



## Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen der Umstrukturierung von Konzernen

Daniel Martin Teichmann

Heinrich-Heine Universität Düsseldorf

### Abstract

Die erfolgreiche Realisierung einer konzerninternen Umstrukturierung wird durch die GrESt gefährdet, sobald eine Grundstücksübertragung oder ein share deal beabsichtigt wird. Der steuerlichen Belastung steht kein Mittelzufluss gegenüber, weshalb das Vorhaben an der Leistungsfähigkeit scheitern kann. In Anbetracht dessen untersucht diese Arbeit, ob eine grunderwerbsteuerliche Optimierung möglich ist. Im Fokus stehen inländische Kapitalgesellschaftskonzerne und Restrukturierungen, die den Eigentumsübergang an Grundstücken sowie Anteilen von grundbesitzenden Gesellschaften vorsehen. Zu Beginn erfolgt eine Systematisierung relevanter Erwerbs-/Umwandlungsvorgänge, an die sich eine Analyse ihrer grunderwerbsteuerlichen Konsequenzen anschließt. Die Erkenntnisse münden in einen detaillierten Maßnahmenvergleich. Als Ergebnis steht der Appell eine Auslösung von GrESt zu vermeiden. Verhindern die Restrukturierungsziele eine Umgehung, besteht Optimierungsbedarf. Hierfür eignet sich ein share deal, da ein kluges Beteiligungsmanagement bereits die Steuerbegründung ausschließt (§ 1 III GrEStG). Weniger Gestaltungspotenzial eröffnet die Bemessungsgrundlage, da sie häufig dem starren Grundbesitzwert entspricht (§ 8 II GrEStG). Attraktiver erscheint § 6a GrEStG, der konzerninterne Umstrukturierungen steuerfrei stellt. Eine effektive Ausschöpfung erfordert jedoch die planungsintensive Beachtung des diffizilen Tatbestandes (95 % Beteiligung, Vor-/Nachbehaltensfrist) und komplexer Ländererlasse.

**Keywords:** Grunderwerbsteuer; Kapitalgesellschaft; Konzern; share deal; Umstrukturierung.

### 1. Einführung

Die denkbaren Motive zur Realisierung einer konzerninternen Umstrukturierung sind zahlreich. In Betracht kommen sowohl externe Einflüsse wie eine Veränderung des relevanten Marktumfeldes<sup>1</sup> als auch interne Beweggründe,<sup>2</sup> die darauf abzielen, die Verwirklichung der unternehmenspolitischen Vorgaben zu sichern.<sup>3</sup> Für die angestrebte Optimierung erweisen sich insb. steuerliche Belastungen als Hindernis, die erst im Verlauf der Reorganisation ausgelöst werden. Denn einer Besteuerung im Zeitpunkt der Umstrukturierung steht i.d.R. kein Zufluss liquider Mittel gegenüber, sodass eine Maßnahme durchaus an fehlender Leistungsfähigkeit scheitern kann.<sup>4</sup> Dies gilt im besonderen Maße für eine Belastung mit GrESt, welche sich mit zunehmender Erhöhung der Steuersätze<sup>5</sup> zu einem maßgeblichen „Kostenfaktor“<sup>6</sup> entwickelt hat.<sup>7</sup> In Anbetracht dessen widmet sich diese Bachelorarbeit der Fragestellung, welche grunderwerbsteuerlichen Konsequenzen bei der Umstrukturierung von Konzernen zu berücksichtigen sind.

<sup>1</sup>Vgl. Herzig und Förster, 1998, 99.

<sup>2</sup>Bspw. die Verbesserung der Personal-, Finanzierungs- o. Beteiligungsstrukturen, vgl. Arnold, 2015, 1.

<sup>3</sup>Vgl. Theisen, 2000, 655.

<sup>4</sup>Vgl. Förster, 2010, 801 f.

<sup>5</sup>Zur Tarifhistorie vor u. nach Übernahme durch die Länder vgl. Schanko, 2016, 16; zu den aktuellen Steuersätzen vgl. Pahlke (2018, § 11 GrEStG, Rn.

4).

<sup>6</sup>Schwedhelm und Zapf, 2016, 1906

<sup>7</sup>Vgl. Arnold, 2015, 3; kritisch zur Ausweitung des Besteuerungsumfangs, vgl. Heine, 2016, 144 f.

Anknüpfungspunkt fungiert die jeweilige Wirkungsrichtung der Restrukturierung innerhalb des Konzernaufbaus. Ziel ist es, diejenigen Maßnahmen zu identifizieren, welche eine steueroptimierte Ausgestaltung geplanter Umstrukturierungen sichern.<sup>8</sup>

Im Fokus der Untersuchung stehen inländische Kapitalgesellschaftskonzerne<sup>9</sup> (bestehend aus Unternehmen in Form einer AG oder GmbH),<sup>10</sup> deren interne Rechtsvorgänge keinen grenzüberschreitenden Bezug aufweisen. In Konsequenz bleiben die Rechtsvorgänge gem. § 1 IIa und IIIa GrEStG außer Betracht.<sup>11</sup> Gleiches gilt für die Begünstigungstatbestände der §§ 3 bis 6 GrEStG. Die zu erörternden Restrukturierungsvorgänge<sup>12</sup> beschränken sich auf den Eigentumsübergang in rechtsgeschäftlicher Form<sup>13</sup> oder kraft Gesetzes an inländischen Grundstücken<sup>14</sup> oder Anteilen von grundbesitzenden Gesellschaften.<sup>15</sup> Insofern scheidet die bloße Einräumung einer Verwertungsbefugnis (§ 1 II GrEStG) als Rechtsvorgang aus.<sup>16</sup> Daneben lässt die Bearbeitung unberücksichtigt, ob ein Organkreis grunderwerbsteuerlich relevante Konstellationen hervorruft.<sup>17</sup> Schließlich wird angenommen, dass keine Tochtergesellschaft an ihrer Mutter beteiligt ist.<sup>18</sup> Etwaige Beteiligungsverflechtungen von Konzernunternehmungen mit außenstehenden Dritten bestehen ebenso wenig.

Inhaltlich gliedert sich die Arbeit in vier weitere Abschnitte, die aufeinander beruhen. Zunächst erfolgt die Systematisierung der Umstrukturierungsvorgänge mit grunderwerbsteuerlicher Relevanz (Pkt. 2). Im Anschluss beschäftigt sich Pkt. 3 mit den grunderwerbsteuerlichen Konsequenzen der einzelnen Maßnahmen. Die vorgefundenen rechtlichen Zusammenhänge bilden die Ausgangsbasis für einen Vergleich der steueroptimierenden Möglichkeiten, die die einzelnen Restrukturierungsvorgänge eröffnen (Pkt. 4). Den Abschluss der Bearbeitung bildet Pkt. 5, der die gewonnenen Erkenntnisse in einem Fazit resümiert und einen Ausblick auf mögliche zukünftige Entwicklungen wagt.

<sup>8</sup>Mit Blick auf die Vermeidung, Bemessung u. Begünstigung der Besteuerung.

<sup>9</sup>Unter Heranziehung des Konzernbegriffs gem. §§ 17, 18 AktG, vgl. *Emmerich und Habersack (2016, § 18 AktG, Rn. 1)*.

<sup>10</sup>Vgl. *Risse, 2008, 96 f. u. 106 f.*

<sup>11</sup>§ 1 IIa GrEStG ist gem. S. 1 nur auf PersG anwendbar, zu den Rechtsformen vgl. *Ardizzoni et al., 2008, § 1, Rn. 70*; zur Anti-RETT-Blocker-Regelung des § 1 IIIa GrEStG, vgl. *Tiede, 2014, 765-769*.

<sup>12</sup>Ohne Behandlung von Kettenakten (§ 1 VI GrEStG), vgl. dazu ausführlich *Schiessl und Tschesche, 2003, 1867-1875*.

<sup>13</sup>Hier beschränkt auf die schuldrechtliche Verpflichtung zur Übereignung, vgl. *Sakowski, 2014, 40 f.*; in Konsequenz scheidet die Auflassung (Verfügungsgeschäft) als isolierter Erwerbgrund gem. § 1 I Nr. 2 GrEStG aus, vgl. *Griesar und Jochum (2018, § 1 GrEStG, Rz. 60 f., 16.07.2018)*.

<sup>14</sup>Der Inlandsbegriff ergibt sich aus dem Geltungsbereich des GrEStG, vgl. *Boruttau (2016, § 2 GrEStG, Rn. 21)*; zum Grundstücksbegriff (§ 2 GrEStG), vgl. *Gellrich und Philippen, 2011, 2.1.*

<sup>15</sup>In beiden Fällen unter Ausschluss konzerninterner Schenkungen.

<sup>16</sup>Vgl. *BFH v. 01.03.2000, 357 unter II. 1.*

<sup>17</sup>Auch die Nebentatbestände gem. § 1 I Nr. 5 - 7 GrEStG bleiben außer Betracht.

<sup>18</sup>Entsprechendes gilt vor u. nach der Umstrukturierung auch für einen Enkel i.B.a. auf die Konzernmutter.

## 2. Systematisierung der Umstrukturierungsvorgänge

In Ermangelung einer Legaldefinition seitens des Gesetzgebers hat sich das Begriffsverständnis der Umstrukturierung erst durch Diskurs im Schrifttum präzisiert. Demnach umfasst dieser Terminus Veränderungen einer bzw. mehrerer Elemente der rechtlichen und wirtschaftlichen Betriebsstruktur.<sup>19</sup> Hierzu zählen z.B. die Organisation, der personelle Aufbau oder die Ziele des Unternehmens.<sup>20</sup> Daneben sind Gründung und Liquidation erfasst solange sich beide Vorgänge auf selbständige Einheiten des Gesamtkonzerns beziehen.<sup>21</sup> Der Fokus dieser Arbeit beschränkt sich jedoch auf solche Umstrukturierungen, die für einen Rechtsträgerwechsel nach § 1 GrEStG relevant sein können.<sup>22</sup> D.h., es muss sich um einen Verkehrsvorgang handeln,<sup>23</sup> der die eigentümäßige Zuordnung an Grundvermögen im Inland - zumindest fiktiv - betrifft.<sup>24</sup> Gleichwohl wird eine „Marktberührung“<sup>25</sup> oder Entgeltzahlung nicht vorausgesetzt,<sup>26</sup> womit Umwandlungen und konzerninterne Akte erfasst sind.<sup>27</sup> In diesem Zusammenhang stellen insb. Kapitalgesellschaften taugliche Rechtsträger dar, weil sie als juristische Person ihre rechtliche Selbständigkeit im Konzernverbund nicht verlieren.<sup>28</sup> Interne Vorgänge, die wiederum nur den Organisationsaufbau einer einzelnen Konzerngesellschaft betreffen, bleiben wegen des fehlenden Rechtsträgerwechsels per se außer Betracht.

