

Grunderwerbsteuer: Anwendung des § 6a GrEStG

1 Allgemeines

Unter der Überschrift „Steuervergünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern“ gibt die Vorschrift eine eigenständige Beschreibung für die an einem begünstigungsfähigen Erwerbsvorgang beteiligten Rechtsträger. Der Kreis der an einem nach § 6a GrEStG begünstigungsfähigen Erwerbsvorgang beteiligten Rechtsträger ist beschränkt auf das eine über den gesamten Verbund herrschende Unternehmen und/oder von diesem abhängige Gesellschaften. Die beteiligten Rechtsträger verlieren ihre Eigenschaft, Rechtsträger zu sein, durch ihre Einbindung in den beschriebenen Verbund nicht. Dem Verbund selbst kommt keine Rechtsträgereigenschaft zu.

Im Gegensatz zu dem steuerbaren Rechtsvorgang ist die Steuervergünstigung nicht grundstücksbezogen. Daher sind Änderungen in der Grunderwerbsteuerrechtlichen Zurechnung der Grundstücke in den Vor- und Nachbehaltensfristen (Tz. 4 und 5) unbeachtlich.

2 Beteiligte

2.1 Grundsatz

Die durch einen Umwandlungsvorgang begünstigungsfähigen Erwerbsvorgänge (Tz. 3) setzen voraus, dass an diesem Umwandlungsvorgang ausschließlich entweder das herrschende Unternehmen und eine oder mehrere von diesem abhängige Gesellschaft(en) oder mehrere von dem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind (§ 6a Satz 3 GrEStG).

2.2 Herrschende Unternehmen

Das herrschende Unternehmen der abhängigen Gesellschaften kann eine natürliche oder juristische Person oder eine Personengesellschaft sein. Das herrschende Unternehmen muss selbst Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinn sein. Auch eine Gebietskörperschaft kann das herrschende Unternehmen sein, soweit die Beteiligungen an den abhängigen Gesellschaften einem Betrieb gewerblicher Art zuzuordnen sind. Bei natürlichen Personen dürfen die Anteile an der Gesellschaft nicht im Privatvermögen gehalten werden und das herrschende Unternehmen darf keine reine Holdinggesellschaft sein. Die Grundsätze der Anteilsvereinigung im Organkreis (§ 1 Abs. 3 Nr. 1 in Verbindung mit Abs. 4 Nr. 2 Buchst b GrEStG) gelten nicht.

2.3 Abhängige Gesellschaften

Abhängige Gesellschaften können sowohl Kapitalgesellschaften als auch Personengesellschaften sein. Abhängig ist eine Gesellschaft, wenn während eines Zeitraums von jeweils fünf Jahren vor und nach dem Rechtsvorgang eine Mindesthöhe von 95 % der unmittelbaren, mittelbaren oder teils unmittelbaren, teils mittelbaren Beteiligung des herrschenden Unternehmens an deren Kapital ununterbrochen besteht.

Abzustellen ist für die Berechnung der Fünfjahres-Zeiträume auf den Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorgangs. Bei Umwandlungsvorgängen ist das die Eintragung im Register. Für entsprechende Umwandlungen aufgrund des Rechts eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, ist das regelmäßig die den Vermögensübergang bewirkende Eintragung in die nach den Rechtsvorschriften des jeweiligen Staates zuständigen Register.

2.4 Beteiligung

Das herrschende Unternehmen muss am Kapital der abhängigen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 95 % beteiligt sein.

Eine mittelbare Beteiligung am Kapital einer Gesellschaft in Höhe von mindestens 95 % liegt dann vor, wenn auf jeder Stufe mindestens eine kapitalmäßige Beteiligung in dieser Höhe besteht.

3 Begünstigungsfähige Erwerbsvorgänge

Die Begünstigung erfasst die nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 (Satz 1), Abs. 2a und 3 GrEStG aufgrund einer Umwandlung verwirklichten steuerbaren Erwerbsvorgänge sowie die aufgrund einer derartigen Umwandlung übergehende Verwertungsbefugnis im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG.

Die Begünstigung nach § 6a GrEStG greift in den Fällen des § 1 Abs. 2a GrEStG nur soweit wie der übertragende Rechtsträger an der Personengesellschaft beteiligt ist; nicht erforderlich ist, dass die Personengesellschaft selber zum Verbund gehört. Die Beurteilung der innerhalb der letzten fünf Jahre vorangegangenen Gesellschafterwechsel bleibt davon unberührt.

