

## **Grunderwerbsteuerbefreiung bei Umwandlungen**

### **§ 6a Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG)**

Da Umwandlungen häufig daran scheiterten, dass hierdurch Grunderwerbsteuer ausgelöst wurde, hat der Gesetzgeber im Rahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes die Befreiungsvorschrift des § 6a GrEStG für Umstrukturierungen im Konzern in das Grunderwerbsteuergesetz eingefügt. Zielsetzung des § 6a GrEStG ist es, die Entstehung von Grunderwerbsteuer in Umwandlungsfällen zu vermeiden. Dies ist begrüßenswert.

Nicht durch § 6a GrEStG begünstigt sind Erwerbsvorgänge außerhalb des Umwandlungsgesetzes. Der Kauf oder Tausch außerhalb des Umwandlungsgesetzes werden von § 6a GrEStG nicht begünstigt. Soll ein Grundstück von einem beherrschten auf das herrschende Unternehmen oder in umgekehrter Richtung übertragen werden, kann dies im Regelfall so abgewickelt werden, dass auch dieser Übertragungsvorgang unter das Umwandlungsgesetz fällt. So kann beispielsweise ein einzelnes Grundstück auf eine andere Gesellschaft ausgegliedert werden.

#### **Voraussetzung des „herrschenden Unternehmens“, § 6a Satz 3 GrEStG**

§ 6a Satz 3 GrEStG enthält eine Einschränkung für die Anwendbarkeit der Befreiung von der Grunderwerbsteuer. Voraussetzung für die Gewährung der Steuerfreiheit ist, dass an dem Rechtsvorgang ausschließlich ein herrschendes „Unternehmen“ und von diesem abhängige Gesellschaften beteiligt sind.

An anderer Stelle taucht der Begriff „Unternehmen“ im Grunderwerbsteuergesetz nicht auf. Mit koordiniertem Ländererlass vom 19. Juni 2012, BStBl I 2012, 662 geht die Finanzverwaltung davon aus, dass herrschendes „Unternehmen“ nur Unternehmer im Sinne des § 2 Umsatzsteuergesetz sowie Kapitalgesellschaften, die grundsätzlich eine unternehmerische Tätigkeit ausüben, sein können.

§ 6a Satz 4 GrEStG konkretisiert, dass im Sinne von Satz 3 eine Gesellschaft dann „abhängig“ ist, wenn an ihrem Kapital das herrschende Unternehmen „innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahre nach dem Rechtsvorgang“ zu mindestens 95 % beteiligt ist.

### **Vor- und Nachbehaltensfrist, § 6a Satz 4 GrEStG**

Problematisch ist die Auffassung der Finanzverwaltung, dass „Unternehmen“ im Sinne von § 6a Satz 3 GrEStG nur ein Unternehmer im Sinne von § 2 Umsatzsteuergesetz sein kann. Überträgt ein GmbH-Gesellschafter sein Grundstück durch einen Vorgang nach dem Umwandlungsgesetz auf seine GmbH, endet hiermit häufig seiner Unternehmereigenschaft im Sinne von § 2 Umsatzsteuergesetz. Es ist nicht nachvollziehbar, warum dieser Umwandlungsvorgang nicht von § 6a GrEStG begünstigt sein soll. Würde derselbe Gesellschafter aus anderen Gründen weiterhin Unternehmer im Sinne von § 2 Umsatzsteuergesetz sein, würde der Fall unter die Begünstigung des § 6a GrEStG fallen.

Besonders kritisch wird die Anwendbarkeit des § 6a GrEStG durch die fünfjährige Vor- und Nachbehaltensfrist des § 6a Satz 4 GrEStG.

Wegen des Erfordernisses der fünfjährigen Vorbehaltensfrist werden nach dem Wortlaut der Vorschrift Umwandlungen zur Neugründung nicht von § 6a GrEStG begünstigt, da in diesen Fällen die aufnehmende Gesellschaft erst durch den Verschmelzungsvorgang gegründet wird. Eine Beteiligung des herrschenden Unternehmens an dieser Gesellschaft bereits fünf Jahre vor dem Umwandlungsvorgang ist daher gar nicht möglich.

Ebenfalls nach dem Wortlaut der Vorschrift nicht von § 6a GrEStG begünstigt sind Verschmelzungen. § 2 Umwandlungsgesetz regelt, dass „Rechtsträger (...) *unter Auflösung* ohne Abwicklung verschmolzen werden“ können. Da im Falle einer Verschmelzung der übertragene Rechtsträger also kraft Gesetzes aufgelöst wird, kann das herrschende Unternehmen nicht mehr fünf Jahre nach dem Rechtsvorgang an dieser Gesellschaft beteiligt sein.

Es liegt nahe, dass die aufgezeigten Konsequenzen aus dem Wortlaut des § 6a GrEStG vom Gesetzgeber so nicht beabsichtigt waren. Dennoch hält die Finanzverwaltung an dem Wortlaut der Regelung fest. Dies hat zwischenzeitlich zu einer Vielzahl von Klagen geführt.

Unter dem 25. November 2015 ist in vier Verfahren, die zu § 6a GrEStG vor dem Bundesfinanzhof (nachfolgend BFH) rechtshängig sind, das Bundesministerium für Finanzen (nachfolgend BMF) zum Beitritt aufgefordert worden, um grundsätzliche Fragen zum Umgang mit dieser Norm zu klären.

Hierbei geht es um folgende Fragen:

- Gilt die Nachbehaltensfrist auch für den Fall der Verschmelzung einer abhängigen Gesellschaft auf das herrschende Unternehmen?
- Muss es sich beim herrschenden Unternehmen um ein Unternehmen im Sinne des § 2 Umsatzsteuergesetz handeln, oder ist die Voraussetzung „herrschendes Unternehmen“ im Sinne des § 6a GrEStG erfüllt, wenn das Unternehmen zu 100 % am Kapital der abhängigen Gesellschaft beteiligt ist?
- Setzt die Grunderwerbsteuervergünstigung auch im Fall der Neugründung die Einhaltung der Vorbehaltensfrist voraus?

Wegen der aufgezeigten Probleme bei der Anwendung der Vorschrift des § 6a GrEStG bestehen bei Umwandlungsvorgängen, an denen grundbesitzhaltende Rechtsträger, insbesondere Kapitalgesellschaften, beteiligt sind erhebliche Unsicherheiten. Daher ist im Vorfeld genau abzuwägen, welche Grunderwerbsteuerlichen Risiken eingegangen werden.

Karsten Schulte  
Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht/Steuerberater  
Tel. 0251/48204 - 28  
E-Mail: k.schulte@bpgg-muenster.de