Für die weitere Bearbeitung erscheint es m.E. sinnvoll die möglichen Restrukturierungsakte voneinander abzugrenzen. Als primäres Unterscheidungsmerkmal eignet sich die rechtliche Grundlage, auf der sich die Umstrukturierung vollzieht. Die einzelne Maßnahme basiert dabei entweder auf einer Umwandlung (i.S.d. UmwG) oder verwirklicht einen anderen Erwerbsvorgang.<sup>29</sup> Ergänzend rücken der jeweilige Übertragungsgegenstand<sup>30</sup> sowie die beteiligten Konzerngesellschaften in den Fokus, um eine detailliertere Einordnung vornehmen zu können.

### 2.1. Erwerbsvorgänge

#### 2.1.1. Kauf

Als Umstrukturierungsmaßnahme kommt zunächst der schlichte Verkauf in Betracht. Auf diese Art lassen sich konzernintern sowohl ein unmittelbar gehaltenes Grundstück als auch Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft veräußern. Bei einem Sachkauf verpflichtet sich der Veräußerer

<sup>19</sup>Vgl. *Förster, 1991, 14*.

<sup>20</sup>Vgl. *Förster, 1991, 14*.

<sup>21</sup>Vgl. *Förster, 1991, 15*.

<sup>22</sup>Unter Beachtung der Prämissen dieser Arbeit, vgl. Pkt. 1.

<sup>23</sup>Die GrESt ist eine Verkehrsteuer i.S.d. Art. 106 II Nr. 4 GG, vgl. *BVerfG v. 08.01.1999, 152 unter B. II. 1.*

<sup>24</sup>Vgl. *Arnold, 2015, 16*.

<sup>25</sup>*BFH v. 09.04.2008, a, 1526 unter II. 1. b).*

<sup>26</sup>Vgl. *BFH v. 09.04.2008, a, 1526, II. 1. b).*

<sup>27</sup>Vgl. *Arnold, 2015, 4 u. 17*.

<sup>28</sup>Vgl. *Boruttau (2016, § 1 GrEStG, Rn. 37)*.

<sup>29</sup>Vgl. *Beckmann, 1999, 218*.

<sup>30</sup>Zur Auswahl stehen ein Grundstück o. eine Beteiligung an einer grundbesitzenden KapG.

dem Erwerber das Eigentum am Grundstück gegen Entgelt zu verschaffen (§ 433 I S. 1, II BGB). Gleiches gilt für den Übergang von Gesellschaftsanteilen in Form des Unternehmens- bzw. Rechtskaufs (§ 453 BGB).<sup>31</sup> Der Sachkauf bedarf im Falle eines Grundstücksübergangs zusätzlich der notariellen Beurkundung (§ 311b I BGB).<sup>32</sup> Für den Unternehmenskauf hingegen herrscht im Grunde kein Formerfordernis,<sup>33</sup> es sei denn die Beteiligung an einer GmbH ist Vertragsgegenstand (§ 15 IV GmbHG).<sup>34</sup> Aufgrund ihrer rechtlichen Selbständigkeit können Konzerngesellschaften in Form von AG (§ 1 I AktG) und GmbH (§ 13 I GmbHG) als (Ver-) Käufer auftreten.<sup>35</sup> Bezogen auf eine Konzernunternehmung ergeben sich für interne Grundstücksverschiebungen daher mehrere denkbare Vertragsbeziehungen, einerseits zwischen Mutter und Tochter (ab- und aufwärts gerichtet) und andererseits zwischen zwei Schwestergesellschaften (seitwärts gerichtet).<sup>36</sup>

### 2.1.2. Einbringung

Eine weitere Möglichkeit zur Durchführung einer Umstrukturierung stellen Einbringungsvorgänge per Einzelrechtsnachfolge dar. Im Zusammenhang mit einer Konzerngesellschaft in Form von AG oder GmbH stehen die Sacheinlage im Wege der Gründung (§ 27 AktG, § 5 IV GmbHG) und die Sachkapitalerhöhung aus Gesellschaftermitteln (§ 183 AktG, § 56 GmbHG) zur Verfügung. Dabei erweist sich ein unmittelbar gehaltenes Grundstück als einlagefähig, da ihm aufgrund seiner Verkehrsfähigkeit ein festsetzbarer wirtschaftlicher Wert inne wohnt.<sup>37</sup> Gleiches gilt für Anteile an einem grundbesitzenden Unternehmen.<sup>38</sup> Die jeweilige Verpflichtung zur Bewirkung der Einlage beruht in beiden Einbringungsfällen auf einer rechtsgeschäftlichen Basis. So wird die Sach- oder Anteilseinlage bei Gründung direkt im Gesellschaftsvertrag<sup>39</sup> verankert<sup>40</sup> und ist von dessen Beurkundungspflicht umfasst (§ 2 I S. 1 GmbHG, § 23 I S. 1 AktG). Auch die Kapitalerhöhung per Einbringung setzt eine Änderung der satzungsrechtlichen Grundlagen mittels eines qualifizierten Beschlusses der Gesellschafter (§§ 53 I, 55 und 56 GmbHG) bzw. Hauptversammlung (§§ 182 I, 183 AktG) voraus.<sup>41</sup> Die Verpflichtung zur Verschaffung des Eigentums

am jeweiligen Vermögenswert beruht indes auf einer separaten Vereinbarung.<sup>42</sup> Diese unterliegt bei Einbringung eines Grundstücks erneut dem Formzwang des § 311b I BGB.<sup>43</sup> Im Zuge der Einlage einer Beteiligung greift zumindest für GmbH-Anteile die Beurkundungspflicht des § 15 IV GmbHG.<sup>44</sup>

Bezogen auf einen Konzern stehen die Mittel der Gründung oder Kapitalerhöhung jeder Gesellschaft offen. Aufgrund der angenommenen Beteiligungsstruktur<sup>45</sup> beschränken sich beide Instrumente aber auf Vorgänge mit Abwärtsrichtung, d.h. die Einbringung kann konzernintern nur an untergeordnete Gesellschaften erfolgen. Im Zuge einer Kapitalerhöhung nach GmbH-Recht ist sogar die Neuemission von Geschäftsanteilen verzichtbar.<sup>46</sup> Stattdessen wird der Nennwert bestehender Anteile aufgestockt.<sup>47</sup>

### 2.1.3. Liquidation

Für den Vollzug einer Umstrukturierung von grunderwerbsteuerlicher Relevanz kommt zudem die Liquidation oder Abwicklung einer Unternehmung infrage. Hiermit wird die „Versilberung“<sup>48</sup> des Gesellschaftsvermögens nach freiwilliger Einstellung des Geschäftsbetriebs bezeichnet.<sup>49</sup> Den formellen Startpunkt bildet dabei die Auflösung der Gesellschaft, welche im Kontext von AG und GmbH mit qualifiziertem Beschluss der Haupt- bzw. Gesellschafterversammlung eintritt (§ 262 I Nr. 2 AktG und § 60 I Nr. 2 GmbHG).<sup>50</sup> Im unmittelbaren Anschluss an den Auflösungsakt findet die sog. Auseinandersetzung statt. Hierbei handelt es sich um die materielle Liquidation des Vermögens, die regelmäßig eine Umwandlung in Geld nach sich zieht (§§ 264 I, 268 I S. 1 AktG und §§ 66 I, 70 S. 1 GmbHG). Alternativ steht es den Anteilseignern jedoch frei, eine Auskehrung derjenigen Sachwerte vorzunehmen, die nach Tilgung aller Verbindlichkeiten noch verfügbar sind.<sup>51</sup> Im Zuge der Vermögensverteilung gem. § 271 AktG und § 72 GmbHG können etwa verbliebene Grundstücke oder auch Beteiligungen an grundbesitzenden Gesellschaften eigentumsrechtlich übertragen werden.<sup>52</sup> Bezogen auf die oben angenommene

<sup>31</sup>Zur begrifflichen Unterscheidung, vgl. *Ermann* (2017, § 453 BGB, Rz. 21) u. zu den haftungsrechtlichen Konsequenzen, vgl. *Fischer*, 2004, 279 f..

<sup>32</sup>Zum Zweck des Formzwangs, vgl. *Ermann* (2017, § 311b BGB, Rz. 2).

<sup>33</sup>Vgl. *Herberger et al.* (2017, § 311b BGB, Rz. 160, 01.12.2016).

<sup>34</sup>Vgl. *Bartl et al.* (2014, § 15 GmbHG, Rz. 16)

<sup>35</sup>Für die AG, vgl. *Schmidt und Lutter* (2015, § 1 AktG, Rz. 6); für die GmbH, vgl. *Scholz* (2018, § 13 GmbHG, Rz. 16).

<sup>36</sup>Auch ein Enkel kann als (Ver-) Käufer ggü. der Mutter o. einer Tochter auftreten.

<sup>37</sup>Für die AG, vgl. *Schmidt und Lutter* (2015, § 27 AktG, Rz. 10/13 u. § 183 AktG, Rz. 5); für die GmbH, vgl. *Lutter und Hommelhoff* (2016, § 5 GmbHG, Rz. 14/16 sowie § 56 GmbHG, Rz. 5).

