

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

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



**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Eh/Ze
Tel.: +49 30 240087-61
Fax: +49 30 240087-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

10. Oktober 2019

Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes BT-Drs.: 19/13437 vom 23. September 2019

Sehr geehrte Frau Stark-Watzinger,

wir bedanken uns für die Möglichkeit zur Stellungnahme. Bevor wir im Einzelnen auf verschiedene Maßnahmen eingehen, möchten wir einige grundsätzliche Aspekte ansprechen.

Ziel der geplanten Gesetzesänderungen ist die Bekämpfung missbräuchlicher Share Deal-Gestaltungen. Dass diese Gestaltungen durchaus praktiziert wurden, steht außer Frage; die Intention des Gesetzgebers ist insoweit grundsätzlich nachvollziehbar, berechtigt und zu begrüßen. Die im Regierungsentwurf vorgesehenen Verschärfungen greifen aber deutlich zu weit und sind zu wenig zielgenau ausgestaltet, weil keine zielgenaue Ausrichtung auf Immobiliengesellschaften vorgenommen wird. Aufgrund dessen würden auch – und insbesondere – diverse nicht-missbräuchliche Sachverhalte von den verschärfenden Gesetzesänderungen erfasst, während die eigentlich mit den geplanten Änderungen anvisierten Fallgestaltungen weiterhin – an die Verschärfungen angepasst – möglich blieben.

Zudem erweist sich die intendierte Gesetzesnovellierung als streitanfällig, unpraktikabel – bis zu nicht durchführbar bei börsennotierten Anteilen – und verfassungsrechtlich problematisch. Der Entwurf entspricht u. E. 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“. Insbesondere dürften die Anforderungen an typisierende Missbrauchsverhinderungsnormen nicht hinreichend erfüllt sein.

Um eine verfassungsrechtlich gebotene Orientierung am typischen Missbrauchsfall zu gewährleisten, sollte eine tatbestandliche Ausrichtung am Gesellschaftszweck und damit eine Begrenzung der Grunderwerbsteuerrechtlichen Ergänzungstatbestände auf Immobiliengesellschaften erwogen werden. Von einer Absenkung der Beteiligungsgrenze von 95 % auf 90 % sollte abgesehen werden, da sich die hierdurch intendierte „Missbrauchsvermeidung“ – wenn überhaupt – nur unzureichend erreichen lässt. Bei Absenkung der Beteiligungsgrenze sollte sich die Besteuerung nicht nach dem vollen Grundbesitzwert bemessen, sondern diesen lediglich quotale erfassen, da es sich bei einer Differenz von 10 % insoweit nicht mehr um die steu-

erliche Erfassung eines „Zwerganteils“ handeln würde. Die Fristen sollten beibehalten werden; allenfalls eine einheitliche (nicht zwischen 10 und 15 Jahren differenzierende) Erhöhung auf ein moderates Maß (z. B. auf 7 Jahre) wäre zu vertreten.

Von der Einfügung eines § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E sollte gänzlich abgesehen werden, denn dadurch würden die bereits bei § 1 Abs. 2a GrEStG bestehenden Problembereiche uneingeschränkt auf Kapitalgesellschaften übertragen werden und dort in noch drastischerer Form zutage treten. Zudem müssten die Steuerbefreiungstatbestände und die Nichterhebungsregelungen dann auch auf Kapitalgesellschaften ausgeweitet werden. Bei börsennotierten Kapitalgesellschaften würde bei Einfügung des § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E möglicherweise ein strukturelles Vollzugsdefizit drohen. Darum sollte – wie auch vom Bundesrat vorgeschlagen – eine „Börsenklausel“ eingeführt werden.

Bereits heute ist das Grunderwerbsteuergesetz ein Umstrukturierungshindernis. Konzernstrukturen könnten effizienter organisiert werden, wenn nicht Umstrukturierungen zu erheblichen Grunderwerbsteuern führen würden. Die angedachte Reform bedeutet, dass sich diese Situation noch einmal verschärft. Daher muss die Konzernklausel – wie auch vom Bundesrat angemerkt – in § 6a GrEStG angepasst werden. Die Konzernklausel des § 6a GrEStG sollte in ihrem Anwendungsbereich ausgedehnt, die Abhängigkeitsvoraussetzungen deutlich abgesenkt und die Vor- und Nachbehaltensfristen auf Missbrauchsfälle reduziert werden.

Eine rückwirkende Anwendung der geplanten Gesetzesänderungen sollte in jedem Fall unterbleiben.

Angesichts dieser erheblichen Problembereiche und drastischen Konsequenzen, die sich bei einer Umsetzung der im Regierungsentwurf vorgesehenen Verschärfungen ergeben würde, sollten die kritischen Aspekte einer – den nachstehenden Ausführungen entsprechenden – Lösung zugeführt und der Entwurf verfassungskonform, zielgenau und praktikabel fortentwickelt werden. In der beigefügten Anlage finden Sie unsere detaillierten Anmerkungen zum Gesetzesentwurf.

Mit freundlichen Grüßen

i. V. Claudia Kalina-Kerschbaum
Geschäftsführerin

i. A. Meik Eichholz
Referent

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zum
Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des
Grunderwerbsteuergesetzes
BT-Drs.: 19/13437 vom 23. September 2019

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-61
Telefax: 030 24 00 87-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