§ 6a GrEStG umfasst nicht die durch einen Umwandlungsvorgang nach § 5 Abs. 3, § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG ausgelöste Grunderwerbsteuer für den nach § 5 Abs. 1 oder 2 oder nach § 6 Abs. 3 Satz 1 in Verbindung mit Abs. 1 GrEStG begünstigten Erwerb eines Grundstücks durch eine Gesamthand. Denn diese Missbrauchsverhinderungsvorschriften betreffen keinen nach § 6a GrEStG begünstigungsfähigen steuerbaren Rechtsvorgang aufgrund einer Umwandlung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG, sondern einen dieser Umwandlung vorausgegangenen selbständigen Rechtsvorgang.

3.1 Umwandlungsvorgänge nach UmwG

Begünstigt sind Umwandlungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG :

- Verschmelzung (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwG),
- Spaltung – Aufspaltung, Abspaltung, Ausgliederung – (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 UmwG),
- Vermögensübertragung (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 UmwG).

Die formwechselnde Umwandlung (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UmwG) ist nicht begünstigt.

Darüber hinaus sind Umwandlungen im Sinne des § 1 Abs. 2 UmwG begünstigt, wenn sie durch ein anderes Bundesgesetz oder ein Landesgesetz ausdrücklich vorgesehen sind.

3.2 Weitere Umwandlungsvorgänge

Die Begünstigung erfasst auch Umwandlungen im Sinne des Art. 17 Abs. 1, Abs. 2 Buchst a VO (EG) 2157/2001 in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 der Richtlinie 78/855/EWG und § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG entsprechende Umwandlungen aufgrund des Rechts eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Vertragsstaates des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum.

Eine Umwandlung nach dem Recht eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staats, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, gilt als entsprechende Umwandlung im Sinne des § 6a Satz 2 GrEStG , wenn die Regelung inhaltlich den Umwandlungen gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG entspricht:

- Eine entsprechende Verschmelzung liegt vor, wenn im Wege der Gesamtrechtsnachfolge Anteile an die Anteilsinhaber des oder der übertragenden Rechtsträger gewährt werden.

- Eine entsprechende Aufspaltung oder Abspaltung liegt vor, wenn im Wege der partiellen Gesamtrechtsnachfolge Anteile der übernehmenden Rechtsträger an die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers gewährt werden.
- Eine entsprechende Ausgliederung liegt vor, wenn im Wege der partiellen Gesamtrechtsnachfolge Teile des Vermögens eines Rechtsträgers als Gesamtheit auf übernehmende Rechtsträger übertragen und Anteile an dem übernehmenden Rechtsträger gewährt werden.

4 Vorbehaltensfrist

Die Mindestbeteiligung von 95 % an der Gesellschaft muss bereits fünf Jahre vor der Umwandlung ununterbrochen bestanden haben.

Stichtag für die Berechnung der fünfjährigen Vorbehaltensfrist ist die Eintragung der Umwandlung im Register (Tz. 2.3).

Da die geforderte Mindestbeteiligung am Kapital einer Gesellschaft deren Bestehen aufgrund Registereintragung voraussetzt, können Kapitalgesellschaften, die vor weniger als fünf Jahren vor der Umwandlung entstanden sind, nicht abhängige Gesellschaften sein. Davon ausgenommen sind abhängige Gesellschaften, die durch einen Umwandlungsvorgang im Verbund entstanden sind. Für die Prüfung der Vorbehaltensfrist werden in diesen Fällen die Behaltenszeiten im Verbund zusammengerechnet. Unschädlich ist zudem der Formwechsel, wenn die kapitalmäßige Beteiligung von mindestens 95 % bestehen bleibt.

Jede Veränderung der Art der Beteiligung (z. B. vollständige oder teilweise Verkürzung oder Verlängerung der Beteiligungskette) ist unbeachtlich, sofern die erforderliche Mindestbeteiligung von 95 % erhalten bleibt.