<sup>38</sup>Für die AG, vgl. *Schmidt und Lutter* (2015, § 27 AktG, Rz. 13 u. § 183 AktG, Rz. 5); für die GmbH, vgl. *Bork und Schäfer* (2015, § 5 GmbHG, Rz. 27) sowie *Bork und Schäfer* (2015, § 56 GmbHG, Rz. 6).

<sup>39</sup>Insb. im Kontext der AG Satzung genannt (§ 23 AktG).

<sup>40</sup>Vgl. zu den notwendigen Förmlichkeiten gem. § 27 I AktG u. § 5 IV GmbHG, *Bürgers und Körber* (2017, § 27 AktG, Rz. 15-17) u. *Lutter und Hommelhoff* (2016, § 5 GmbHG, Rz. 31-36).

<sup>41</sup>Ausführlich zum Erhöhungsbeschluss, vgl. *Schmidt und Lutter* (2015, § 183 AktG, Rz. 10-18) u. *Lutter und Hommelhoff* (2016, § 55 GmbHG, Rz.

4-15).

<sup>42</sup>Für die AG, vgl. *Schmidt und Lutter* (2015, § 183 AktG, Rz. 19 f.); für die GmbH, vgl. *Lutter und Hommelhoff* (2016, § 56 GmbHG, Rz. 4).

<sup>43</sup>Für die AG, vgl. *Bürgers und Körber* (2017, § 183 AktG, Rz. 8); für die GmbH, vgl. *Herrler*, 2018, 916.

<sup>44</sup>Vgl. *Scholz* (2018, § 15 GmbHG, Rz. 50).

<sup>45</sup>Vgl. die Prämissen dieser Arbeit unter Pkt. 1.

<sup>46</sup>Anders im Aktienrecht, s. § 182 I S. 4 AktG.

<sup>47</sup>§ 55 III GmbHG ist disponibel, vgl. *Lutter und Hommelhoff* (2016, § 55 GmbHG, Rz. 16 f.).

<sup>48</sup>*Mohr*, 2007, 287.

<sup>49</sup>Vgl. *Mohr*, 2007, 287.

<sup>50</sup>Vgl. zu den notwendigen Förmlichkeiten für die AG, *Bürgers und Körber* (2017, § 262 AktG, Rz. 8) u. für die GmbH, *Bork und Schäfer* (2015, § 60 GmbHG, Rz. 6-11).

<sup>51</sup>Vgl. für die AG, *Bürgers und Körber* (2017, § 271 AktG, Rz. 9); für die GmbH zustimmend, vgl. *Baumbach und Hueck* (2017, § 72 GmbHG, Rz. 11) u. ablehnend, vgl. *Bork und Schäfer* (2015, § 72 GmbHG, Rz. 6).

<sup>52</sup>Umstritten ist, ob Formzwänge wie § 311b BGB gelten, dafür *Bork und Schäfer* (2015, § 72 GmbHG, Rz. 11); a.A. *Michalski et al.* (2017, § 72 GmbHG, Rz. 16).

Beteiligungsstruktur,<sup>53</sup> konzentriert sich die Maßnahme der Liquidation aber auf eine Tochter-/Enkelgesellschaft. Spiegelbildlich zu den Einbringungsvorgängen wird das jeweilige Unternehmensvermögen daher innerhalb eines aufwärts gerichteten Abwicklungsvorgangs übertragen.

## 2.2. Umwandlungsvorgänge

### 2.2.1. Verschmelzung

Von den vorhandenen Umwandlungsarten gem. UmwG kommt zunächst die Verschmelzung (§ 1 I Nr. 1 UmwG) als Restrukturierungsakt in Betracht. Hiermit umschreibt das Gesetz die Zusammenlegung aller Vermögenswerte mehrerer Rechtsträger im Wege der Gesamtrechtsnachfolge.<sup>54</sup> Konkret besteht die Möglichkeit, dass die untergehende Konzerngesellschaft ihr Vermögen mit der bereits bestehenden übernehmenden Gesellschaft vereinigt (zur Aufnahme, s. § 2 Nr. 1 UmwG) oder die betroffenen Gesellschaften bündeln ihr gesamtes Vermögen in einer erst entstehenden Konzernunternehmung (zur Neugründung, s. § 2 Nr. 2 UmwG). Als Vermögen gelten in diesem Zusammenhang alle Aktiva und Passiva eines Rechtsträgers,<sup>55</sup> d.h., vorhandene Grundstücke und Beteiligungen sind erfasst. Aufgrund der Pflicht zur notariellen Beurkundung (§ 6 UmwG) droht mit der Vermögensverschmelzung auch keine Umgehung des Formzwangs, die bei Einzelübertragung von Grundbesitz sonst bestehen würde (§ 311b I BGB).<sup>56</sup> Zu den tauglichen Rechtsträgern, die unter- oder miteinander verschmelzungsfähig sind,<sup>57</sup> zählen gem. § 3 I Nr. 2 UmwG die AG bzw. GmbH. Bezogen auf die Struktur eines Konzerns, kommen drei Verschmelzungsrichtungen in Betracht. Erstens die Verschmelzung der Muttergesellschaft auf ihre Tochter (down-stream-merger), zweitens die Verschmelzung einer Tochter auf ihre Mutter (up-stream-merger) und drittens die Verschmelzung von zwei Schwestergesellschaften (side-stream-merger).<sup>58</sup> Jedoch darf ein up-stream-merger aufgrund der vorgegebenen Beteiligungsstruktur<sup>59</sup> nicht dazu führen, dass Anteile einer Konzernmutter in die Hände einer Tochter- oder Enkelgesellschaft gelangen.

Allen Varianten gemein ist, dass im Gegenzug für die Vermögensübergabe an bestehende oder neue Rechtsträger regelmäßig Anteile an die Inhaber der übertragenden Unternehmung ausgegeben werden (§ 2 UmwG a.E.).<sup>60</sup> Im Falle einer Aufwärtsverschmelzung darf die aufnehmende Konzerngesellschaft aber keine neuen Anteile emittieren, wenn sie bereits an der übertragenden Unternehmung beteiligt ist (§§ 54 I S. 1 Nr. 1, 68 I S. 2 Nr. 1 UmwG).<sup>61</sup>

### 2.2.2. Spaltung

Eine weitere Variante zur Reorganisation durch Umwandlung verkörpert die Spaltung gem. § 1 I Nr. 2 UmwG. Hiermit wird eine rechtsgeschäftlich begründete Übertragung bezeichnet, wonach Gesellschaftsvermögen auf eine oder mehrere aufnehmende Rechtsträger kraft Sonderrechtsnachfolge transferiert wird.<sup>62</sup> Der vom Spaltungsvorgang umfasste Vermögensteil kann dabei aus nur einer Position bestehen.<sup>63</sup> Demnach sind selbst Grundstücke oder Anteile einer GmbH gesondert übertragbar, weil auch die Spaltung der notariellen Beurkundungspflicht unterliegt (§ 125 S. 1 i.V.m. § 6 UmwG).<sup>64</sup> Über § 124 UmwG wird ferner auf § 3 UmwG verwiesen, der bei Verschmelzungen anwendbar ist. In Konsequenz stellen Konzerngesellschaften in Form von AG oder GmbH spaltungsfähige Rechtsträger dar. Konkret stehen den konzernintern die einzelnen Instrumente der Aufspaltung (§ 123 I UmwG), Abspaltung (§ 123 II UmwG) und Ausgliederung (§ 123 III UmwG) zur Verfügung. Im Zuge der Aufspaltung teilt der untergehende Rechtsträger sein Vermögen und überträgt die Fragmente jeweils als Gesamtheit kraft Sonderrechtsnachfolge auf mindestens zwei andere Nachfolgesellschaften.<sup>65</sup> Diese können bereits bestehen oder erst neu gegründet werden (§ 123 I Nr. 1 und 2 UmwG). Dagegen existiert der Rechtsträger bei einer Abspaltung oder Ausgliederung nach Abgabe eines Vermögensteils an eine oder mehrere Gesellschaften in reduziertem Umfang weiter.<sup>66</sup> Der Vermögenstransfer erfolgt in diesen Fällen ebenfalls zur Aufnahme oder auf neu gebildete Gesellschaften (§ 123 II und III UmwG). Im Übrigen gilt für alle Spaltungsvarianten § 123 IV UmwG, wonach die Übernahme durch bestehende bzw. neu gebildete Gesellschaften in Kombination möglich ist.

Mit Blick auf den hier begutachteten Konzernverbund eröffnen sich drei Spaltungsrichtungen. Erstens der Übergang von Vermögen einer Mutter- auf ihre Tochtergesellschaft (abwärts), zweitens die Vermögensübertragung einer Tochter auf ihre Mutter (aufwärts) und drittens der Vermögensstransfer zwischen zwei Schwestern (seitwärts).<sup>67</sup> Allerdings beschränkt sich die Aufspaltung wegen der Betrachtung konzerninterner Akte auf das Vermögen einer Tochter- bzw. Enkelgesellschaft.<sup>68</sup> Für die Aufnahme der Vermögensmasse eignen sich neben der Mutter (auch neu gegründete) Konzerngesellschaften jeder Ebene.<sup>69</sup>

Im Gegenzug für die Vermögensübertragung sehen alle

<sup>62</sup>Vgl. Maulbetsch et al. (2017, § 123 UmwG, Rn. 1 f.).

<sup>63</sup>Vgl. Kallmeyer (2017, § 123 UmwG, Rz. 1).

<sup>64</sup>Vgl. Widmann und Mayer (2018, § 123 UmwG, Rz. 4.1.2, September 1996).

<sup>65</sup>Vgl. Widmann und Mayer (2018, § 123 UmwG, Rz. 5.3, September 1996).

<sup>66</sup>Vgl. BMF v. 11.11.2011, 1314, Rn. 01.15.

<sup>67</sup>Zu den möglichen Richtungen, vgl. Ihle, 2010, 727; auch ein Enkel kann sein Vermögen auf übergeordnete Gesellschaften o. einen anderen Enkel übertragen.