10. Oktober 2019

Wichtige Petiten

- **Von einer Absenkung der Beteiligungsgrenze von 95 % auf 90 % sollte abgesehen werden, da sich der hierdurch intendierte Normzweck nur unzureichend erreichen lässt. Stattdessen könnten spezifische Missbrauchsnormen erwogen werden, die auf den Gesellschaftszweck abzielen. Zudem darf die Bemessungsgrundlage den Grundbesitz nur quotaal entsprechend der übertragenen Beteiligung erfassen.**
- **§ 1 Abs. 2a Satz 4 GrEStG-E sollte dahingehend ergänzt werden, dass für die Bestimmung der Neugesellschaftereigenschaft bei einer an einer Personengesellschaft beteiligten Kapitalgesellschaft lediglich Gesellschafterwechsel innerhalb eines Zeitraums entsprechend § 1 Abs. 2a Satz 1 und nicht unbefristet maßgebend sind. Bei einer etwaigen Einführung des § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E sollte allerdings auch dort eine entsprechende Ergänzung vorgenommen werden.**
- **Auf die Einfügung des § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E sollte verzichtet werden. Einerseits werden die Anforderungen an typisierende Missbrauchsverhinderungsnormen möglicherweise nicht hinreichend erfüllt, wonach sich die gesetzliche Typisierung am typischen Fall orientieren muss. Zum anderen könnte die vorgeschlagene Regelung eines § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E mit einem strukturellen Vollzugsdefizit einhergehen und verfassungswidrig sein. Problematisch ist – neben der mangelnden Wirksamkeit – auch die fehlende Zielgenauigkeit. Insoweit wäre eine Ausrichtung am Gesellschaftszweck angezeigt.**
- **Falls an der Einfügung des neuen § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E festgehalten wird, sollte dieser nur nachrangig zu den bereits vorhandenen Ergänzungstatbeständen Anwendung finden. Zudem sollten die Nichterhebungsvorschriften in den §§ 5 und 6 GrEStG entsprechend auf Kapitalgesellschaften ausgedehnt werden. Zumindest muss sichergestellt werden, dass der Börsenhandel nicht grunderwerbsteuerrelevant ist. Dies könnte durch eine sog. Börsenklausel erreicht werden. Außerdem sollte die Anrechnungsvorschrift in § 1 Abs. 6 GrEStG überarbeitet werden, so dass Mehrfachbelastungen wirksam vermieden werden.**
- **Die Konzernklausel des § 6a GrEStG muss in ihrem Anwendungsbereich ausgeweitet werden. Die Abhängigkeitsvoraussetzungen müssen deutlich abgesenkt und die Vor- und Nachbehaltensfristen auf Missbrauchsfälle reduziert werden. Bei üblichen konzerninternen Umstrukturierungen bedarf es einer Verkürzung der Fristen.**
- **Nach unserer Auffassung sollte generell auf eine rückwirkende Anwendung der avisierten gesetzlichen Neuregelungen verzichtet werden.**

Zu Artikel 1 Nr. 1 a), b), c), d):

§ 1 Abs. 2a, 2b – neu –, 3 und 3a GrEStG – Absenkung der bisherigen 95 %-Grenze auf 90 %

Petitum:

Von einer Absenkung der Beteiligungsgrenze von 95 % auf 90 % sollte abgesehen werden, da sich der hierdurch intendierte Normzweck nur unzureichend erreichen lässt. Stattdessen könnten spezifische Missbrauchsnormen erwohnen werden, die auf den Gesellschaftszweck abzielen. Zudem darf die Bemessungsgrundlage den Grundbesitz nur quotal entsprechend der übertragenen Beteiligung erfassen.

Ausweislich der Gesetzesbegründung soll die mit dem Gesetzentwurf herbeizuführende Absenkung der Beteiligungsgrenze von 95 % auf 90 % in den Ergänzungstatbeständen Gestaltungsspielräume verengen und damit die missbräuchliche Vermeidung der Steuer einschränken. Die Beteiligungsschwelle von 90 % soll für die 3 bestehenden Ersatztatbestände (§ 1 Abs. 2a, 3 und 3a GrEStG) und für den neuen § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E gelten.

➤ **Rechtfertigung der derzeitigen 95 %-Grenze**

Die nach derzeitigem Recht geltende Quote i. H. v. 95 % lässt sich noch dadurch rechtfertigen, dass hierbei Umgehungsgestaltungen unterbunden werden, bei denen sog. „Zwerganteile“ zurückbehalten werden. Es wird dabei typisierend unterstellt, dass derjenige, der 95 % der Anteile an einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft hält, immer noch eine dem Eigentum am ganzen Grundstück vergleichbare Vermögensposition innehat, weshalb auch ab einer Beteiligungsquote von 95 % der gesamte Grundbesitz nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG der Besteuerung unterliegt. Die Grenze von 95 % wird bislang meist über einen Verweis auf den aktienrechtlichen Squeeze-out in §§ 327a ff. AktG gerechtfertigt. Da es sich hierbei jedoch um eine erst nach der Herabsetzung der Beteiligungsgrenze eingeführte Norm handelt, die überdies weder für andere Kapitalgesellschaften noch insgesamt für Personengesellschaften gilt, erscheint diese für eine Rechtfertigung der bisherigen 95 %-Grenze bereits ungeeignet. Hinsichtlich der avisierten Herabsetzung der Beteiligungsquote auf 90 % würde eine Begründung mittels aktienrechtlichem Squeeze-out jedenfalls endgültig ausscheiden.

➤ **Effektivität einer Absenkung der Beteiligungsquote auf 90 %**

Eine Absenkung der 95 %-Grenze auf 90 % ist hinsichtlich der damit intendierten Missbrauchsbekämpfung allerdings nicht effektiv, da dieselben Umgehungsmodelle wie bisher mit leichter Modifizierung angewandt werden könnten. Dadurch wird die Nutzung der Share Deals zwar komplizierter und teurer. Insbesondere bei hohen Transaktionsvolumina – also genau den eigentlich mit den geplanten Gesetzesänderungen avisierten großen Immobilien-Share Deals – wird sich der Einsatz von Umgehungsmodellen aber weiterhin lohnen. Die Reduzierung der Beteiligungsschwelle verschärft die Ungleichbehandlung von kleinen Investoren und Großinvestoren damit sogar noch zusätzlich. Denn Großinvestoren können Share Deals weiterhin als Gestaltung nutzen, während diese für kleinere Transaktionen unattraktiver werden. Ein wirklicher Rückgang der Share Deals als Gestaltungsinstrument dürfte erst bei deutlich niedrigeren Beteiligungsgrenzen eintreten. Im Zuge der Reformüberlegungen wurde auch

eine Absenkung der Beteiligungsgrenzen auf 50 % und 75 % diskutiert und von der Arbeitsgruppe der Länderfinanzministerien geprüft. Nach unserer Auffassung würde sowohl eine Absenkung auf 50 % als auch auf 75 % im Widerspruch zum Zweck der Ergänzungstatbestände stehen und den Rahmen einer verfassungsrechtlich „zulässigen Typisierung“ überschreiten, wobei auch europarechtliche Restriktionen zu berücksichtigen wären und sich der Charakter der Grunderwerbsteuer möglicherweise hin zu einer Kapitalverkehrsteuer wandeln könnte.

➤ **Avisierte Absenkung auf 90 %**

Die jetzt avisierte Beteiligungsschwelle von 90 % ist aus unserer Sicht allerdings ebenfalls problematisch; denn das Verbleiben von bis zu 10 % der Anteile in den Händen anderer Personen, lässt sich kaum mehr mit dem Rückbehalt eines „Zwerganteils“ begründen, sodass die wirtschaftliche Vergleichbarkeit mit dem Alleineigentum nicht mehr gegeben ist. In der Gesetzesbegründung wird ausgeführt, dass die Übertragung von 90 % der Anteile im wirtschaftlichen Ergebnis der Übertragung des gesamten Grundstücks gleichkäme. Dies würde unter Berücksichtigung anderer steuerlicher Nichtbeanstandungs- oder Vernachlässigbarkeitsgrenzen i. H. v. 10 % die Erhebung der Grunderwerbsteuer für den Erwerb des ganzen Grundstücks (100 % des Grundbesitzwerts nach § 8 Abs. 2 GrEStG i. V. m. mit §§ 151 ff. BewG) rechtfertigen, wobei der gesetzgeberische Typisierungsrahmen hierdurch nicht überschritten werde (BR-Drs. 19/13437, S. 11).

