

72. Steuerfachtagung / 1. März 2021

**Gründerwerbsteuer bei Umwandlungen
im Unternehmensverbund**

Referenten:

Dr. Norbert Schneider
Freshfields Bruckhaus Deringer PartG mbB

Michael Müller
Oberfinanzdirektion NRW

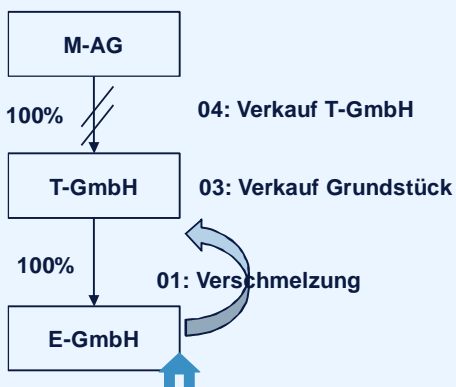
Überblick: GrESt bei Umwandlungen

- **Vielfältige GrESt-Tatbestände möglich bei Umwandlungen**
 - Übertragung **Grundstücke**, §§ 1 Abs. 1 (Nr. 1 oder 3), Abs. 2 GrEStG
 - Übertragung **Anteile an G.-besitzenden Gesellschaften**, §§ 1 Abs. 2a, Abs. 3, Abs. 3a GrEStG
- Diverse Möglichkeiten der „Befreiung“ (Nichterhebung) bei Übertragung im Konzern
 - § 6a GrEStG: Konzernklausel
 - §§ 5 – 7 GrEStG: spezielle Ermäßigung, wenn PersG involviert sind (Transparenzprinzip)
- **Voraussetzungen der Konzernklausel § 6a GrEStG**
 - Steuerb. Rechtsvorgang nach §§ 1 Abs. 1 Nr. 3 (nicht Nr. 1), Abs. 2a, Abs. 3, Abs. 3a GrEStG
 - Aufgrund Umwandlung i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1-3 UmwG (v.a. Verschmelzung, Spaltung), einer Einbringung oder eines anderen Erwerbsvorgangs auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage
 - Am Rechtsvorgang sind ausschließlich herrschendes und/oder von diesem abhängige Gesellschaft(en) beteiligt
 - Mindestbeteiligungsquote 95% am Kapital oder Gesellschaftsvermögen; Vor- und Nachbehaltefrist je 5 Jahre
- Deutliche Korrektur der zuvor engen Auslegung der FinV durch BFH im August 2019, u.a.
 - Herrschendes Unternehmen muss nicht Unternehmer i.S.d. UStG sein, sondern nur (selbst oder abgeleitet) wirtschaftlich tätig, auch natürliche Person mit Beteiligung im Privatvermögen
 - Keine Einhaltung von Vor- oder Nachbehaltefrist nötig, wenn sie aufgrund Umwandlung nicht eingehalten werden kann (z.B. Spaltung zur Neugründung, Verschmelzung auf Mutter-Gt)
- Grundsätzlich Anerkennung durch FinV (Ländererlass (**GLE**) vom 22.9.2020, BStBl. I 2020, 960)

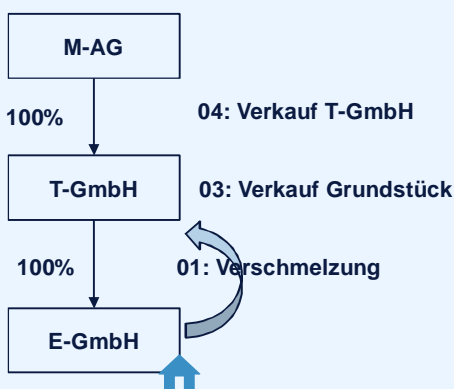
Fall 1: wer ist herrschendes Unternehmen?

Sachverhalt

- M-AG an T-GmbH > 5 Jahre zu 100% beteiligt
- T-GmbH an E-GmbH > 5 Jahre zu 100% beteiligt
- Alle Gesellschaften wirtschaftlich tätig
- Jahr 01: E-GmbH wird auf T-GmbH verschmolzen
- Jahr 03: T-GmbH verkauft alle Grundstücke
- Jahr 04: M-AG verkauft T-GmbH



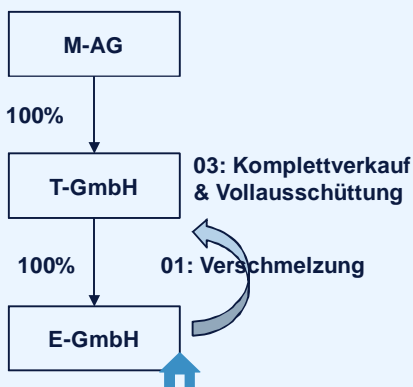
Fall 1: wer ist herrschendes Unternehmen?