<sup>68</sup>Die Aufspaltung der Mutter entspricht m.A.n. keinem konzerninternen Akt, da die von der Mutter geleitete Konzernstruktur zerschlagen wird.

<sup>69</sup>Soweit dadurch nicht Anteile der Konzernmutter in den Händen einer untergeordneten Gesellschaft landen, vgl. die Prämissen dieser Arbeit unter Pkt. 1.

<sup>53</sup>Vgl. die Prämissen dieser Arbeit unter Pkt. 1.

<sup>54</sup>Vgl. Kallmeyer (2017, § 2 UmwG, Rz. 8).

<sup>55</sup>Vgl. Kallmeyer (2017, § 2 UmwG, Rz. 9).

<sup>56</sup>Vgl. Lutter (2014, § 6 UmwG, Rz. 1 f.).

<sup>57</sup>Vgl. Lutter (2014, § 3 UmwG, Rz. 1).

<sup>58</sup>Vgl. Oppen und Polatzky, 2012, 263; auch Enkel können mit Konzerngesellschaften jeder Ebene verschmolzen werden.

<sup>59</sup>Vgl. die Prämissen dieser Arbeit unter Pkt. 1.

<sup>60</sup>Das Bezugsrecht ist verzichtbar gem. §§ 54 I S. 3 u. 68 I S. 3 UmwG.

<sup>61</sup>Vgl. Widmann und Mayer (2018, § 5 UmwG, Rz. 30, April 2013).

Spaltungsvarianten i.d.R. die Ausgabe von Anteilen durch den übernehmenden Rechtsträger vor.<sup>70</sup> Bei Durchführung einer Auf- oder Abspaltung sind jeweils die Anteilsinhaber der übertragenden Gesellschaft Empfänger der Ausgleichsleistung, wohingegen die Anteile an der übernehmenden Unternehmung nach einer Ausgliederung in das Vermögen des ausgliedernden Rechtsträgers fallen.<sup>71</sup> Im Hinblick auf die angenommene Beteiligungsstruktur<sup>72</sup> beschränkt sich das Instrument der Ausgliederung bei Töchtern auf ab- und seitwärts gerichtete Vermögensverlagerungen. In der Folge steht einer Konzerntochter lediglich die Vermögensauslagerung an ihre Schwester oder einen Enkel offen.<sup>73</sup> Im Falle einer aufwärts gerichteten Abspaltung darf die aufnehmende Konzerngesellschaft keine neuen Anteile emittieren, wenn sie bereits an der übertragenden Unternehmung beteiligt war (§ 125 S. 1 UmwG i.V.m. §§ 54 I S. 1 Nr. 1, 68 I S. 2 Nr. 1 UmwG).<sup>74</sup>

### 2.2.3. Formwechsel

Abschließend ist für die Durchführung einer Umstrukturierung ggf. die formwechselnde Umwandlung gem. § 1 I Nr. 4 UmwG relevant. Hierunter versteht das Gesetz nach § 190 I UmwG die Änderung der Rechtsform einer Gesellschaft kraft Inhaberbeschluss.<sup>75</sup> Der Formwechsel steht insb. Kapitalgesellschaften offen (§§ 3 I Nr. 2, 191 I Nr. 2 UmwG), wodurch jede Konzerngesellschaft in Form einer AG oder GmbH ihr Rechtskleid ändern könnte. Bezogen auf den hier betrachteten Kapitalgesellschaftskonzern beschränkt sich die Formwechsel allerdings auf die sog. homogene Ausprägung,<sup>76</sup> d.h. eine Transformation unter Beibehaltung der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft (§§ 191 II Nr. 3, 226 UmwG). In diesem Fall korrespondiert der Formwechsel zivilrechtlich nicht mit einer Vermögensübertragung,<sup>77</sup> sodass jede Gesellschaft ihre rechtliche Identität und wirtschaftliche Kontinuität wahrt.<sup>78</sup> Vor diesem Hintergrund erfahren ein unmittelbar gehaltenes Grundstück oder die Beteiligung an einer grundbesitzenden Konzerngesellschaft keinen Eigentümerwechsel. Die formwechselnde Umwandlung im Konzern löst deshalb keinen Rechtsträgerwechsel i.S.d. § 1 GrEStG aus.<sup>79</sup>

<sup>70</sup>Das Bezugsrecht ist gem. § 125 S. 1 i.V.m. §§ 54 I S. 3 u. 68 I S. 3 UmwG (außer bei Ausgliederungen) verzichtbar.

<sup>71</sup>Vgl. Lutter (2014, § 123 UmwG, Rz. 26).

<sup>72</sup>Vgl. die Prämissen dieser Arbeit unter Pkt. 1.

<sup>73</sup>Ein Enkel kann sein Vermögen z.B. auf einen anderen Enkel transferieren.

<sup>74</sup>Vgl. Kallmeyer (2017, § 123 UmwG, Rz. 4).

<sup>75</sup>Vgl. Kallmeyer (2017, § 193 UmwG, Rz. 1).

<sup>76</sup>Vgl. Saecker, 2012, 3801.

<sup>77</sup>Vgl. Maulbetsch et al. (2017, § 190 UmwG, Rn. 15).

<sup>78</sup>Vgl. BFH v. 04.12.1996, 661, 662.

<sup>79</sup>Vgl. Lippross und Seibel (2018, § 1 GrEStG, Rz. 5 f., Februar 2014).

## 3. Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen der Umstrukturierungen

### 3.1. Erwerbsvorgänge

#### 3.1.1. Kauf

Der konzerninterne Grundstückserwerb mittels Kauf erfüllt den Tatbestand des § 1 I Nr. 1 GrEStG, weil das zugrunde liegende Rechtsgeschäft stets einen einklagbaren Anspruch auf Übereignung begründet (§ 433 I S. 1 BGB). Bloße Options- bzw. Vorverträge bleiben dagegen außer Betracht.<sup>80</sup> Ob das betroffene Grundstück einzeln oder als Teil einer Sachgesamtheit veräußert wird, ist ebenfalls nicht von Relevanz.<sup>81</sup> Vielmehr hängt die Steuerbarkeit von der Einhaltung der gebotenen notariellen Form ab (§ 311b I BGB).<sup>82</sup> Auf die Auflassung und Grundbucheintragung (§§ 873, 925 BGB) kommt es im Kontext des § 1 I Nr. 1 GrEStG nicht an.<sup>83</sup> Steuerbar sind daher alle konzerninternen Veräußerungen, bei denen Grundbesitz unmittelbar übergeht. Ganz gleich, ob die Konzernmutter mit ihrer Tochter involviert ist oder zwei Schwesterunternehmungen.<sup>84</sup>

Sind die Anteile einer grundbesitzenden Konzerngesellschaft Gegenstand der Veräußerung, kommt § 1 III GrEStG infrage. Beim sog. share deal<sup>85</sup> unterscheidet das Gesetz mehrere Varianten. Zunächst die Anteilsvereinigung (§ 1 III Nr. 1 und 2 GrEStG), worunter die erstmalige Zusammenführung von mindestens 95 % der Anteile einer grundbesitzenden Gesellschaft in der Hand eines Anteilseigners verstanden wird.<sup>86</sup> Daneben die Anteilsübertragung (§ 1 III Nr. 3 und 4 GrEStG), welche den Übergang von mindestens 95 % zuvor kumulierter Anteile behandelt.<sup>87</sup> Wortlautgemäß ist eine Tatbestandsverwirklichung mit oder ohne schuldrechtliche Geschäftsgrundlage möglich. Da der Beteiligungskauf im Konzern stets auf einem Verpflichtungsgeschäft basiert, ist eine Verwirklichung von § 1 III Nr. 2 oder 4 GrEStG daher ausgeschlossen.

Trotz Existenz einer schuldrechtlichen Grundlage, führt ein share deal nie zur Veränderung der grundstücksbezogenen Eigentumsverhältnisse.<sup>88</sup> Um dennoch eine Besteuerung zu realisieren,<sup>89</sup> hat der Gesetzgeber die zivilrechtliche Zuordnung des Grundbesitzes durch eine wirtschaftliche ersetzt.<sup>90</sup> D.h., mit § 1 III GrEStG besteuert das Gesetz die Verlagerung der grundstücksbezogenen Herrschaftsmacht.<sup>91</sup> Zu

<sup>80</sup>Vgl. BFH v. 22.09.2004, 1137 unter II. 1. a).

<sup>81</sup>Vgl. Brusckke, 2016, 51.

<sup>82</sup>Vgl. Hofmann und Hofmann (2017, § 1 GrEStG, Rn. 32).

<sup>83</sup>Vgl. Boruttau (2016, § 1 GrEStG, Rn. 339).

<sup>84</sup>Auch eine Enkelgesellschaft kann als (Ver-) Käufer in Erscheinung treten.

<sup>85</sup>Als Gegenstück zum asset deal, vgl. Schiessl und Riegel, 2011, 1414.

<sup>86</sup>Die Vereinigung kann stufenweise o. in Einem erfolgen, vgl. BFH v. 15.12.2006, 500 unter II. 1..

<sup>87</sup>Die Übertragung erfolgt im Ganzen u. auf einen Erwerber, vgl. Griesar und Jochum (2018, § 1 GrEStG, Rz. 310, 16.07.2018).

<sup>88</sup>Die Verfügungsbefugnis am Grundbesitz bleibt unverändert bei der rechtsfähigen Gesellschaft, vgl. Brusckke, 2016, 81.

<sup>89</sup>§ 1 III GrEStG hat die Funktion steuerumgehende Anteilsgeschäfte zu verhindern, vgl. BFH v. 15.01.2003, 320 unter II. 2..

<sup>90</sup>Vgl. Brusckke, 2016, 81.