Allerdings stellt die Absenkung auf 90 % aus unserer Sicht eine Überschreitung der gesetzgeberischen Typisierungsbefugnis dar. Denn einen Anteilserwerb i. H. v. 90 % mit dem zivilrechtlichen Erwerb eines Grundstücks gleichzustellen, lässt sich sachlich kaum mehr rechtfertigen. Es erscheint auch zweifelhaft, ob eine Beteiligungsgrenze von 90 % noch die gleiche gesellschaftsrechtliche „Herrschaftsgewalt“ über das Grundstück vermittelt wie der Erwerb aller (oder fast aller) Anteile. Da sich die Grunderwerbsteuer nach dem vollen Grundbesitzwert des Grundstücks bemisst (§ 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG), ist ein Delta von 10 % ist sowohl in rechtlicher als auch wirtschaftlicher Hinsicht eine sehr erhebliche Differenz. Die in der Gesetzesbegründung vorgetragene Rechtfertigung durch „andere steuerliche Nichtbeanstandungs- oder Vernachlässigbarkeitsgrenzen“ (BR-Drs. 19/13437, S. 9, Bezug genommen soll wohl bspw. auf die in § 8 Abs. 4 Satz 1 KStG geregelte 10 %-Grenze, auf § 15 Abs. 1 Satz 4 UStG bzw. gewerbesteuerliche Geringfügigkeitsgrenzen) vermag indes nicht zu überzeugen, da sich die beispielhaft herangezogenen 10 %-Grenzen in anderen Steuerrechtsgebieten nur schwerlich auf die vorgesehene, den Steuerpflichtigen belastende Typisierung des GrEStG-E übertragen lassen, sodass diese insoweit nicht als Rechtfertigung herangezogen werden können und keinen Erkenntniswert für die Grunderwerbsteuer bieten.

➤ **Mangelnde tatbestandliche Konturierung**

Da sich die grunderwerbsteuerrechtlichen Ergänzungstatbestände der §§ 1 Abs. 2a, 2b – neu –, 3 und 3a GrEStG-E tatbestandlich nicht auf grundstücksverwaltende Gesellschaften beschränken und mithin auch nicht – wie verfassungsrechtlich geboten – den (typischen) Missbrauchsfall konturieren, können diese – entgegen der jeweiligen Rechtfertigungsversuche in der Gesetzesbegründung – nicht als (reine) Missbrauchsvermeidungsvorschriften qualifiziert werden, weshalb die gesetzgeberisch intendierten Verschärfungen verfassungsrechtlichen

Bedenken begegnen. Aufgrund dessen wäre eine tatbestandliche Ausrichtung am Gesellschaftszweck und damit eine Begrenzung der grunderwerbsteuerrechtlichen Ergänzungstatbestände auf – für die politische Debatte ursächliche – Immobiliengesellschaften zu erwägen. Eine auf den (typischen) Missbrauchsfall rekurrierende tatbestandliche Anknüpfung an Immobiliengesellschaften könnte sich dabei am nationalen Recht (bspw. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) Doppelbuchst. cc) EStG oder § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG) oder dem Abkommensrecht (Art. 13 Abs. 4 OECD-MA) orientieren.

Soweit die bisherige tatbestandliche Offenheit der grunderwerbsteuerrechtlichen Ergänzungstatbestände mit der daraus resultierenden überschießenden Missbrauchsabwehr beibehalten wird, werden bei Absenkung der Beteiligungshöhe und Ausweitung der Behaltensfristen die Typisierungswirkungen intensiviert und mithin die Grenze einer verfassungsrechtlich zulässigen Typisierung überschritten. Insoweit gibt es keinen Grund, als Typisierungsfolge den vollen und nicht den anteiligen Grundbesitzwert als Anknüpfungspunkt der Besteuerung zugrunde zu legen und dadurch eine Überbesteuerung zu verhindern.

Zu Artikel 1 Nr. 1 a) aa) und b), 2, 3, 5:

§ 1 Abs. 2a und 2b – neu –, § 5, § 6, § 7 GrEStG-E – Verlängerung der Frist von 5 auf 10 bzw. 15 Jahre

Petitum:

Nach unserer Auffassung sollten die Fristen beibehalten werden; allenfalls eine einheitliche (nicht zwischen 10 und 15 Jahren differenzierende) Erhöhung auf ein moderates Maß (z. B. auf 7 Jahre) wäre zu vertreten.

Die Verlängerung der Frist von 5 auf 10 Jahre (§ 1 Abs. 2a und 2b – neu – GrEStG) soll – zusammen mit der Absenkung der Beteiligungsgrenze – der Missbrauchsverhinderung und Vermeidung von Steuerausfällen dienen. Der relevante Zeitraum in den Grunderwerbsteuerbefreiungstatbeständen der §§ 5, 6 GrEStG sowie 7 GrEStG soll ebenfalls von jeweils 5 auf 10 Jahre erhöht werden. Zusätzlich soll die Vorbehaltensfrist in Fällen der Anteilsvereinigung bei Personengesellschaften auf eine Dauer von 15 Jahren verlängert werden (§ 6 Abs. 4 Nr. 3 GrEStG-E).

➤ **Beurteilung der Fristverlängerung auf 10 bzw. 15 Jahre**

Eine Frist von 10 oder gar 15 Jahren ist hinsichtlich der Bekämpfung von Steuer(umgehungs)gestaltungen kritisch zu sehen. Der Gestaltungsanreiz vermindert sich zwar in Relation zur Länge der Fristenbemessung, da die grunderwerbsteuerlichen Ergänzungstatbestände derzeit jedoch nicht – und nach dem vorliegenden Regierungsentwurf künftig noch weniger – spezifisch auf Missbrauchskonstellationen zugeschnitten sind, erscheint eine längerfristige Beschränkung der unternehmerischen Gestaltungsfreiheit ohne hinreichende Missbrauchsanhaltspunkte mit Blick auf den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz bzw. das Übermaßverbot als äußerst problematisch. Aufgrund der Kurzlebigkeit gesellschaftsrechtlicher Strukturen und des ständigen Anpassungsbedarfs im Wirtschaftsleben sind 10 oder mehr Jahre umfassende

Steuerplanungen nicht realitätsgerecht. Um auf veränderte Rahmenbedingungen reagieren zu können, benötigen Unternehmen Handlungsfreiheit. Eine 10-jährige Frist zementiert jedoch eine unternehmerisch getroffene Entscheidung aufgrund der latent drohenden Grunderwerbsteuerbelastung und beschränkt notwendige Reaktionsmöglichkeiten. Dabei gilt es auch zu bedenken, dass die Unternehmen die unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungsketten für diesen Zeitraum „managen“ müssen; der Verwaltungsaufwand für die Unternehmen und auch die Finanzverwaltung würde somit erheblich gesteigert. Dies wäre kontraproduktiv zu der gesetzgeberisch intendierten Absicht der Entbürokratisierung.

