhalt unzulässiger Beihilfen, selbst wenn dem Empfänger überhaupt nicht bewusst oder bekannt war, dass eine Beihilfe vorliegen könnte und dazu auch noch gar kein Verfahren beim EuGH anhängig ist. Damit soll die Effektivität des Beihilfeverbots gesichert werden.

3. EUGH: § 6A GRESTG IST KEINE UNZULÄSSIGE BEIHILFE I. S. VON ART. 107 ABS. 1 AEUV

Der EuGH hat nunmehr entschieden, dass § 6a GrEStG keine unionsrechtswidrige Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV ist (EuGH-Urt. v. 19.12.2018 -C- 374/17). Eine Steuerbefreiung wie die des § 6a GrEStG erfüllt nicht die von Art. 107 Abs. 1 AEUV vorausgesetzte Selektivität des gewährten Vorteils.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH verlangt die Einstufung einer nationalen Maßnahme als „staatliche Beihilfe" im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV, dass vier wesentliche Voraussetzungen erfüllt sind. Erstens muss es sich um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handeln. Zweitens muss die Maßnahme geeignet sein, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen. Drittens muss dem Begünstigten durch sie ein selektiver Vorteil gewährt werden und viertens muss sie den Wettbewerb verfälschen oder zumindest zu verfälschen drohen.

Im vorliegenden Fall hat der EuGH entschieden, dass § 6a GrEStG zu keinem selektiven Vorteil führt, sodass die Voraussetzungen einer staatlichen Beihilfe im Sinne des Art 107 Abs. 1 AEUV nicht vorliegen.

4. FOLGEN FÜR DIE PRAXIS

Für die Praxis hat die Entscheidung des EuGH die positive Folge, dass § 6a GrEStG wieder Anwendung findet und von § 6a GrEStG erfasste Umstrukturierungen im Konzern keine Grunderwerbsteuer auslösen. Diese erfreuliche Nachricht wird allerdings dadurch getrübt, dass noch einige wichtige Fragen der konkreten Auslegung und Anwendung der Konzernklausel durch die Finanzverwaltung oder Rechtsprechung abschließend geklärt werden müssen, damit für die Steuerpflichtigen eine rechtssichere Grundlage für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung besteht. Exemplarisch sei nachfolgend auf einige wichtige offene Fragen hingewiesen.

Weiterhin offene Fragen:
Die Rechtsprechung folgt erfreulicherweise grundsätzlich nicht der sehr restriktiven Anwendung der Konzernklausel durch die Finanzverwaltung.

Die Steuerbefreiung begünstigt Umstrukturierungen in einem Konzern. Der **Konzernbegriff** i. S. d. § 6a GrEStG ist allerdings auslegungsbedürftig. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sei dies ein sogenannter Verbund, der allein aus dem herrschenden Unternehmen, den am Umwandlungsvorgang beteiligten abhängigen Gesellschaften und den dieses Beteiligungsverhältnis vermittelnden Gesellschaften besteht. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind andere, nicht am Umwandlungsvorgang beteiligte Gesellschaften ausdrücklich nicht zu berücksichtigen. Eine derart enge Auslegung des Konzernbegriffs dürfte nicht sachgerecht sein, allerdings muss dies noch abschließend geklärt werden (Revision dazu beim BFH unter dem Az. II R 62/12 anhängig).

Ferner ist der **Begriff des Unternehmens** in § 6a GrEStG nicht definiert. Es bedarf daher nach Ansicht des BFH in noch anhängigen Verfahren (II R 50/13, II R 62/14 und II R 63/14) der Klärung, nach welchen Grundsätzen dieser Begriff zu bestimmen ist. Es sei nach seiner Ansicht nicht zwingend, dass § 6a GrEStG nur auf Unternehmen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes Anwendung findet. Der BFH legt den Begriff eher weit aus (II R 62/14), hat sich aber noch nicht klar auf eine Begriffsbestimmung festgelegt. Ferner sei nach Ansicht des BFH (II R 53/15) die Frage zu klären, ob die **fünfjährige Nachbehaltensfrist** des § 6a Satz 4 GrEStG gelten muss und zur Nichtanwendung der Steuerbefreiung führt, wenn eine grundbesitzende, abhängige Gesellschaft auf ein herrschendes Unternehmen verschmolzen und damit der sogenannte Verbund beendet wird. Der BFH hat zur Klärung dieser Fragen das BMF zum Beitritt zum Verfahren aufgefordert und um Stellungnahme gebeten (II R 50/13). Die Verfahren II R 63/ 14 und II R 53/15 ruhten bis zur Entscheidung des EuGH und dürften nun durch den BFH zu entscheiden sein. Zu vermuten ist, dass der BFH die Konzernklausel insoweit weit auslegt und für anwendbar erklärt.