5 Nachbehaltensfrist

Die Mindestbeteiligung von 95 % an der abhängigen Gesellschaft muss, mit Ausnahme der Verschmelzung auf das herrschende Unternehmen, fünf Jahre nach dem Rechtsvorgang fortbestehen. Erlischt die übertragende abhängige Gesellschaft bei der Umwandlung, so muss nur die übernehmende abhängige Gesellschaft fünf Jahre fortbestehen und an ihr die Mindestbeteiligung von 95 % bestehen bleiben.

Die Nachbehaltensfrist ist nicht eingehalten, wenn die Mindestbeteiligung von 95 % des herrschenden Unternehmens am Kapital auch nur einer am Umwandlungsvorgang beteiligten Gesellschaft unterschritten wird oder nicht mehr besteht.

Unerheblich ist, ob der zur Nichteinhaltung der Nachbehaltensfrist führende Vorgang selbst der Grunderwerbsteuer unterliegt.

Die Veräußerung von Anteilen an Gesellschaften, die den übertragenden bzw. den übernehmenden Rechtsträgern nachgeordnet sind, ist unschädlich. Sie sind nicht Beteiligte des Umwandlungsvorgangs, sondern nur Gegenstand des Umwandlungsvorgangs.

6 Folgen der Nichteinhaltung der Nachbehaltensfrist

6.1 Anzeigepflicht

Eine im Sinne von § 6a Satz 4 GrEStG schädliche Änderung des Beherrschungsverhältnisses (vgl. Tz. 2 und 5) ist nach § 19 Abs. 2 Nr. 4a GrEStG anzuzeigen. Anzeigepflichtig sind die Steuer-schuldner.

6.2 Verfahrensrechtliche Folgen

Wird die Nachbehaltensfrist nicht eingehalten, entfällt die Begünstigung. Dies stellt ein rückwirkendes Ereignis nach § 175 Abs. 2 AO dar. Die Grunderwerbsteuer ist nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO festzusetzen; ein Freistellungsbescheid ist nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern.

Die Festsetzungsfrist beginnt nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO mit dem Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Ereignis eintritt.

Ohne Bedeutung ist, ob dem oder den übernehmenden Rechtsträger(n) das Grundstück noch gehört bzw. grunderwerbsteuerrechtlich zuzuordnen ist (vgl. Tz. 1).

7 Anwendungsbereich der Vorschrift

Nach § 23 Abs. 8 Satz 1 GrEStG ist § 6a GrEStG erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 verwirklicht werden. Maßgeblich für die Verwirklichung des Erwerbsvorgangs ist die Eintragung der Umwandlung im Register (vgl. Tz. 2.3).

Nicht anzuwenden ist § 6a GrEStG nach § 23 Abs. 8 Satz 2 GrEStG, wenn ein im Zeitraum vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009 verwirklichter Rechtsvorgang nach dem 9. November 2009 (vgl. Bundestags-Drucksache 17/15 vom 9. November 2009) rückgängig gemacht wird und die Steuer nach § 16 Abs. 1 oder 2 GrEStG nicht zu erheben oder eine Steuerfestsetzung aufzuheben oder zu ändern ist. Es handelt sich um eine Missbrauchsvermeidungsvorschrift, durch die verhindert werden soll, dass ein Erwerbsvorgang nur deshalb rückgängig gemacht wird, um die Steuerervergünstigung in Anspruch zu nehmen. Davon ist regelmäßig auszugehen, wenn zwischen Rückgängigmachung und an sich zu begünstigender Umwandlung ein enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang besteht.

8 Beispiel

Seit mehr als fünf Jahren besteht folgende Beteiligungsstruktur:

Das herrschende Unternehmen M-GmbH ist zu jeweils 100 % an der T1-GmbH und T2-GmbH beteiligt. Die T1-GmbH ist zu 95 % und die T2-GmbH ist zu 5 % am Vermögen der grundbesitzenden E2-KG beteiligt. Die T1-GmbH hält zudem 100 % der Anteile an der grundbesitzenden E1-GmbH. Die E1-GmbH ist wiederum zu 95 % an der grundbesitzenden U-KG beteiligt, an der auch der verbundfremde F zu 5 % beteiligt ist.

Im Jahr 01 wird die T1-GmbH auf die T2-GmbH verschmolzen.