Lösung (verkürzt)

- 01: Übertragung des Grundstücks der E-GmbH i.R.d. Verschmelzung steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG)
- Aber: § 6a GrEStG greift zunächst ein:
 - E-GmbH ist sowohl von T-GmbH als auch M-AG abhängig
 - Vorbehaltensfrist erfüllt
- 03: Verkauf Grundstück = separater steuerbarer Vorgang; kein § 6a GrEStG, da Verkauf (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG) kein begünstigter Rechtsvorgang (auch nicht im Konzern). Kein Einfluss auf den § 6a für Verschmelzung in 01
- **04: Verkauf T-GmbH in Nachbehaltensfrist schädlich?**
 - FinV: ja, herrschendes Unternehmen ist nur der oberste im Zeitpunkt des GrESt-Rechtsvorgangs qualifizierende Rechtsträger = M-AG. Daher NBF nicht erfüllt
 - a.A. FG Düsseldorf (v.20.5.2020, 7 K 820/17 E):
 - herrsch. Unternehmen kann jeder Rechtsträger sein, der die Beteiligungsvoraussetzungen erfüllt, nicht nur der oberste. T-GmbH daher (auch) als hU anzusehen
 - Verschmelzung E-GmbH auf herrsch. Unternehmen auch begünstigt (jetzt unstrittig)
 - Verkauf T-GmbH durch M-AG daher irrelevant
 - Revision beim BFH unter II R 13/20

Fall 2: Herrschendes Unternehmen / wirtschaftliche Tätigkeit



Sachverhalt (Abwandlung zu Fall 1)

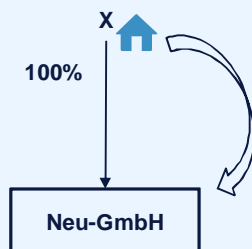
- Alle Beteiligungen > 5 Jahre zu 100%
- E-GmbH ist operativ tätig, T-GmbH und M-AG sind Holdinggesellschaften
- Jahr 01: E-GmbH wird auf T-GmbH verschmolzen
- Jahr 03: T-GmbH verkauft kompletten übernommenen Betrieb und schüttet im Wesentlichen das Vermögen aus

Lösung (verkürzt)

- Verschmelzung löst GrEST aus; § 6a GrESTG greift zunächst ein
- M-AG und T-GmbH nach FinV als Holdinggesellschaften zwar nicht selbst wirtschaftlich tätig (notwendig um hU zu sein). Aber: Wirtschaftliche Tätigkeit kann abgeleitet sein; es reicht dass M und T an der operativ tätigen E-GmbH beteiligt sind.
Frage: Ableitung nur zu T oder auch mehrstufig zu M?
- Ist Verkauf des Betriebs durch T im Jahr 03 ein Problem?
 - FinV: Merkmal der wirt. Tätigkeit des hU muss ununterbrochen in der Vor- und Nachbehaltensfrist vorliegen
 - Anforderungen an wirt. Tätigkeit laut BFH gering
 - Beibehaltung Grundbesitz nicht erforderlich (unstreitig).
 - Ist Verwaltung der Mittel aus Veräußerung ausreichend für eine Beibehaltung der wirt. Tätigkeit?

Fall 3: Umwandlung Einzelunternehmen

Einzel-Unternehmen
mit Grundbesitz



Sachverhalt

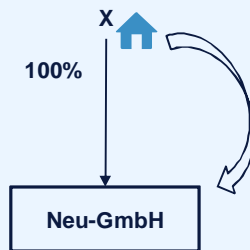
- X möchte sein Einzelunternehmen steuerneutral in GmbH umwandeln
- Mit seinem Steuerberater erörtert er diverse Optionen
 1. Gründung GmbH, dann Einbringung EU (Sachkapitalerhöhung)
 2. Sachgründung (d.h. GmbH entsteht erst i.R.d. Einbringung)
 3. Ausgliederung zur Neugründung oder Aufnahme
 4. Formwechsel Einzelunternehmen in GmbH
- UmwStG: alle Optionen grds. zu Buchwerten möglich

Lösung zur Anwendbarkeit § 6a GrEStG für den Grundbesitz (verkürzt)

- **Option 1 (Sachkapitalerhöhung):** „Einbringungen“ zwar auch von § 6a GrEStG erfasst (wie Umwandlung nach UmwG)
- Aber: schon Vorbehaltefrist nicht erfüllt, wenn GmbH zuvor gegründet wird
- **Option 2 (Sachgründung):** „Einbringung“ (+), siehe Option 1
- Vorbehaltefrist: u.E. erfüllt, wenn GmbH durch den begünstigten Vorgang entsteht (Begründung wie bei Umwandlung zur Neugründung)
- Aber: Bei Pflicht im Einbringungsvertrag zur Einbringung Grundstücke: GrESt-Tatbestand § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG ⇒ Nicht von § 6a erfasst!
- Alternative: Barkapitalerhöhung mit bloßem Sachagio?
- Alternative: nur wirtschaftliches Eigentum am Grstk. übertragen, so dass die Verwertungsbefugnis übergeht? § 1 II von § 6a erfasst!

