

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)  
Am Weidendamm 1 A  
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. 43/43 G  
10117 Berlin

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

Finanzbehörde der Freien  
und Hansestadt Hamburg  
Herrn Ernst Stoll  
Leiter der Abteilung Steuern  
Gänsemarkt 36  
20354 Hamburg

**Per E-Mail: [steuerverwaltung2@fb.hamburg.de](mailto:steuerverwaltung2@fb.hamburg.de)**

17. Oktober 2018

**Grunderwerbsteuer: Handlungsbedarf bei der Konzernklausel;  
Anmerkungen zur geplanten Gesetzgebung gegen Share-Deal-Gestaltungen**

Sehr geehrter Herr Stoll,

wir möchten die Beschlüsse der Finanzministerkonferenz (FMK) vom 21. Juni 2018 zu sogenannten Share-Deal-Gestaltungen zum Anlass nehmen, auf Handlungsbedarf bei der Konzernklausel des § 6 a GrEStG und auf unerwünschte Wirkungen der geplanten Gesetzgebung hinzuweisen.

**I. Nachbesserungen bei der Konzernklausel**

Die Grunderwerbsteuer behindert wirtschaftlich gebotene und sinnvolle Unternehmensumstrukturierungen, da Unternehmen in aller Regel über Grundvermögen verfügen, das 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. Andere europäische Länder, wie beispielsweise Dänemark und Schweden, verzichten vollständig auf jegliche Einbeziehung von Anteilsübertragungen in die Grunderwerbsteuer. Die praktische Relevanz dieser Problematik hat in den letzten Jahren durch die steigenden Grunderwerbsteuersätze zugenommen.

Um Umstrukturierungen zu erleichtern, wurde vor einigen Jahren zwar die Konzernklausel des § 6 a GrEStG geschaffen. Sie kann jedoch in der Praxis wegen der nur schwer erfüllbaren Voraussetzungen und des beschränkten Anwendungsbereichs kaum genutzt werden. Zuletzt kamen Rechtsunsicherheiten hinzu, weil der BFH dem EuGH die Frage vorgelegt hat, ob § 6 a GrEStG mit dem EU-Beihilferecht vereinbar ist. Bei einer Unvereinbarkeit mit dem EU-Beihilferecht käme es zu nachträglichen Grunderwerbsteuerzahlungen bei umstrukturierten Unternehmen, die sich auf die Anwendbarkeit des § 6 a GrEStG verlassen haben.

Die Wirkung der Grunderwerbsteuer als Umstrukturierungsbremse würde sich verschärfen, wenn Anteilsübergänge aufgrund der geplanten Gesetzgebung gegen Share-Deal-Gestaltungen in noch umfangreichem Maße der Grunderwerbsteuer unterworfen würden. Spätestens dann sollte sich der Gesetzgeber der Konzernklausel annehmen, um die zu weit gehenden Wirkungen der Grunderwerbsteuerpflicht von Anteilstransaktionen zu verhindern. Anlass hierzu würde ohnehin auch dann bestehen, wenn der EuGH im derzeit anhängigen Verfahren in der Rs. C-374/17 („A-Brauerei“) wider Erwarten zum Ergebnis gelangt, dass § 6 a GrEStG nicht mit dem EU-Beihilferecht konform ist. Der Gesetzgeber wäre dann dringend gehalten, die Regelung beihilferechtskonform auszugestalten.

Handlungsbedarf besteht zum einen bei der Definition, welche Vorgänge grunderwerbsteuerfrei bleiben sollen. Die Konzernklausel begünstigt nicht alle Umstrukturierungen, die im Konzernalltag vorkommen, sondern nur bestimmte. Hier sollte eine Anpassung erfolgen, schon um nicht nachvollziehbare Ungleichbehandlungen zu vermeiden und das vom Gesetzgeber mit der Einführung des § 6 a GrEStG intendierte Ziel der krisenfesten, planungssicheren und mittelstandsfreundlichen Ausgestaltung zu berücksichtigen.