Soweit innerhalb von 10 Jahren mindestens 90 % der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen, fällt auf den gesamten Grundbesitz der Gesellschaft Grunderwerbsteuer an („Fallbeileffekt“). Von § 1 Abs. 2a und Abs. 2b – neu – GrEStG-E werden dann auch Transaktionen erfasst, die gerade nicht der Vermeidung von Grunderwerbsteuer dienen. Dies ist insbesondere insoweit als kritisch zu beurteilen, als hierunter auch Vorgänge zu subsumieren sind, bei denen mindestens 90 % der Anteile an grundbesitzenden Gesellschaften von einer Vielzahl völlig voneinander unabhängiger Dritter erworben werden. Dabei gilt es zu bedenken, dass Grundstücksübertragungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter wie auch Anteilsübertragungen an grundbesitzenden Personengesellschaften im Regelfall gänzlich außersteuerlich motiviert sind und gerade nicht zum Zweck der Umgehung von Grunderwerbsteuer erfolgen, sodass sich diese tiefgreifenden Restriktionen nicht durch eine typisierende Missbrauchsvermeidung rechtfertigen lassen. Nicht „missbräuchlich“ ist typischerweise auch der Verkauf von Gesellschaften, deren Vermögen nur zu einem überschaubaren Anteil aus Grundvermögen besteht. Die drastische Verlängerung der Fristen würde darüber hinaus auch die sachgerechten Steuerbefreiungen der §§ 5, 6 und 7 GrEStG stark aushöhlen und es käme ggf. auch zur Grundsteuerbelastung wirtschaftlich erforderlicher Übertragungen von Grundstücken zwischen Gesellschaft und Gesellschafter.

➤ **Verfassungsrechtliche Aspekte einer auf 10 bzw. 15 Jahre verlängerten Frist**

Im Ergebnis müssten zukünftig sämtliche Übertragungen von Grundstücken sowie direkte und indirekte Gesellschafterwechsel über einen Zeitraum von 10 Jahren – und nach § 6 Abs. 4 GrEStG-E sogar 15 Jahren – beachtet werden. Bereits innerhalb der derzeit geltenden 5-Jahres-Frist ist dies aber – gerade bei komplexen Beteiligungsstrukturen im Lichte des § 1 Abs. 2a GrEStG – vielfach kaum möglich. Aus dem Zusammenspiel von Vorbehaltensfrist nach §§ 5, 6 und 7 GrEStG und Nachbehaltensfrist in § 1 Abs. 2a Satz 1 und Abs. 2b Satz 1 – neu – GrEStG-E könnten sich je nach gewählter Erwerbsstruktur zukünftig Konstellationen ergeben, bei denen sich die verlängerten Fristen auf zeitlich gestreckte Gestaltungen über einen Zeitraum von sogar 20 statt bislang 10 Jahren auswirken. Insoweit erscheint es fraglich, ob die betroffenen Vorschriften bei einer derartigen zeitlichen Ausweitung noch als typisierende Missbrauchsvermeidungsnormen klassifiziert werden können. Der mit dem Reformansatz intendierte – aber tatbestandlich nicht näher eingegrenzte – Missbrauchsverhinderungszweck ist zwar grundsätzlich erkennbar und die erwogene Anpassung würde die vom Gesetzgeber nicht erwünschte Gestaltung – vorbehaltlich etwaiger Ausweichreaktionen – prinzipiell mit erfassen, ihre Wirkung wäre aber gleichwohl wenig zielgenau, überschießend und insoweit verfassungsrechtlich problematisch. Aufgrund dessen sollten die Fristen beibehalten werden; allenfalls eine einheitliche (nicht zwischen 10 und 15 Jahren differenzierende) Erhöhung auf

ein moderates und auf die – ebenfalls auf Missbrauchsabwehr zielende – Sperrfrist in § 22 UmwStG rekurrierendes Maß auf 7 Jahre wäre zu vertreten.

➤ **Probleme bei Umstrukturierung und Nachfolge von (Familien-)Personengesellschaften**

Die nun geplanten langen Haltefristen haben nicht nur Auswirkungen bei Übertragungen auf fremde Dritte, sondern erschweren auch konzerninterne Umstrukturierungen. Dies resultiert aber insbesondere dadurch, dass die Konzernklausel in § 6a GrEStG aufgrund der restriktiven Voraussetzungen vielfach nicht zur Anwendung kommt.

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

Für mittelständische (Familien-)Betriebe in der Rechtsform einer Personengesellschaft sind die verlängerten Fristen ebenfalls kaum beherrschbar. Wenn ein Generationswechsel durch Veräußerung erfolgt, verbleibt regelmäßig der Inhaber als Minderheitsgesellschafter 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.

Zu Artikel 1 Nr. 1 a) bb):

§ 1 Abs. 2a Satz 4 GrEStG-E – Frist

Petitum:

§ 1 Abs. 2a Satz 4 GrEStG-E sollte dahingehend ergänzt werden, dass für die Bestimmung der Neugesellschaftereigenschaft bei einer an einer Personengesellschaft beteiligten Kapitalgesellschaft lediglich Gesellschafterwechsel innerhalb eines Zeitraums entsprechend § 1 Abs. 2a Satz 1 und nicht unbefristet maßgebend sind. Bei einer etwaigen Einführung des § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E sollte allerdings auch dort eine entsprechende Ergänzung vorgenommen werden.