Fall 3: Umwandlung Einzelunternehmen (Fortsetzung)

Einzel-Unternehmen
mit Grundbesitz



Option 3a: Ausgliederung zur Aufnahme

- Ausgliederung als Unterfall der Spaltung von § 6a grundsätzlich erfasst
- Ausgliederung führt zu Übergang des Eigentums der Grundstücke: GrESt-Tatbestand § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG ⇨ Von § 6a erfasst!
- Aber: Vorbehaltefrist nicht erfüllt, wenn GmbH zuvor gegründet wird
- Anders: Ausgliederung auf eine GmbH, die bereits >5 Jahre gehalten wird; § 6a GrEStG grds. anwendbar (NB-Frist muss eingehalten werden)

Option 3b: Ausgliederung zur Neugründung

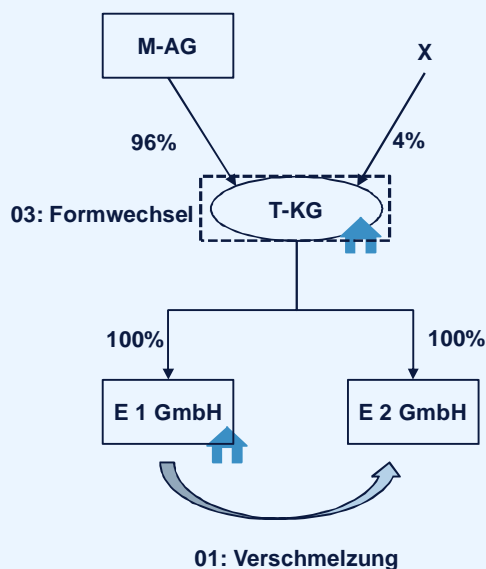
- Vorbehaltefrist: u.E. erfüllt, wenn GmbH durch den begünstigten Vorgang entsteht (Umwandlung zur Neugründung)
- Natürliche Person kann hU sein (BFH II R 15/19); X war wirtschaftlich tätig und bleibt es (aufgrund Beteiligung an Neu-GmbH) auch nach Umwandlung
- Unklar Tz. 2.1 am Ende des GLE vom 22.9.2020: „In Fällen der Ausgliederung bzw. Aufnahme eines Einzelunternehmens auf eine neu zu gründende KapG ist § 6a GrEStG nicht einschlägig.“

Meint das nur den Fall einer Ausgliederung oder Einbringung auf eine zuvor neu gegründete KapG, so dass es an Vorbehaltsfrist mangelt?

Option 4: Formwechsel Einzelunternehmen in GmbH (BFH II B 8/18)

- Gibt es im UmwG gar nicht (auch wenn so im Handelsregister eingetragen) Umzudeuten in eine Einbringung/Sachgründung. Problem wieder (wie Option 1+2): Rechtsvorgang = § 1 Abs. 1 Nr. 1 = nicht von § 6a erfasst

Fall 4: Formwechsel



Sachverhalt (verkürzt)

- Alle Beteiligungen > 5 Jahre (100% bzw. 96/4%)
- Jahr 01: E 1 GmbH wird auf E 2 GmbH verschmolzen
- Jahr 03: Formwechsel T-KG in eine GmbH

Lösung (verkürzt)

- Verschmelzung E 1/E 2: GrESt (+), aber § 6a GrEStG greift ein
- **Rechtsfolgen des Formwechsels:**
 - Grundbesitz T-KG: keine GrESt, da keine Übertragung des T-KG Grundstücks (Rechtsträgeridentität, auch beim heterogenen Formwechsel PersG in KapG)
 - Relevanz für § 6a GrEStG bzgl. NBF wegen Verschmelzung E 1 auf E 2? Nichts im GLE zur Nachbehaltensfrist. Gilt Tz. 3.2.2.1 für Vorbehaltensfrist entsprechend?
 - Anteilsvereinigung an der formgewechselten T-KG/GmbH?
 - Denkbar: unterschiedliche Quotenberechnung PersG/KapG. Anders jetzt u.U. BFH II R 45/17
 - H.M. in Literatur: keine GrESt, jedenfalls wenn Quoten gleich bleiben. Auch Finanzverwaltung?
 - Greift § 6a GrEStG? Formwechsel (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UmwG) nicht als erfasste Umwandlung im Gesetz genannt. Aber Vorgang auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage (so Literatur)?