<sup>91</sup>Vgl. BFH v. 09.04.2008, b, 1529 unter II. 2..

diesem Zweck wird der Inhaber einer Beteiligung von mindestens 95 % so gestellt,<sup>92</sup> als erwerbe er selbst das Grundstück, obwohl dieses unverändert im Eigentum der Unternehmung steht.<sup>93</sup> Letztendlich basiert der für die Besteuerung erforderliche Rechtsträgerwechsel auf einer Gesetzesfiktion.<sup>94</sup> Die Anzahl der Gewerbesteuerfälle gleicht insoweit der Grundstücksanzahl, die vom konzerninternen share deal betroffen sind.<sup>95</sup>

Der Gesellschaftsbegriff des § 1 III GrEStG schließt Kapitalgesellschaften ein,<sup>96</sup> womit insb. Konzernunternehmungen der AG und GmbH erfasst sind. Als Bezugsgröße zur Ermittlung der Anteilsquote dient die wertmäßige Vermögensbeteiligung am Gesellschaftskapital.<sup>97</sup> Hält die grundbesitzende Konzernunternehmung selbst eigene Anteile, steigt die Beteiligungsquote der übrigen Gesellschafter entsprechend.<sup>98</sup> Weiterhin erfordert § 1 III GrEStG ein Stimmrecht des Beteiligungsinhabers,<sup>99</sup> da die gesetzlich unterstellte wirtschaftliche Herrschaftsmacht am Grundbesitz mit der Kontrolle über die Willensbildung der Gesellschaft einhergeht.<sup>100</sup> Bei der Quotenermittlung berücksichtigt § 1 III GrEStG wortlautgemäß auch mittelbar gehaltene Beteiligungen. Tritt etwa eine Tochter als Bindeglied zwischen Konzernmutter und einem grundbesitzenden Enkel auf, kann die Tochter ihre Anteile an die Mutter vermitteln. Vorliegend koppelt sich die mittelbare Anteilszurechnung bei Kapitalgesellschaften aber an die Erfüllung einer 95 % Quote auf allen Beteiligungsebenen.<sup>101</sup> D.h., eine Konzerngesellschaft vermittelt ihre Anteile erst weiter,<sup>102</sup> sofern sie von einem ihrer Gesellschafter zu mindestens 95 % beherrscht wird.

Innerhalb eines Konzerns ist jedes rechtlich selbständige Unternehmen zur Ausübung wirtschaftlicher Herrschaftsmacht gem. § 1 III GrEStG fähig.<sup>103</sup> Insofern kann ein Grundstück, nach Vollzug eines internen Anteilskaufs, häufig mehreren Konzerngesellschaften derselben Beteiligungskette fiktiv zugeordnet werden.<sup>104</sup> Trotz dessen führt die mehrmalige Tatbestandsverwirklichung von § 1 III GrEStG nur einmalig zu einer Besteuerung. Denn der steuerbare Erwerbsvorgang beschränkt sich auf die Gesellschaft, welche vom unteren Ende der Konzernstruktur aus gesehen, erstmals die maßgebliche Anteilsquote (un-) mittelbar auf sich vereinigt.<sup>105</sup> Das auf

übergeordneter Ebene ein Alleingesellschafter hinter der Anteilsvereinigung oder -übertragung steht (z.B. die Konzernmutter), verhindert die steuerliche Erfassung nicht.<sup>106</sup>

Zusammenfassend wird ein konzerninterner share deal, der auf einer Veräußerung beruht, abwärts, aufwärts oder seitwärts gerichtet vollzogen werden. Je nach Ausgestaltung ist entweder die tatbestandsmäßige Erfüllung einer Anteilsvereinigung oder -übertragung möglich (§ 1 III Nr. 1 und 3 GrEStG). Liegt jedoch eine Beteiligungskette vor, innerhalb derer jede Untergesellschaft unmittelbar zu mindestens 95 % von ihrer Obergesellschaft beherrscht wird, folgt aus einem aufwärts gerichteten Veräußerung keine Besteuerung gem. § 1 III GrEStG. Denn in diesem Fall führt der Wegfall einer Beteiligungsebene nur zu einer unbeachtlichen Anteilsverstärkung ohne Rechtsträgerwechsel.<sup>107</sup>

Erfüllt ein Kaufvertrag die Voraussetzungen eines steuerbaren Erwerbsvorgangs, stellt sich anschließend die Frage nach der Bemessung. Vorrangig koppelt § 8 I GrEStG die Steuerhöhe an den Wert der „kausal verknüpften“<sup>108</sup> Gegenleistung, welche in § 9 GrEStG für bestimmte Grundstücksgeschäfte präzisiert wird. Demgegenüber bemisst sich die Steuer ausnahmsweise nach dem Wert des übertragenen Grundbesitzes (§ 151 I S. 1 Nr. 1 i.V.m. § 157 I - II BewG), sofern einer der in § 8 II GrEStG geregelten Fälle Anwendung findet. Hierzu zählen gem. § 8 II S. 1 Nr. 3 GrEStG insbesondere share deals. Beinhaltet die Umstrukturierung eine unmittelbare Grundstücksveräußerung, bestimmt § 9 I Nr. 1 GrEStG den Kaufpreis zum maßgeblichen Bestandteil der Gegenleistung. Die zwischen Konzerngesellschaften vereinbarte Geldschuld ist dabei mit ihrem Nennwert gem. § 12 I S. 1 BewG anzusetzen.<sup>109</sup> Eine Verringerung kommt z.B. abweichend davon in Betracht, wenn die Entgeltfälligkeit vertraglich mehr als ein Jahr hinausgezögert wird (§ 12 III BewG).<sup>110</sup> Ob die festgesetzte Gegenleistung den Verkehrswert des übertragenen Grundstücks widerspiegelt, ist im Grunde unerheblich.<sup>111</sup> Vielmehr bleibt es den Beteiligten vorbehalten, eine ernsthafte individuelle Vereinbarung über den Kaufpreis zu treffen, solange das Entgelt nicht nur reinen Symbolcharakter besitzt.<sup>112</sup> Insofern spielt es keine Rolle, ob der Veräußerungsbetrag aus ertragssteuerlicher Sicht als verdeckte Einlage oder Gewinnausschüttung klassifiziert wird.<sup>113</sup> Davon abgesehen, kann die Gegenleistung gem. § 9 I Nr. 1 GrEStG auch aus sonstigen Leistungen oder der Überlassung

derjenigen bei einer Tochter- o. Muttergesellschaft vor, vgl. Heine, 2009, 363.

<sup>106</sup>Vgl. BFH v. 01.12.2004, 1365 unter II. 2. a).

<sup>107</sup>Vgl. Koordinierter Ländererlass v. 02.12.1999, 991 unter 3.

<sup>108</sup>BFH v. 27.10.2004, 301 unter II. 1..

<sup>109</sup>Vgl. Lippross und Seibel (2018, § 9 GrEStG, Rz. 4, Januar 2007).

<sup>110</sup>Für die Berechnung des Abzinsungsumfanges mittels Vervielfältiger, vgl. Koordinierter Ländererlass v. 10.10.2010, 810, 823.

<sup>111</sup>Eine deutliche Unterschreitung ist möglich, vgl. BFH v. 26.02.2003, 483 unter II. 1..

<sup>112</sup>So etwa bei einem schwerwiegenden Missverhältnis zum Grundbesitzwert, vgl. BFH v. 07.12.1994, 268, unter II. 1. b).

<sup>113</sup>Vgl. Arnold, 2015, 33, Fn. 141 m.Va. BFH v. 26.02.2003, 483; a.A. Vogel, 2017, 628, der anstelle der verdeckten Einlageleistung den Grundstückswert gem. § 8 II S. 1 Nr. 2 GrEStG heranziehen will.

<sup>92</sup>Das Quantum wurde durch Art. 15 Nr. 1 lit. b) StEntG, BGBl. I 1999, 494 auf 95 % verringert.

<sup>93</sup>Vgl. BFH v. 25.08.2010, 225, Rz. 11.

<sup>94</sup>Vgl. BFH v. 02.04.2008, 544 unter II. 3. a).

<sup>95</sup>§ 1 III GrEStG wird also grundstücksbezogenen ausgelegt, vgl. Hofmann und Hofmann (2017, § 1 GrEStG, Rn. 135).

<sup>96</sup>Vgl. Lippross und Seibel (2018, § 1 GrEStG, Rz. 79, Februar 2014).

<sup>97</sup>Vgl. Voßkuhl und Hunsmann, 2005, 54.

<sup>98</sup>Vgl. Fumi, 2011, 1275.

<sup>99</sup>Eine Gewinnbeteiligung o.ä. ist irrelevant, vgl. Rothenöder, 2009, 147-149.

<sup>100</sup>Vgl. Kroschewski, 2001, 1125; a.A. Pahlke (2018, § 1 GrEStG, Rn. 322).

<sup>101</sup>Vgl. Behrens und Schmitt, 2009, 426; a.A. Beckmann, 2000, 81, der die mittelbaren Beteiligungsquoten anhand der tatsächlichen Verhältnisse durchrechnet.

<sup>102</sup>Und dann in vollem Umfang, vgl. Bomhard et al., 2003, 4.

<sup>103</sup>Vgl. Arnold, 2015, 76.

<sup>104</sup>Vgl. BFH v. 15.01.2003, 320 unter II 2..