Da eine Zeitraumangabe in § 1 Abs. 2a Satz 4 GrEStG und nun auch im geplanten § 1 Abs. 2b Satz 4 – neu – GrEStG-E fehlt, stellt sich die Frage, ob hierzu entweder ebenfalls ein Zeitraum von 5 bzw. künftig 10 Jahren wie in § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG-E und § 1 Abs. 2b Satz 1 – neu – GrEStG-E gelten soll. Die Finanzverwaltung scheint in diesen Fällen einen unbegrenzten Beobachtungszeitraum zugrunde zu legen (vgl. Gleich lautende Erlasse betr. Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG vom 12. November 2018, BStBl. I 2018, S. 1314,

Rz. 5.2.3.1, 5.3.3, 5.3.5, 6 und 6.4). Die zukünftig geplante 10-jährige Frist wäre dann bei Anwendung von § 1 Abs. 2a Satz 4 GrEStG und § 1 Abs. 2b – neu – Satz 4 GrEStG-E unbeachtlich. Dies ist aus unserer Sicht strikt abzulehnen. Insoweit begrüßen wir ausdrücklich den in der Stellungnahme des Bundesrats gemachten Vorschlag (BR-Drs. 355/19(B), Nr. 3, S. 2), dem in der Gegenäußerung der Bundesregierung zu der Stellungnahme des Bundesrates zugestimmt wurde. Bei einer etwaigen Einführung des § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E sollte allerdings auch dort eine entsprechende Klarstellung aufgenommen werden.

Zu Artikel 1 Nr. 1 b):

§ 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E – Neuer Ergänzungstatbestand für Anteilseignerwechsel bei Kapitalgesellschaften

Petitum:

Einerseits werden die Anforderungen an typisierende Missbrauchsverhinderungsnormen möglicherweise nicht hinreichend erfüllt, wonach sich die gesetzliche Typisierung am typischen Fall orientieren muss. Zum anderen könnte die vorgeschlagene Regelung eines § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E mit einem strukturellen Vollzugsdefizit einhergehen und verfassungswidrig sein. Aufgrund dessen ist von einer Einführung eines Ergänzungstatbestandes auf Kapitalgesellschaften nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer abzuraten. Problematisch ist – neben der mangelnden Wirksamkeit – auch die fehlende Zielgenauigkeit, da die Reformansätze deutlich über das Ziel der Missbrauchsverhinderung hinausschießen. Insoweit wäre eine Ausrichtung am Gesellschaftszweck angezeigt.

Falls trotz der genannten Gegenargumente an der Einfügung des neuen § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E festgehalten wird, sollte dieser nur nachrangig zu den bereits vorhandenen Ergänzungstatbeständen Anwendung finden. Zudem sollten die Nichterhebungsvorschriften in den §§ 5 und 6 GrEStG entsprechend auf Kapitalgesellschaften ausgedehnt werden. Zumindest muss sichergestellt werden, dass der Börsenhandel nicht grunderwerbsteuerrelevant ist. Dies könnte durch eine sog. Börsenklausel 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. Außerdem sollte die Anrechnungsvorschrift in § 1 Abs. 6 GrEStG überarbeitet werden, so dass Mehrfachbelastungen wirksam vermieden werden.

Die neue Vorschrift des § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E soll aus Gründen der Missbrauchsverhinderung – unter den gleichen Voraussetzungen wie § 1 Abs. 2a GrEStG für den Gesellschaftswechsler an Personengesellschaften – den Anteilseignerwechsel an Kapitalgesellschaften mit inländischem Grundbesitz i. H. v. mindestens 90 % innerhalb eines Zeitraums von 10 Jahren erfassen.

➤ **Fiktion des Verlusts der wirtschaftlichen Identität bei Kapitalgesellschaften**

Durch § 1 Abs. 2a GrEStG wird bereits in Abkehr von der – unabhängig von Gesellschafterwechseln – zivilrechtlich fortbestehenden Identität der Gesellschaft für Zwecke der Grunderwerbsteuer die Nichtidentität der Gesellschaft und ein daran anknüpfender Grundstücksumsatz fingiert, wenn es auf der Grundlage einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu einem „qualifizierten Wechsel im Gesellschafterbestand“ und damit zu einem Verlust der „wirtschaftlichen Identität“ der Gesellschaft kommt. Diese Fiktion eines auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichteten Rechtsgeschäfts und des Verlusts der wirtschaftlichen Identität, bei dem die fingierte neue Personengesellschaft die Grunderwerbsteuer nach § 13 Nr. 6 GrEStG selbst schuldet, wird nun durch §§ 1 Abs. 2b – neu –, 13 Nr. 7 – neu – GrEStG-E uneingeschränkt auf Kapitalgesellschaften übertragen. Diese Konzeption des § 1 Abs. 2a GrEStG als Fiktionstatbestand mit fremdbestimmter Steuerwirkung begegnet erheblichen gleichheitsrechtlichen Bedenken, die nun bei § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E in noch stärkerem Maße zu konstatieren sind.

➤ **Uneingeschränkte Implementierung der Probleme des § 1 Abs. 2a GrEStG**

Durch die – auch wortlautgetreue – Übernahme des § 1 Abs. 2a GrEStG für Kapitalgesellschaften werden auch dessen Auslegungs- und Anwendungsprobleme in die Besteuerung der Kapitalgesellschaft gem. § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E unmittelbar importiert. So ist bspw. nicht geklärt, was ein mittelbar „neuer Gesellschafter“ nach § 1 Abs. 2a Satz 4 GrEStG ist, im Verhältnis zu welcher Gesellschaft es dies zu prüfen gilt und welcher Beobachtungszeitraum hierbei gelten soll. Denn weil auch weiterhin eine Zeitraumangabe in § 1 Abs. 2a Satz 4 GrEStG und nun auch im geplanten § 1 Abs. 2b Satz 4 – neu – GrEStG-E fehlt, stellt sich die Frage, ob hierzu künftig entweder ebenfalls ein Zeitraum von 10 Jahren wie in § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG und § 1 Abs. 2b Satz 1 – neu – GrEStG-E gelten soll, eine ausschließlich zeitpunktbezogene Betrachtung vorzunehmen ist oder ob die Finanzverwaltung nach wie vor einen unbegrenzten Beobachtungszeitraum zugrunde legt (vgl. hierzu auch Zu Artikel 1 Nr. 1 a) bb)). Weitere Problembereiche und Rechtsunsicherheiten im Lichte des § 1 Abs. 2a GrEStG bestehen hinsichtlich der Behandlung von mittelbaren Gesellschafterwechseln, der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und in Bezug auf den Formwechsel, die nun ebenfalls in § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E Einzug erhalten werden.