Die Verschmelzung hat in Bezug auf die einzelnen Gesellschaften folgende grunderwerbsteuerrechtliche Rechtsfolgen:

Da keine Grundstücke im Eigentum der T1-GmbH stehen, wird bei ihrer Verschmelzung auf die T2-GmbH insoweit kein Grunderwerbsteuerbarer Vorgang verwirklicht.

Durch die Verschmelzung sind 100 % der Anteile an der E1-GmbH von der T1-GmbH auf die T2-GmbH übergegangen. Dieser Übergang bereits vereinigter Anteile ist nach § 1 Abs. 3 GrEStG Grunderwerbsteuerbar.

Da infolge der Eintragung der Verschmelzung in das Register des Sitzes der T2-GmbH das Mitgliedschaftsrecht der T1-GmbH an der grundbesitzenden E2-KG unter gleichzeitiger Vollbeendigung der E2-KG auf die T2-GmbH übergeht, geht der Grundbesitz der E2-KG Grunderwerbsteuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 GrEStG auf die T2-GmbH im Wege der Anwachsung über.

Der Wechsel des Alleingeschafters der E1-GmbH führt zu einem mittelbaren Gesellschafterwechsel bei der U-KG, so dass hierdurch 95 % der Anteile am Vermögen der U-KG auf neue Gesellschafter übergegangen sind und ein Grunderwerbsteuerbarer Vorgang nach § 1 Abs. 2a GrEStG vorliegt.

Da die vorgenannten Grunderwerbsteuerbaren Rechtsvorgänge durch einen Umwandlungsvorgang ausgelöst werden, an dem nur abhängige Gesellschaften beteiligt sind, wird die Grunderwerbsteuer nach § 6a GrEStG nicht erhoben. Dies gilt unter der weiteren Voraussetzung, dass das Tatbestandsmerkmal der fünfjährigen Nachbehaltensfrist erfüllt ist.

Im Jahr 02 verkauft die T2-GmbH ein Grundstück aus dem Grundbesitz, der durch Anwachsung auf sie übergegangen ist, an einen Dritten.

Die Veräußerung ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG steuerbar und steuerpflichtig. Da die Begünstigung nach § 6a GrEStG nicht grundstücks- sondern anteilsbezogen ist, hat die Veräußerung des Grundbesitzes auf die gewährte Befreiung des § 6a GrEStG keinen Einfluss.

Im Jahr 03 veräußert die M-GmbH sämtliche Anteile an der T2-GmbH an die X-GmbH.

Der Übergang bereits vereinigter Anteile an der T2-GmbH ist nach § 1 Abs. 3 GrEStG Grunderwerbsteuerbar in Bezug auf sämtliche der T2-GmbH noch zuzurechnenden Grundstücke.

Bei der X-GmbH findet durch den Erwerb der Anteile an der T2-GmbH eine mittelbare Übertragung der vereinigten Anteile in Bezug auf die E1-GmbH statt. Die Grundstücke der E1-GmbH sind dabei im Rahmen des § 1 Abs. 3 GrEStG Grunderwerbsteuerrechtlich der T2-GmbH zuzurechnen.

Der Übergang der bereits vereinigten Anteile an der T2-GmbH, die alle Anteile an der E1-GmbH hält, führt mittelbar zu einem Gesellschafterwechsel bei der U-KG. Durch diesen Gesellschafterwechsel sind 95 % der Anteile an ihrem Vermögen auf neue Gesellschafter übergegangen. Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG ist dadurch erfüllt.

Die vorstehenden Grunderwerbsteuerbaren Vorgänge im Jahr 03 sind auch steuerpflichtig.

Mit der Veräußerung sämtlicher Anteile der T2-GmbH an die X-GmbH ist die Nachbehaltensfrist des § 6a Satz 4 GrEStG verletzt, da das Grunderwerbsteuerlich erforderliche Beteiligungsquantum von mindestens 95 % nicht ununterbrochen fünf Jahre bestanden hat. Die Grunderwerbsteuerbegünstigung für alle im Jahr 01 begünstigten Rechtsvorgänge entfällt nachträglich und somit auch für das im Jahr 02 von der T2-GmbH bereits veräußerte Grundstück. Das gilt unabhängig davon, dass der die Nacherhebung auslösende Rechtsvorgang (Veräußerung der Beteiligung) selbst Grunderwerbsteuerpflichtig ist.