<sup>105</sup>Die Tatbestandsverwirklichung durch eine Einzelgesellschaft geht also

von Nutzungen<sup>114</sup> bestehen.<sup>115</sup> Mit den Leistungen sonstiger Art umschreibt das Gesetz beispielhaft die Übernahme von Grundpfandrechten<sup>116</sup> oder die Hingabe von geldwerten Dienstleistungen.<sup>117</sup> Zu Nutzungen zählen u.a. die Früchte des übertragenen Grundstücks.<sup>118</sup> Hierunter fallen etwa eine Miete oder Pacht (§ 99 III BGB), die der veräußernden Konzerngesellschaft weiter zustehen soll.<sup>119</sup>

Falls ein Kaufvertrag die Grundlage eines konzerninternen share deals gem. § 1 III GrEStG darstellt, bemisst sich die Steuerlast nach § 8 II S. 1 Nr. 3 GrEStG. In Konsequenz fungiert der Wert des übertragenen Grundbesitzes (§ 151 I S. 1 Nr. 1 BewG i.V.m. § 157 I - II BewG) als Anknüpfungspunkt.<sup>120</sup> Die vorher einschlägigen Bedarfswerte für Grunderwerbsteuerzwecke (u.a. § 138 f. BewG)<sup>121</sup> hatte das BVerfG für verfassungswidrig erklärt.<sup>122</sup> Nach Ansicht der Richter führte das damalige Bemessungssystem zu einer Ungleichbehandlung i.S.d. Art. 3 I GG, da die ermittelten Bedarfswerte, im Gegensatz zur Gegenleistung gem. § 8 I GrEStG, häufig deutlich vom gemeinen Wert des Grundstücks abwichen.<sup>123</sup> Der nunmehr anwendbare Grundstückswert gem. §§ 151 u. 157 BewG ist im Anwendungsbereich des § 8 II S. 1 Nr. 3 GrEStG stets mit seinem vollen Umfang zu berücksichtigen. Auch dann, wenn im Zuge eines share deals nur 95 % der Anteile einer grundbesitzenden Konzernunternehmung vereinigt oder übertragen werden (§ 1 III Nr. 1 und 3 GrEStG), kommt eine prozentuale Kürzung nicht in Betracht.<sup>124</sup> Dahinter steckt die Fortführung der gesetzlichen Fiktion gem. § 1 III GrEStG, wonach die erwerbende Konzerngesellschaft mit Überschreitung der Beteiligungsschwelle von 95 % fiktiv alle Anteile in ihrer Hand vereinigt.<sup>125</sup>

Für eine konkrete Grundbesitzbewertung<sup>126</sup> differenziert das BewG zwischen unbebauten und bebauten Grundstücken. Während sich der Wert von unbebautem Grundbesitz anhand des sog. Bodenwertes gem. § 179 BewG berechnet,<sup>127</sup> bietet sich die Bewertung eines betrieblich genutzten

Geschäftsgrundstücks (§ 181 VI BewG)<sup>128</sup> primär nach dem Ertragswertverfahren an (§§ 182 III Nr. 2, 184 BewG).<sup>129</sup> Hilfsweise steht das Sachwertverfahren (§§ 182 IV Nr. 2, 189 BewG) zur Verfügung, falls sich für den Grundbesitz keine Ortsmiete ermitteln lässt.<sup>130</sup> Schließlich eröffnet § 198 BewG die Möglichkeit, ein Wertgutachten gem. ImmoWertV anzufertigen.<sup>131</sup> Die ImmoWertV räumt ein begrenztes Wahlrecht bzgl. der Verfahren ein,<sup>132</sup> welche das BewG vorschreibt (§ 8 I S. 1 und 2 ImmoWertV). Demzufolge lässt sich u.U. ein niedriger Grundbesitzwert nachweisen, womit die Höhe der Grunderwerbsteuerlichen Bemessung beeinflussbar wird.

Welche der beteiligten Konzerngesellschaften i.E. die GrESt schuldet, bestimmt sich gem. § 13 GrEStG (i.V.m. § 43 AO). Bei der entgeltlichen Übertragung eines Grundstücks (§ 1 I Nr. 1 GrEStG) bestimmt § 13 Nr. 1 GrEStG die vertraglich gebundenen Personen, d.h. (Alt-) Eigentümer und Erwerber, zu Schuldern der Steuer.<sup>133</sup> Hierunter fallen ebenso juristische Personen,<sup>134</sup> womit die am Erwerbsvorgang beteiligten Konzerngesellschaften als Gesamtschuldner gem. § 44 I AO haften.<sup>135</sup> Anders lautende individuelle Regelungen sind für die Außenhaftung ohne Bedeutung.<sup>136</sup> Davon abgesehen, können auch Unbeteiligte eine fremde Steuerschuld begleiten.<sup>137</sup> Zum Beispiel steht es einer Konzernmutter offen, eine Zahlung für die verpflichteten Töchter zu leisten. Steht wiederum der Vollzug eines steuerbaren share deals (§ 1 III Nr.1 bzw. 3 GrEStG) im Fokus, ist die Steuerschuldnerschaft differenziert zu betrachten. So behandelt § 13 Nr. 5 lit. a) GrEStG die Anteilsvereinigung in einer Hand und verpflichtet allein die erwerbende Konzerngesellschaft. Selbst bei einer mittelbaren Anteilsvereinigung wird der Schuldnerkreis nicht erweitert.<sup>138</sup> Im Gegensatz dazu findet bei Verwirklichung einer Anteilsübertragung erneut § 13 Nr. 1 GrEStG Anwendung.<sup>139</sup>

Ob die GrESt im Zuge einer konzerninternen Grundbesitzveräußerung erhoben wird, entscheidet sich vor allem nach § 6a GrEStG.<sup>140</sup> Dieser sieht für ausgewählte Umstrukturierungen im Konzern eine vollständige Steuerbefreiung vor.<sup>141</sup> Das Gesetz privilegiert insb. Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage, die im Kontext des § 8 II

<sup>114</sup>§ 446 S. 2 BGB ist disjunkt, vgl. *Wilms und Jochum* (2018, § 9 GrEStG, Rz. 64, Juli 2017).

<sup>115</sup>Wodurch die konzerninterne (Bar-) Liquidität m.E. zusätzlich geschont werden kann.

<sup>116</sup>Ausführlich für die Übernahme von Hypothek u. Grundschuld, vgl. *Wilms und Jochum* (2018, § 9 GrEStG, Rz. 54 f., Juli 2017).

<sup>117</sup>Vgl. *Pahlke* (2018, § 9 GrEStG, Rn. 84).

<sup>118</sup>Das GrEStG bezieht sich auf § 100 BGB, vgl. *Hofmann und Hofmann* (2017, § 9 GrEStG, Rn. 28).

<sup>119</sup>Vgl. *Wilms und Jochum* (2018, § 9 GrEStG, Rz. 64, Juli 2017).

<sup>120</sup>Einfügung des Verweises durch Art. 8 Nr. 2 StÄndG 2015, BGBl. I 2015, 1841.

<sup>121</sup>Zur alten Rechtslage, vgl. *Vogel*, 2015, 712 f..

<sup>122</sup>Vgl. BVerfG v. 23.06.2015, 871, Rz. 72-75.

<sup>123</sup>Vgl. BVerfG v. 23.06.2015, 871, Rz. 52-56; die nun anwendbaren Bedarfswerte führen zu einer Annäherung an den g.W., vgl. *Fischer*, 2015, Anm. 1 unter G. II..

<sup>124</sup>Vgl. *Braun und Eisele*, 2015, 2652.

<sup>125</sup>Vgl. BFH v. 18.11.2005, 612 unter II. c) 4.; eine Übermaßbesteuerung ist nicht gegeben, vgl. *Wilms und Jochum* (2018, § 8 GrEStG, Rz. 60, Dezember 2015).

<sup>126</sup>Stichtag gem. § 157 I S. 1 BewG ist die Verwirklichung des steuerbaren Rechtsvorgangs nach GrEStG, vgl. *Daragan et al.* (2017, § 157 BewG, Rn. 4).

<sup>127</sup>Vgl. dazu im Detail, *Viskorf et al.* (2017, § 179 BewG, Rn. 5-7).

<sup>128</sup>Eine betriebliche Nutzung umfasst auch die gewerbliche Vermietung, vgl. *Wilms und Jochum* (2018, § 181 BewG, Rz. 51, Juni 2016).

<sup>129</sup>Vgl. zu den Berechnungsschritten, *Vogel*, 2016, 104 f..

<sup>130</sup>Bei einer Möglichkeit der Mietermittlung besteht kein Wahlrecht, vgl. *Viskorf et al.* (2017, § 182 BewG, Rn. 1); a.A. wohl *Vogel*, 2016, 104.

<sup>131</sup>Vgl. *Wilms und Jochum* (2018, § 182 BewG, Rz. 22, Juni 2016).

<sup>132</sup>Vgl. *von Cölln und Behrendt*, 2010, 1446.

<sup>133</sup>Vgl. *Griesar und Jochum* (2018, § 13 GrEStG, Rz. 3, 09.05.2018).

<sup>134</sup>Vgl. *Lippross und Seibel* (2018, § 13 GrEStG, Rz. 2, Februar 2014).

<sup>135</sup>Welche Partei in Anspruch genommen wird, liegt im pflichtgemäßen Ermessen der FinVerw, vgl. *Bruschke*, 2003, 170.

<sup>136</sup>Diese binden nur die Vertragspartner im Innenverhältnis (§ 426 BGB), vgl. *Boruttau* (2016, § 13 GrEStG, Rn. 51).

<sup>137</sup>Vgl. BFH v. 18.11.2015, 234, Rz. 8.

<sup>138</sup>Zwischengeschaltete Konzerngesellschaften sind also keine Schuldner, vgl. BFH v. 02.08.2006, 2306 unter II. 2..

<sup>139</sup>Vgl. *Wilms und Jochum* (2018, § 13 GrEStG, Rz. 17, November 2017).

<sup>140</sup>Eingeführt durch Art. 7 Nr. 1 WachstumsBG, BGBl. I 2009, 3954.

<sup>141</sup>Ziel ist die Stärkung der unternehmerischen Flexibilität im Wettbewerb, vgl. BT-Drs. 17/15 v. 09.11.2009, 21.