➤ **Ungleichbehandlung und mangelnde systematische Einbindung**

Darüber hinaus wirkt eine Ausdehnung des Tatbestands des § 1 Abs. 2a GrEStG auf Kapitalgesellschaften auch deshalb in drastisch verschärftem Maße, weil diese hinsichtlich der rechtlichen Struktur stärker von ihren Gesellschaftern verselbstständigt sind und einer weitergehenden Trennung zwischen Gesellschafts- und Gesellschafterosphäre unterliegen. Durch § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E wird insoweit nur scheinbar eine Gleichbehandlung von grundbesitzenden Personen- und Kapitalgesellschaften herbeigeführt. Denn tatsächlich werden grundbesitzende Kapitalgesellschaften hierdurch stärker belastet, weil die auf Personengesellschaften anwendbaren personenbezogenen Steuerbefreiungstatbestände und die Nichterhebungsregelungen bei Kapitalgesellschaften keine Anwendung finden. Aufgrund der Subsidiarität des § 1 Abs. 3 und 3a GrEStG gegenüber § 1 Abs. 2a und 2b – neu – GrEStG-E wird

es zukünftig auch deshalb vermehrt zu ungerechtfertigten Doppel- bzw. Mehrfachbelastungen bei Kapitalgesellschaften – in bislang unter § 1 Abs. 3, 3a GrEStG zu subsummierenden und künftig vom Anwendungsbereich des § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E erfassten Sachverhalten – kommen, da der Regierungsentwurf eine Anwendung der Steueranrechnung nach § 1 Abs. 6 GrEStG für Fälle des § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E nicht vorsieht. Wenn Kapitalgesellschaften aber auf der Stufe des Erwerbsvorgangs den Personengesellschaften gleichgestellt werden sollen, so wäre es nur folgerichtig, dies auch auf der Befreiungsseite nachzuvollziehen. Die im Regierungsentwurf vorgesehene Einfügung des § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E erscheint hinsichtlich dessen systematischer Einbindung in die Ergänzungs- und daran anknüpfenden Befreiungstatbestände bislang unzureichend vollzogen und in dieser Form nicht sachgerecht, sodass es insoweit zu strukturell angelegten Mehrbelastungen käme.

➤ **Typisierende Missbrauchsvermeidung**

Bereits die bestehende Regelung des § 1 Abs. 2a GrEStG für Personengesellschaften erscheint im Lichte der in der Entscheidung des BVerfG zu § 8c Satz 1 KStG 2008 dargelegten Kriterien gleichheitsrechtlich insoweit problematisch, als sie keine hinreichende Missbrauchstypisierung erkennen lässt. Für eine sich über einen Zeitraum von bis zu 10 Jahren erstreckende Übertragung von mindestens 90 % der Anteile an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft kann es eine Vielzahl an Gründen geben, die nicht regelmäßig (sondern nur ausnahmsweise) in der Vermeidung von Grunderwerbsteuer liegen. Mit § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E erfasst der Gesetzgeber mithin keinen typischen Missbrauchsfall als Ausgangspunkt für eine generalisierende Missbrauchsvermeidungsregelung. Insoweit wäre § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E nur schwer als verfassungskonforme Missbrauchsvermeidungsnorm zu rechtfertigen, denn eine gesetzliche Typisierung darf keinen „atypischen Fall“ als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Missbrauchsfall orientieren. Mit § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E würde aber eine abstrakte Missbrauchsgefahr zum Anlass genommen werden, um einen vom typischen Fall losgelösten und über diesen weit hinausgehenden neuen Grunderwerbsteuer-(Ersatz-)Tatbestand zu implementieren. Darum würde eine Rechtfertigung durch Missbrauchsverhinderungsgründe wahrscheinlich ebenso wenig wie beim verfassungswidrigen § 8c Satz 1 KStG 2008 gelingen. Auch § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E würde möglicherweise nicht einmal einer Prüfung am Maßstab des Willkürverbots standhalten.

Um eine Rechtfertigung als Missbrauchsverhinderungsnorm zu erreichen, muss der Gesetzgeber eine zielgenauere Missbrauchstypisierung vornehmen. Dies könnte bei den Ergänzungstatbeständen des § 1 Abs. 2a, 2b – neu –, 3, und 3a GrEStG-E dadurch erreicht werden, dass die Tatbestände auf solche Gesellschaften begrenzt würden, deren Vermögen ganz oder überwiegend aus Grundstücken besteht.

➤ **Vollzugsdefizit bei börsennotierten Kapitalgesellschaften**

Eine Vielzahl börsennotierter Unternehmen verfügt über keinen stabilen Ankeraktionär, der über mindestens 10 Jahre, einen Anteil von mehr als 10 % des Gesellschaftervermögens hält. Die Grunderwerbsteuer würde dann bei einem Umschlag des Aktienbestandes von 90 % entstehen, sodass die größten börsennotierten deutschen Unternehmen demnach durchschnittlich alle 1,2 Jahre (!!!) die Steuer an den Fiskus entrichten müssten. Eine derartige Substanz-

besteuerung durch eine „Dauer-Grunderwerbsteuer“, die unabhängig von der Ertragslage der Unternehmen und ohne Änderung des tatsächlichen Eigentums an den Grundstücken greift, wäre nicht zu rechtfertigen. Denn bei einem Erwerb von Aktien an börsennotierten Kapitalgesellschaften ist keinesfalls eine missbräuchliche Gestaltungsintention hinsichtlich der Grunderwerbsteuer ersichtlich.

Zudem droht bei börsengehandelten Anteilen ein strukturelles Vollzugsdefizit. Dies resultiert aus der Nicht-Ermittelbarkeit des Übergangs von Anteilen an börsennotierten Kapitalgesellschaften auf neue Gesellschafter, die bei weit verzweigten Beteiligungsketten bereits im reinen Inlands-Nicht-Börsen-Fall, ganz besonders aber bei im Ausland erfolgenden Anteilsübergängen besteht. Hierbei ist problematisch, dass börsennotierte Unternehmen unterhalb der wertpapierhandelsrechtlichen Meldeschwellen nach § 33 WpHG, deren niedrigster Schwellenwert einen Stimmrechtsanteil von 3 % vorsieht, regelmäßig keinerlei Kenntnis von einem relevanten Gesellschafterwechsel erlangen. Darüber hinaus müsste bei (mehrfachen) Anteilsbewegungen stets dahingehend differenziert werden, ob die nämlichen Anteile bereits in die Zählquote eingeflossen sind. Insoweit kann auch eine Doppel- oder Mehrfacherfassung derselben Anteile nicht sicher ausgeschlossen werden.