Das BMF wurde vom BFH darüber hinaus aufgefordert, dem Revisionsverfahren zum Az. II R 36/14 beizutreten und zu § 6a Sätze 3 und 4 GrEStG Stellung zu nehmen. Nach deren Wortlaut sei § 6a GrEStG auf Umwandlungsvorgänge, bei denen ein **Rechtsträger erlischt oder neu entsteht,** nicht anwendbar. Andererseits weist § 6a S. 1 GrEStG auf § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG hin, danach wären auch diese Umwandlungsvorgänge in den Anwendungsbereich der Konzernklausel einzubeziehen. Der Gesetzeswortlaut ist also widersprüchlich.

Ferner hat der BFH im Verfahren II R 58/14 über die Frage zu entscheiden, ob die fünfjährige Vorbehaltensfrist des § 6a Satz 4 GrEStG grundstücksbezogen oder beteiligungsbezogen zu verstehen ist. Konkret muss der BFH die Frage beantworten, ob die fünfjährige Vorbehaltensfrist auf die Beteiligung des herrschenden Unternehmens an der übertragenden Gesellschaft abstellt oder ob zusätzlich erforderlich ist, dass diese während der Vorbehaltensfrist auch bereits über den im Rahmen der Umstrukturierung übergehenden Grundbesitz verfügen muss. Letztlich hat der BFH (II R 56/15) darüber zu entscheiden, ob die Anwendung der Vorbehaltensfrist bei einer Abspaltung zur Neugründung der Ansicht der Finanzverwaltung folgend zur Unanwendbarkeit der Konzernklausel führt oder ob durch den Verzicht auf diese Frist (sog. teleologische Reduktion) in diesem Fall eine Steuerbefreiung in Betracht kommt.

Abschließend ist erwähnenswert, dass der BFH bereits am 22.11.2018 klarstellend beschlossen hat, dass der Formwechsel (im konkreten Fall vom Einzelunternehmen zur Ein-Mann-GmbH) nicht nach § 6a GrEStG befreit ist. Der Formwechsel ist mangels Rechtsträgerwechsel bereits nicht steuerbar. Im Streitfall stellt die „Umwandlung" vom Einzelunternehmen in die GmbH keine Umwandlung nach dem Umwandlungsgesetz dar (II B 8/18); der Vorgang wird als Einbringung des Einzelunternehmens in die GmbH gewertet und ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG grunderwerbsteuerbar, was nicht nach § 6a S. 1 GrEStG steuerbegünstigt ist.

Bei Fragen zu den geplanten Gesetzesänderungen oder den angesprochenen Handlungsempfehlungen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

ANSPRECHPARTNER

Bernd Schult
Rechtsanwalt, Steuerberater
Partner

Tel: +49 30 208 88-1342
bernd.schult@mazars.de

Patrick Wolff
Rechtsanwalt
Manager

Tel: +49 30 208 88-1344
patrick.wolff@mazars.de

Andreas Lichel
Steuerberater
Partner

Tel: +49 30 208 88-1002
andreas.lichel@mazars.de

Dr. Christian Birkholz
Rechtsanwalt, Steuerberater
Partner

Tel: +49 30 208 88-1880
christian.birkholz@mazars.de

Gerhard Schmitt
Rechtsanwalt
Steuerberater
Partner

Tel: +49 69 967 65-1620
gerhard.schmitt@mazars.de

Michael Rinas
Rechtsanwalt
Partner

Tel: +49 30 208 88-1449
michael.rinas@mazars.de

Stephan Kleinmann
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater
Partner

Tel: +49 30 208 88-1777
stephan.kleinmann@mazars.de

Hendrik Jung
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater
Partner

Tel: +49 30 208 88-1303
hendrik.jung@mazars.de