S. 1 Nr. 2 3. Alt. GrEStG definiert werden.<sup>142</sup> Vor diesem Hintergrund unterliegen bloße Veräußerungen zwischen Konzerngesellschaften nicht dem Anwendungsbereich von § 6a GrEStG.<sup>143</sup> Ganz gleich, ob damit ein grunderwerbsteuerlicher asset oder share deal erfüllt wird.<sup>144</sup>

### 3.1.2. Einbringung

Hat eine Umstrukturierungsmaßnahme innerhalb des Konzerns die unmittelbare Einbringung von Grundbesitz zum Gegenstand, erfüllt der Erwerbsvorgang den Tatbestand des § 1 I Nr. 1 GrEStG. Denn die Sacheinlage zum Zweck der Gründung oder Kapitalerhöhung beruhen jeweils auf einem Verpflichtungsgeschäft,<sup>145</sup> welches bei Einhaltung der gebotenen Form<sup>146</sup> einen einklagbaren Übereignungsanspruch vermittelt.<sup>147</sup> Mithin sind alle Einbringungen innerhalb eines Konzerns steuerbar, die eine unmittelbare Übertragung von Grundbesitz zum Ziel haben. Werden stattdessen die Anteile einer grundbesitzenden Gesellschaft eingebracht, löst die Umstrukturierung einen Erwerbsvorgang gem. § 1 III GrEStG aus. Da die Beteiligungseinlage stets an ein schuldrechtliches Geschäft gekoppelt ist,<sup>148</sup> kommen für eine (un-)mittelbare Anteilsvereinigung oder -übertragung innerhalb des Konzerns ausschließlich § 1 III Nr. 1 bzw. 3 GrEStG infrage. Sofern die tatbestandlichen Voraussetzungen eines share deals erfüllt sind,<sup>149</sup> erfasst das GrEStG alle Einbringungen von Anteilen grundbesitzender Konzerngesellschaften.<sup>150</sup>

Anders als es der Wortlaut vermuten lässt, bemisst sich die Steuer im Fall einer Einbringung nicht nur gem. § 8 II S. 1 Nr. 2 2. Alt. GrEStG. Denn der vorliegende Einbringungsbegriff erfasst lediglich die Gründungseinlage eines Grundstücks.<sup>151</sup> Die Einbringung von Grundbesitz zum Zweck einer Kapitalerhöhung verkörpert hingegen einen Erwerbsvorgang auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage gem. § 8 II S. 1 Nr. 2 3. Alt. GrEStG.<sup>152</sup> Trotz dieser Unterscheidung fungiert stets der Grundbesitzwert (§ 151 I S. 1 Nr. 1 BewG i.V.m. § 157 I - II BewG) als Bemessungsgrundlage,<sup>153</sup> weshalb sich ein Rückgriff auf die Einbringungsgegenleistung<sup>154</sup> verbietet. Auf diese Weise bleibt es der FinVerw u.a. erspart, eine aufwendige Wertermittlung für die Anteile durchzuführen, welche im Ausgleich emittiert werden.<sup>155</sup> Fehlt es dagegen an der Anteilsgewährung gegenüber dem einlegenden Gesellschafter, liegt keine Einbringung vor (§ 8 II S. 1 Nr. 2 2. Alt.

GrEStG).<sup>156</sup> In der Folge lebt die Regelbemessung nach § 8 I GrEStG wieder auf.<sup>157</sup> Ähnlich verhält es sich bei einem Erwerbsvorgang auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage (§ 8 II S. 1 Nr. 2 3. Alt. GrEStG),<sup>158</sup> der eine rechtliche Veränderung der Beteiligung des einlegenden Gesellschafters verlangt.<sup>159</sup> Vor diesem Hintergrund führt z.B. ein Emissionsverzicht gem. § 55 III GmbHG<sup>160</sup> zur Bemessung nach § 8 I GrEStG, weil die Grundstückseinlegung nur eine Aufstockung des Nennwerts von Altanteilen zur Folge hat.<sup>161</sup> Besteht die konzerninterne Einlage dagegen aus der Beteiligung an einer grundbesitzenden Konzerngesellschaft, ermittelt sich die Besteuerungshöhe nach § 8 II S. 1 Nr. 3 GrEStG. Folglich stellt der Grundbesitzwert (§ 151 I S. 1 Nr. 1 BewG i.V.m. § 157 I - II BewG) die taugliche Bemessungsgrundlage dar, wenn eine Anteilsvereinigung oder -übertragung gem. § 1 III Nr. 1 und 3 GrEStG vorliegt.<sup>162</sup>

Welche Konzerngesellschaft die anfallende Steuer schuldet, regelt § 13 GrEStG. So unterfällt die (Gründungs-) Einlage eines Grundstücks (§ 1 I Nr. 1 GrEStG) dem Anwendungsbereich des § 13 Nr. 1 GrEStG,<sup>163</sup> der auch Erwerbsvorgänge von gesellschaftsrechtlicher Natur umfasst.<sup>164</sup> In der Folge haften die Konzerngesellschaften gesamtschuldnerisch, die an der Einbringung partizipieren.<sup>165</sup> Bildet die (Gründungs-) Einlage die Basis eines konzerninternen share deals (§ 1 III Nr. 1 und 3 GrEStG), ist zu differenzieren.<sup>166</sup> Vereintigt etwa eine Konzernunternehmung in ihrer Hand mindestens 95 % der Anteile einer grundbesitzenden Gesellschaft, weist ihr § 13 Nr. 5 lit. a) GrEStG die alleinige Schuldnerposition zu. Demgegenüber führt eine tatbestandliche Anteilsübertragung mittels Einbringung erneut zu einer gesamtschuldnerischen Haftung gem. § 13 Nr. 1. GrEStG.

Wie bereits angedeutet, kommt für ausgewählte Umstrukturierungen im Konzern eine Steuerbefreiung gem. § 6a GrEStG in Betracht. Zu den privilegierten Maßnahmen zählt auch die Einbringung. Begrifflich erfasst der Tatbestand<sup>167</sup> eine Gründungseinlage als Einbringung und eine Sachkapitalerhöhung als Erwerbsvorgang auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage.<sup>168</sup> Zusätzlich verlangt § 6a S. 1 GrEStG jedoch, dass alle Vorgänge einer Besteuerung gem. § 1 I Nr. 3 oder II - IIIa GrEStG unterliegen.<sup>169</sup> Mithin ist

<sup>142</sup>Vgl. Wischott et al., 2013a, 3461.

<sup>143</sup>Vgl. Hofmann und Hofmann (2017, § 8 GrEStG, Rn. 42).

<sup>144</sup>Vgl. Trossen, 2003, 148.

<sup>145</sup>Ferner unterliegt der Grundstückskauf (§ 1 I Nr. 1 GrEStG) keinem privilegierten Besteuerungstatbestand des § 6a S. 1 GrEStG.

<sup>146</sup>Vgl. im Einzelnen Pkt. 2.1.2.

<sup>147</sup>Häufig besteht eine Beurkundungspflicht, vgl. Pkt. 2.1.2.

<sup>148</sup>Vgl. Arnold, 2015, 30 f.

<sup>149</sup>Vgl. im Einzelnen Pkt. 2.1.2.

<sup>150</sup>Vgl. ausführlich zu den Voraussetzungen der Tatbestände Pkt. 2.1.1.

<sup>151</sup>Zur steuerlich unbeachtlichen Anteilsverstärkung, vgl. Pkt. 2.1.1.

<sup>152</sup>Vgl. Hofmann und Hofmann (2017, § 8 GrEStG, Rn. 41).

<sup>153</sup>Vgl. Lippross und Seibel (2018, § 8 GrEStG, Rz. 32, Februar 2014).

<sup>154</sup>Damit gelten die unter Pkt. 2.1.1 aufgestellten Bewertungsgrundsätze.

<sup>155</sup>Etwas die bei einer Kapitalerhöhung gewährten Anteile gem. § 182 I S. 4 AktG o. § 55 III GmbHG.

<sup>156</sup>Vgl. Boruttau (2016, § 8 GrEStG, Rn. 61).

<sup>157</sup>Vgl. Trossen, 2003, 148.

<sup>158</sup>Vgl. BFH v. 26.02.2003, 483 unter II. 1.

<sup>159</sup>Vgl. Trossen, 2003, 148.

<sup>160</sup>Vgl. BFH v. 26.02.2003, 483 unter II. 1.; die Berührung des wirtschaftlichen Wertes reicht nicht aus, vgl. Gottwald, 2004, 101.

<sup>161</sup>Vgl. dazu Pkt. 2.1.2.

<sup>162</sup>Vgl. Arnold, 2015, 215.

<sup>163</sup>Vgl. dazu ausführlich Pkt. 2.1.1.

<sup>164</sup>Vgl. zum Tatbestand Pkt. 2.1.1.

<sup>165</sup>Vgl. Griesar und Jochum (2018, § 13 GrEStG, Rz. 3, 09.05.2018) m.V.a. den offenen Wortlaut.

<sup>166</sup>Die Zahlung der Steuer können sogar unbeteiligte Konzerngesellschaften übernehmen, vgl. Pkt. 2.1.1.

<sup>167</sup>Vgl. dazu Pkt. 2.1.1.

<sup>168</sup>Erweitert mit Art. 26 Nr. 3 AmtshilfeRLUmG, BGBl. I 2008, 1840.

<sup>169</sup>In Anlehnung an § 8 II S. 1 Nr. 2 2. u. 3. Alt. GrEStG, vgl. Fleischer, 2013, 411; eine Anteilsgewährung ist hier unnötig, vgl. Arnold, 2015, 215.