Zum anderen begünstigt die Konzernklausel nur solche Umstrukturierungsvorgänge zwischen Unternehmen, die in einem besonders definierten Abhängigkeitsverhältnis zueinander stehen. Das Abhängigkeitserfordernis ist erfüllt, wenn das herrschende Unternehmen 95 % der Anteile hält. Hier sollte eine deutliche Absenkung 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 Nachbehaltensfristen 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.

### **Petition:**

Die Konzernklausel des § 6 a GrEStG muss in ihrem Anwendungsbereich ausgeweitet und ggf. beihilferechtskonform umgestaltet werden. Die Abhängigkeitsvoraussetzungen müssen deutlich abgesenkt und die Vor- und Nachbehaltensfristen auf Missbrauchsfälle reduziert werden.

## **II. Neuer Ergänzungstatbestand für Anteilseignerwechsel bei Kapitalgesellschaften**

Die von der Finanzministerkonferenz am 21. Juni 2018 beschlossenen Maßnahmen richten sich gegen Gestaltungen, mittels derer ein Grundstücksportfolio nicht direkt, sondern in Form eines Anteils an einer Immobiliengesellschaft übertragen wird, was unter bestimmten Voraussetzungen Grunderwerbsteuerfrei möglich ist. Die Maßnahmen zielen auf Einzelfälle, die sich in der Immobilienbranche ereignet haben. Da aber keine Eingrenzung auf reine Immobiliengesellschaften angedacht ist, sind Kollateralschäden für sämtliche Branchen zu befürchten.

Die Beschlüsse erwecken den Eindruck, dass die Verfasser davon ausgehen, dass es sich bei Anteilsverkäufen (Share Deals) um etwas Unredliches handelt. Das trifft jedoch nicht zu. Anteilsverkäufe sind im Wirtschaftsleben etwas durchaus Übliches und haben nur in den seltensten Fällen etwas mit der Vermeidung von Grunderwerbsteuer zu tun. Erfolgt der Verkauf eines Unternehmens nicht über eine Veräußerung der einzelnen Wirtschaftsgüter als sog. Asset Deal, sondern wird er als Share Deal umgesetzt, hat dies in aller Regel schlicht betriebswirtschaftliche Gründe. So können auf diese Weise Vertragsverhältnisse einfach ohne Zustimmung von Vertragspartnern übertragen werden, während dies beim Asset Deal notwendig wäre.

Besonders problematisch ist der Beschluss der Finanzminister, wonach mittels eines neuen Ergänzungstatbestands **Anteilseignerwechsel** bei Kapitalgesellschaften der Grunderwerbsteuer unterworfen werden sollen. Steuerauslösend soll offenbar sein, wenn mindestens 90 % der Kapitalgesellschaftsanteile innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren übertragen werden. Ob ein einzelner Erwerber eine nennenswerte Beteiligung erlangt, wäre irrelevant. Es würde ausreichen, wenn viele kleine Anteile an theoretisch beliebig viele Erwerber übergehen. Bei börsennotierten

Aktiengesellschaften oder anderen Publikumsgesellschaften mit einer großen Anzahl reiner Anlegergesellschaften wäre es also denkbar, dass Grunderwerbsteuer ausgelöst wird, wenn deren Anteile besonders rege gehandelt werden. Dass der Aktienhandel nichts mit grunderwerbsteuerlichen Gestaltungen zu tun hat, liegt auf der Hand. Abgesehen von der Steuerbelastung wären die Kapitalgesellschaften durch erhebliche Bürokratie belastet. Sie müssten Anzahl und Höhe der Gesellschafterwechsel überwachen. Weil wohl auch mittelbare Anteilseignerwechsel schädlich sein sollen, müssten nicht nur Anteilseignerwechsel bei den direkt beteiligten Gesellschaftern, sondern auch bei allen Gesellschaftsebenen darüber überwacht werden. Dies über den übermäßig langen Betrachtungszeitraum von zehn Jahren zu gewährleisten, würde einen enormen Verwaltungsaufwand für die Unternehmen darstellen. Bei börsengehandelten Anteilen dürfte eine Überwachung gänzlich unmöglich sein. Aktientransfers sind hier unterhalb der wertpapierhandelsrechtlichen Meldeschwellen möglich, ohne dass die Gesellschaft davon erfährt. Der durch die geplante Neuregelung bedingte Überwachungsprozess ist schlicht nicht zu gewährleisten, insbesondere bei einer unveränderten, zeitlich begrenzten Anzeigefrist. Hierdurch werden auch überbordende steuerstrafrechtliche Risiken für Geschäftsführer und Vorstände geschaffen. Die negativen Auswirkungen durch einen Ergänzungstatbestand für Kapitalgesellschaften gehen weit über das (nachvollziehbare) Ziel der Eindämmung von Share-Deal-Gestaltungen hinaus.