Der Gesetzgeber würde letztlich in Kauf nehmen, dass ein weltweiter gleichmäßiger Vollzug von § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E für deutsche Finanzbehörden nicht möglich wäre, da eine effektive Überwachung von Anteilseignerwechseln bei börsennotierten Aktiengesellschaften de facto ausscheidet, weil weder für das steuerpflichtige Unternehmen noch für die Finanzverwaltung erkennbar wäre, ob bzw. wann der Tatbestand verwirklicht wurde. Diese Problematik erhöht sich bei Wechseln oberhalb der unmittelbaren Beteiligungsebene drastisch, da es unmöglich erscheint, Anteilsübergänge auf höheren Beteiligungsebenen in Erfahrung zu bringen. Die Unmöglichkeit der Tatbestandsermittlung ist insoweit auch unter dem Gesichtspunkt des Grundsatzes der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung als kritisch zu beurteilen. In Bezug auf § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E stellen sich mithin diverse verfassungsrechtliche Fragen.

Das strukturelle Vollzugsdefizit resultiert im Rahmen des § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E auch daraus, dass Steuerschuldnerin und anzeigepflichtige Person die Kapitalgesellschaft selbst sein soll (§ 13 Nr. 7 – neu – GrEStG-E, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3b – neu – GrEStG-E), die Grunderwerbsteuerentstehung hingegen durch von anderen Rechtssubjekten vorgenommenen Anteilsübertragungen ausgelöst würde und es insoweit zu fremdbestimmten Steuerwirkungen käme. Dadurch resultieren auch überbordende steuerstrafrechtliche Risiken für Geschäftsführer und Vorstände. Angesichts dieser diversen schwerwiegenden Probleme darf die Feststellungslast hinsichtlich einer Änderung im Gesellschafterbestand i. S. d. § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E nicht dem Steuerpflichtigen auferlegt werden.

➤ **Implementierung einer Börsenklausel**

Die negativen Auswirkungen durch einen Ergänzungstatbestand für Kapitalgesellschaften gehen weit über das (nachvollziehbare) Ziel der Eindämmung von Share Deal-Gestaltungen hinaus. Um diese überschießende Wirkung zumindest abzumildern, sollte der Gesetzgeber für die Anwendung des § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E eine „Börsenklausel“ vorsehen, deren

Formulierung sich bspw. an § 50d Abs. 3 Satz 5 EStG anlehnen könnte, sodass § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E dadurch wenigstens entschärft würde.

Die vom Bundesrat in seiner Stellungnahme vom 20. September 2019 vorgeschlagene Börsenklausel ist ein sinnvoller Ansatz, um das Auslösen der Steuer durch den Börsenhandel zu vermeiden (BR-Drs. 355/19(B), Nr. 4, S. 4 ff.), der von uns ausdrücklich begrüßt wird. Die Bundesregierung stimmt in der Gegenäußerung zu der Stellungnahme des Bundesrates dem mit dem Änderungsantrag verfolgten Anliegen des Bundesrats zu. Dies ist sehr zu begrüßen, wobei die konkrete Ausgestaltung des Vorschlags jedoch der vertieften Prüfung bedürfe. Allerdings werden mit einer Börsenklausel nicht die zahlreichen weiteren Probleme des § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E gelöst.

Die vorgeschlagene Börsenklausel des Bundesrats ist nach unserer Auffassung allerdings hinsichtlich des Anwendungsbereichs nicht ausreichend. 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. Aus unserer Sicht wäre die Ausdehnung der vom Bundesrat vorgeschlagenen Klausel auf alle relevanten Börsenplätze geboten.

Ferner führt der Bezug auf § 2 Abs. 11 WpHG zu einer weiteren, sachlich nicht erforderlichen Einschränkung im Anwendungsbereich der Börsenklausel. Auf die strengeren Publizitätsverpflichtungen, welche bei einer Notierung an einem geregelten Markt gegenüber dem Freiverkehr zu erfüllen sind, und auf welche der Bundesrat in seiner Stellungnahme vom 20. September 2019 verweist, sollte es für grunderwerbsteuerliche Zwecke nicht ankommen. Vielmehr dient die Börsennotierung der Aktien in beiden Fällen der Unternehmensfinanzierung. Daher sollten alle Börsensegmente im Rahmen der Börsenklausel gleich behandelt werden.

Zu Artikel 1 Nr. 4:

§ 6a GrEStG – Konzernklausel

Petition:

Die Konzernklausel des § 6a GrEStG muss in ihrem Anwendungsbereich ausgeweitet werden. Die Abhängigkeitsvoraussetzungen müssen deutlich abgesenkt und die Vor- und Nachbehaltensfristen auf Missbrauchsfälle reduziert werden. Bei üblichen konzerninternen Umstrukturierungen bedarf es einer Verkürzung der Fristen.

Die Grunderwerbsteuer behindert letztlich wirtschaftlich erforderliche und sinnvolle Unternehmensumstrukturierungen, da Unternehmen regelmäßig über Grundvermögen verfügen, das bei einer Umstrukturierung potenziell Grunderwerbsteuer auslösen kann. Dies resultiert nicht zuletzt aufgrund der zahlreichen Ergänzungstatbestände. Im internationalen Vergleich stellt dies einen Wettbewerbsnachteil für den Standort Deutschland dar. Die praktische Relevanz dieser Problematik hat in den letzten Jahren durch die drastisch ansteigenden Grunderwerbsteuersätze zugenommen. Um Umstrukturierungen zu erleichtern, wurde zwar in der Vergangenheit die Konzernklausel nach § 6a GrEStG geschaffen. Diese erweist sich aufgrund der

nur schwer erfüllbaren Voraussetzungen und des beschränkten Anwendungsbereichs allerdings als nur wenig hilfreich und kaum praktikabel.

Die Wirkung der Grunderwerbsteuer als Umstrukturierungsbremse würde sich verstärken, wenn Anteilsübergänge aufgrund der vorgesehenen Maßnahmen gegen Share Deal-Gestaltungen in noch umfangreichem Maße der Grunderwerbsteuer unterworfen werden. Insoweit sollte sich der Gesetzgeber auch der Konzernklausel annehmen, um die zu weit gehenden Wirkungen der Grunderwerbsteuerpflicht von Anteilstransaktionen einzuengen. Handlungsbedarf besteht bereits hinsichtlich der Definition grunderwerbsteuerfreier Vorgänge. Die Konzernklausel begünstigt nur bestimmte Umstrukturierungen. Hier sollte eine Anpassung erfolgen, um nicht nachvollziehbare Ungleichbehandlungen zu vermeiden und das mit der Einführung des § 6a GrEStG vom Gesetzgeber intendierte Ziel der krisenfesten, planungssicheren und mittelstandsfreundlichen Ausgestaltung zu berücksichtigen.