**Petitur:**

Aufgrund der negativen Auswirkungen auf die gesamte Wirtschaft ist von einer Einführung eines Ergänzungstatbestandes auf Kapitalgesellschaften dringend abzuraten.

**III. Überbordende Verschärfung bei Personengesellschaften**

In den existierenden grunderwerbsteuerlichen Ergänzungstatbeständen für Personengesellschaften sollen nach dem Willen der FMK die 5-Jahres-Fristen auf eine 10-Jahresfrist angehoben und zugleich die Schwellenwerte von 95 % auf 90 % abgesenkt werden. Darüber hinaus ist sogar eine 15-Jahres-Frist geplant für die besondere Konstellation, dass ein Minderheitsanteil an den Mehrheitsgesellschafter übertragen wird.

Die verlängerten Fristen sind nicht beherrschbar. Häufig werden mittelständische (Familien-) Betriebe in der Rechtsform einer Personengesellschaft betrieben. 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 quasi für Ewigkeiten unter der möglichen (auch rückwirkenden) Anwendung von Grunderwerbsteuer.

**Petitum:**

Aufgrund der mit langlaufenden Fristen verbundenen Planungsunsicherheit für die Steuerpflichtigen sollten die Fristen einheitlich (ohne Differenzierung zwischen 10 und 15 Jahren) allenfalls auf ein moderates Maße erhöht werden (z. B. auf 7 Jahre).

**IV. Verfassungskonforme Übergangsregelungen und Anwendungszeitpunkt**

Die Grunderwerbsteuer als Stichtagssteuer kann nicht rückwirkend modifiziert werden, ohne dass besondere vertrauensschutzzerstörende Gründe des Gemeinwohls vorliegen. Die verfassungsrechtlichen Grenzen der echten Rückwirkung sind eng und wurden auch jüngst durch ein Bundesverfassungsgerichts-Urteil (vom 10.04.2018, 1 BvR 1236/11) nicht erweitert – das Urteil erging nicht zu einer Stichtagssteuer und ihm lag ohnehin die besondere Konstellation zu Grunde, dass ein Gesetzgebungsverfahren wiederholt werden musste.

In Bezug auf etwaige Absenkungen von Grunderwerbsteuerlichen Schwellenwerten und Verlängerung von Fristen ist zu beachten, dass es nach der Rechtsprechung unerheblich ist, ob bereits Teilakte vor dem Inkrafttreten des Gesetzes erfüllt waren. Anteilige Anteilsübertragungen vor einer Gesetzesänderung dürfen daher nicht mitzählen. Das hat die Rechtsprechung bereits bei der Einführung des § 1 Abs. 2 a GrEStG deutlich gemacht (BFH vom 08.11.2000, II R 64/98) und wird letztlich auch bestätigt durch die vom Bundesverfassungsgericht entschiedenen Fälle unzulässiger Rückwirkung im Bereich der Einkommensteuer (BVerfG vom 07.07.2010, 2 BvR 748/05 sowie 2 BvL 14/02).

**Petitum:**

Etwaige Neuregelungen sollten frühestens ab dem Zeitpunkt anwendbar sein, ab dem das Gesetz im Bundesgesetzblatt verkündet worden ist. Teilakte vor Inkrafttreten der Gesetzesänderung sind im Zusammenhang mit Fristverlängerungen und Schwellenwertabsenkungen nicht zu berücksichtigen, soweit sich dies zu Lasten der Steuerpflichtigen auswirken würde.

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.  
Benjamin Koller

BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E. V.  
Joachim Dahm          Sabine Weber

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.  
Dr. Volker von Landwehr          Lutz Weber

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE)  
DER EINZELHANDEL E. V.  
Jochen Bohne

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