Zudem 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. Zumindest müsste die Beteiligungsquote von 95 % auf 90 % herabgesenkt werden, da zumindest diese zu Gunsten des Steuerpflichtigen auswirkende Angleichung aufgrund des Folgerichtigkeitsgebots nach unserer Auffassung zwingend erfolgen müsste, da die Beherrschungsquote des § 6a Satz 4 GrEStG mit der Zu-rechnungsposition des § 1 Abs. 3 GrEStG systematisch korrespondiert. Dies gilt umso mehr, als die Bundesregierung im Jahr 2018 im Beihilfeverfahren vor dem EuGH (Urteil vom 19. Dezember 2018 – Rs. C-374/17, A-Brauerei, Rdnr. 45 ff.) noch damit argumentiert hatte, dass die 95 %-Schwelle des § 6a GrEStG mit den 95 %-Schwellen in den Steuertatbeständen systematisch korrespondiere und dadurch gerade eine systemwidrige „Doppelbesteuerung“ vermieden werde.

Stark einengend wirkt darüber hinaus die Anforderung, dass das Beteiligungsverhältnis zwischen den an der Umstrukturierung beteiligten Rechtsträgern 5 Jahre vor und 5 Jahre nach der Umstrukturierung, also mithin über einen Zeitraum von 10 Jahren, bestehen muss. Die Vor- und Nachbehaltensfristen sollen unerwünschte Gestaltungen zur Ausnutzung der Konzernklausel vorbeugen. Die Fristen sind nach unserer Auffassung allerdings zu lang. Sinnvolle Umstrukturierungen von Unternehmen werden hierdurch verzögert und es werden Fälle erfasst, in denen überhaupt kein Missbrauch vorliegt.

Die negative Wirkung der Grunderwerbsteuer als Umstrukturierungsbremse wird sich verschärfen, wenn Anteilsübergänge aufgrund der geplanten Gesetzgebung gegen Share Deal-Gestaltungen in noch umfangreichem 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 hierzu BR-Drs. 355/19(B), Nr. 5, S. 5).

Zu Artikel 1 Nr. 9:

§ 19 Abs. 6 GrEStG-E – Verschärfung der Regelungen zu Verspätungszuschlägen

Petitum:

Aufgrund der erheblich gestiegenen Komplexität des Grunderwerbsteuerrechts – nicht zuletzt infolge der geplanten Gesetzesänderungen – sollte die Anzeigefrist von 2 Wochen nach § 19 Abs. 3 GrEStG-E verlängert werden, sodass eine praxismögliche Anwendung möglich ist. Mögliche Verspätungszuschläge sollten – so wie bislang – der Höhe nach begrenzt bleiben.

Die Anzeige hinsichtlich der Verwirklichung eines Grunderwerbsteuerlichen Tatbestandes obliegt dem Steuerpflichtigen. Entsprechend sind nach § 19 Abs. 3 Satz 1 GrEStG anzeigepflichtige Vorgänge innerhalb von 2 Wochen nach Kenntnis des Vorgangs beim Finanzamt anzuzeigen. Im Fall einer nicht fristgerechten Anzeige liegt es im Ermessen der Behörde, einen Verspätungszuschlag nach § 152 Abs. 5 Satz 2 AO i. H. v. 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. 25.000,00 € (vgl. § 152 Abs. 10 AO) bei nicht oder nicht rechtzeitiger Erfüllung der Anzeigepflicht aufgehoben werden soll (§ 19 Abs. 6 GrEStG-E).

Insbesondere 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 und Abs. 2b – neu – GrEStG-E steuerbare Vorgänge zu identifizieren und anzuzeigen. Vor diesem Hintergrund ist es u. E. nicht nachvollziehbar, einerseits sehr aufwändige und zum Teil kaum vollziehbare Regelungen zu schaffen und zugleich die Sanktionen bei Nichtbefolgung zu verschärfen.

Zu Artikel 1 Nr. 10:

§ 23 Abs. 17 bis 24 GrEStG-E – Rückwirkung

Petitum:

Auf die Einführung des § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E sollte verzichtet werden (siehe oben). Zumindest sollte § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E nur auf künftige Anteilsübergänge angewandt werden. Dies sollte durch eine klare Übergangsregel, wie sie etwa vom Bundesrat vorgeschlagen wurde (BR-Drs. 355/19(B), Nr. 6, S. 6), sichergestellt werden. Darüber hinaus sollte der Gesetzgeber für mittelbare Gesellschafterwechsel in § 1 Abs. 2a GrEStG-E eine Übergangsregel schaffen, die Rückwirkungen vermeidet. Nach unserer Auffassung sollte generell auf eine rückwirkende Anwendung der avisierten gesetzlichen Neuregelungen verzichtet werden.

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

Es ist unklar, ob Anteilsübergänge vor dem Inkrafttreten des Gesetzes ebenfalls in die 90 %-Beteiligungsgrenze einzubeziehen sind. Falls dies der Fall sein 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 beurteilt dies offenkundig – und völlig zu Recht – aus Vertrauensschutzgründen als problematisch und hat eine klarstellende Regelung vorgeschlagen, die darauf abzielt, dass nur Anteilsübergänge ab 2020 als „Zählvorgänge“ zu berücksichtigen sind (siehe BR-Drs. 355/19(B), Nr. 6, S. 6). Eine solche Klarstellung ist aus unserer Sicht geboten.

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

Im bereits bestehenden Ergänzungstatbestand für Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften in § 1 Abs. 2a GrEStG soll die Beobachtungsfrist von 5 auf 10 Jahre verlängert und 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). In Bezug auf die 90 %-Grenze müssten nach Inkrafttreten der Neuregelung auch Anteilsübergänge aus der Zeit vor dem Inkrafttreten der Gesetzesänderung hinzugerechnet werden. Nach Auffassung der Finanzverwaltung findet bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften keinerlei zeitliche Begrenzung Anwendung, sondern es gilt vielmehr eine „Ewigkeitsbetrachtung“ (siehe Gleichlautende Erlasse betr. der Anwendung des § 1 Abs. 2 a GrEStG vom 12. November 2018, BStBl. I 2018, S. 1314, Tz. 5.2.3.1). Damit würde die Neuregelung unbegrenzt weit in die Vergangenheit wirken.

Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme vom 20. September 2019 (BR-Drs. 355/19(B), Nr. 3, S. 2) dieses Problem aufgegriffen. Er fordert dort eine dahingehende Klarstellung, dass der derzeit 5- und künftig 10-jährige Beobachtungszeitraum auch für Anteilseignerwechsel bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften gilt. Dies erscheint angesichts der aktuellen Finanzverwaltungsauffassung geboten und ist aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer zu begrüßen. Bei einer etwaigen Einführung des § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG-E sollte allerdings auch dort eine entsprechende Klarstellung aufgenommen werden (vgl. auch Zu Artikel 1 Nr. 1 a) bb)).