<sup>170</sup>Die Begrenzung gilt für alle Umstrukturierungen, vgl. Schwedhelm und



die Einlageleistung nur steuerlich befreit soweit sie Anteile einer grundbesitzenden Konzerngesellschaft enthält und die Vorgaben eines share deals erfüllt.<sup>170</sup>

Im Weiteren verknüpft § 6a S. 3 GrEStG die Begünstigung einer Umstrukturierung mit der Teilnahme eines herrschenden Unternehmens sowie einer (bzw. mehrerer) Gesellschaften, die von diesem abhängig sind.<sup>171</sup> An der jeweiligen Restrukturierung beteiligt sind die Rechtsträger, welche Vermögen übertragen oder empfangen.<sup>172</sup> Im Hinblick auf eine Einbringung also die einbringende und aufnehmende Konzernunternehmung.<sup>173</sup> Mangels einer Legaldefinition zum herrschenden Unternehmen greift die FinVerw auf den Unternehmerbegriff des § 2 UStG zurück.<sup>174</sup> In Konsequenz erfüllt eine Konzernmutter, die als reine Finanzholding Anteile einbringt, nicht alle Kriterien.<sup>175</sup> Trotz verständlicher Kritik an der Beschränkung des Anwendungsbereiches von § 6a GrEStG<sup>176</sup> sollte die Auffassung der Exekutive berücksichtigt werden, um eine Steuerbefreiung abzusichern.<sup>177</sup> Ähnliches gilt für die Bestimmung des herrschenden Unternehmens im Konzernaufbau. Denn nach Ansicht der FinanzVerw bekleidet meist nur der oberste Rechtsträger einer Beteiligungskette diese Position,<sup>178</sup> obwohl § 6a S. 3 GrEStG auch andere Auslegungen zulässt.<sup>179</sup> Ergo verkörpert bei Einbringungen die Konzernmutter das herrschende Unternehmen,<sup>180</sup> sodass aus ihrer Sicht die beteiligten abhängigen Gesellschaften zu identifizieren sind. Für die Annahme eines tatbestandsmäßigen Beherrschungsverhältnisses verlangt § 6a S. 4 GrEStG, dass die herrschende Mutter 95 % der Anteile einer Gesellschaft (un-) mittelbar hält. Als Bezugsgröße dient zunächst die Beteiligungsquote am Vermögen.<sup>181</sup> Zwischengeschaltete Unternehmungen vermitteln ihre Anteile voll weiter, sofern sie ebenfalls zu 95 % von der Konzernmutter beherrscht werden.<sup>182</sup>

Zapf, 2016, 1908; a.A. Grieser und Jochum (2018, § 6a GrEStG, Rz. 23 f., 05.10.2017).

<sup>170</sup>Die Einbringung unmittelbaren Grundbesitzes gem. § 1 I Nr. 1 GrEStG bleibt außen vor, vgl. *Koordinierter Ländererlass v. 09.10.2013*, 1375.

<sup>171</sup>Wortlautgemäß können ferner nur a.G. beteiligt sein; für jede involvierte Unternehmung ist die Rechtsform einer KapG zulässig, vgl. Greiser und Rotter, 2016, 853 f.

<sup>172</sup>Vgl. Behrens, 2010a, 120.

<sup>173</sup>Unbeteiligt bleibt die Unternehmung, deren Anteile eingebracht werden, vgl. Gottwald, 2012, 102 f.

<sup>174</sup>Vgl. *Koordinierter Ländererlass v. 19.06.2012*, 662 Tz. 2.2; zustimmend wohl auch Pahlke, 2010, 172.

<sup>175</sup>Führungs- u. Funktionsholdings sind erfasst, vgl. Boruttau (2016, § 8 GrEStG, Rn. 83).

<sup>176</sup>Vgl. Behrens, 2010b, 846 f.

<sup>177</sup>Im Vorlagebeschluss an den EuGH zu § 6a GrEStG spricht sich der BFH aber bereits gegen einen Rückgriff auf das UStG aus, *BFH v. 30.05.2017*, 916, Rz. 29.

<sup>178</sup>Zur Bestimmungstechnik, vgl. *Koordinierter Ländererlass v. 19.06.2012*, 662 Tz. 2.2.

<sup>179</sup>Etwa eine Ermittlung von unten nach oben, vgl. Fleischer, 2012, 793.

<sup>180</sup>Dieser Grundsatz gilt für alle begünstigten Umstrukturierungen, vgl. Pahlke, 2010, 172; a.A. Klass und Möller, 2011, 408.

<sup>181</sup>Eigene Anteile sind herauszurechnen, vgl. Schaffitzl und Stadler, 2010, 187.

<sup>182</sup>Vgl. Viskorf, 2010, 538; stattdessen für die Durchrechnung der Anteilsquote Neitz und Lange, 2010, 24 f.

Daneben verlangt § 6a S. 4 GrEStG, dass das Abhängigkeitsverhältnis bereits fünf Jahre vor der Umstrukturierung im Konzern besteht.<sup>183</sup> Innerhalb dieser Vorbehaltensfrist muss die Mindestbeteiligung stabil bleiben,<sup>184</sup> weshalb zumindest einer konzerninternen Anteilseinlage zur Neugründung grds. die Begünstigungsfähigkeit fehlt. Immerhin formuliert die FinanzVerw eine Fristausnahme für Gesellschaften, die im Konzernverbund geboren sind.<sup>185</sup> Dieser Verbund ist kein Tatbestandsmerkmal<sup>186</sup> und besteht aus der herrschenden Unternehmung (I) sowie den beteiligten abhängigen Gesellschaften<sup>187</sup> (II).<sup>188</sup> Kraft ihrer Verbindung soll bspw. die 'abhängige Lebenszeit' einer Tochter (II) auf den von ihr gegründeten Enkel (II) übergehen.<sup>189</sup> Folglich wäre die Konzernmutter (I) in der Lage die Vorbehaltensfrist bzgl. des Enkels einzuhalten. Mangels einer Klarstellung durch die FinVerw darf m.E. jedoch bezweifelt werden, ob die Ausnahme der Verbundgeburt auf Einbringungen auszuweiten ist.<sup>190</sup> Eher könnte die Vorfrist bei einer Gründungseinlage in Zukunft ganz entfallen, falls der BFH einer teleologischen Reduktion des Fristerfordernisses nachhaltig offen gegenüber steht.<sup>191</sup>

Zuletzt verlangt § 6a S. 4 GrEStG, dass die Abhängigkeit zum herrschenden Unternehmen mindestens über fünf Jahre nach Vollzug der Umstrukturierung besteht.<sup>192</sup> Auch in dieser Zeit darf die Mindestbeteiligung an keiner Konzerngesellschaft unterschritten werden, die in den Einbringungsakt involviert war.<sup>193</sup> Werden die Vorgaben des § 6a S. 4 GrEStG innerhalb des zehnjährigen Beobachtungszeitraums verletzt,<sup>194</sup> obliegt dem Steuerschuldner eine Anzeigepflicht gem. § 19 I, II Nr. 4a GrEStG.<sup>195</sup> Die Meldefrist beträgt i.d.R. zwei Wochen ab Kenntnisnahme (§ 19 III S. 1 GrEStG),<sup>196</sup> weshalb gerade bei weit verzweigten Konzernen eine erhöhte Aufmerksamkeit geboten ist.<sup>197</sup> In der Folge der Missachtung des § 6a GrEStG entfällt die steuerliche Begünstigung der Einbringung rückwirkend (§ 175 I S. 1 Nr. 2 i.V.m. II S. 1 AO).

<sup>183</sup>Rückwärts gerechnet ab Steuerentstehung, vgl. Pahlke (2018, § 6a GrEStG, Rn. 77).

<sup>184</sup>Vgl. *Stahlschmidt*, 2010, 848; die Art der Beteiligung kann aber wechseln, vgl. Schanko, 2011, 56.

<sup>185</sup>Ausdrücklich nur für Umstrukturierungen, die auf Umwandlungen beruhen, vgl. *Koordinierter Ländererlass v. 19.06.2012*, 662 Tz. 4.

<sup>186</sup>Kritisch dazu *Wischoff et al.*, 2013b, 781.

<sup>187</sup>Vgl. *Neitz-Hackstein und Lange*, 2012, 999.

<sup>188</sup>Der Verbund variiert je nach Umstrukturierung, vgl. *Lieber und Wagner*, 2012, 1774.

<sup>189</sup>Vgl. *Koordinierter Ländererlass v. 19.06.2012*, 662 Tz. 4.

<sup>190</sup>A.A. *Arnold*, 2015 232 u. 291 f.

<sup>191</sup>Die Fristen sollen nur greifen, wenn sie erfüllbar sind, vgl. *BFH v. 30.05.2017*, 916, Rz. 30.

<sup>192</sup>Berechnet ab Steuerentstehung, *Pahlke* (2018, § 6a GrEStG, Rn. 77).

<sup>193</sup>Vgl. *Fleischer*, 2011, 550; die Art der Beteiligung kann aber wechseln, vgl. *Arnold*, 2015, 295 f.

<sup>194</sup>Auch das h.U. muss seine Unternehmereigenschaften (nach UStG) durchgängig bewahren, vgl. *Arnold*, 2015, 280 u. 300.

<sup>195</sup>Ein Rechtsformwechsel der beteiligten Unternehmungen vor o. nach der Umstrukturierung ist unschädlich, vgl. *Schanko*, 2011, 56.

<sup>196</sup>Die Unkenntnis der Beteiligten verhindert jedoch nicht den Fristbeginn, *BFH v. 20.01.2005*, 492 unter II. 2. b).

<sup>197</sup>Es drohen Verspätungszuschläge u. strafrechtliche Folgen, *Wilms und Jochum* (2018, § 19 GrEStG, Rz. 68, Oktober 2016).

Dabei spielt es keine Rolle, ob das schädliche Ereignis (z.B. Aufgabe der Mindestbeteiligung) einem Vorgang entspringt, der selbst von grunderwerbsteuerlicher Relevanz ist.<sup>198</sup> Eine unverschuldete Änderung des Freistellungsbescheids droht außerdem, falls der EuGH § 6a GrEStG als europarechtswidrig qualifizieren sollte.<sup>199</sup> Denn die Einstufung als Beihilfe gem. Art. 107 I AEUV würde zwingend zu einer Nachforderung führen.<sup>200</sup> Angesichts dessen scheint es ratsam, den Gebrauch von § 6a GrEStG sorgsam abzuwägen<sup>201</sup> und finanzielle Rückstellungen im Konzern anzulegen.<sup>202</sup>

### 3.1.3. Liquidation

Kommt es während des Liquidationsprozesses einer Konzerngesellschaft zur Auskehrung eines Grundstücks an die Gesellschafter, erfasst das Gesetz den Erwerbsvorgang gem. § 1 I Nr. 1 GrEStG. Denn die Abwicklung fußt auf gesellschaftsvertraglichen Grundsätzen und vermittelt den Gesellschaftern einen einklagbaren Übereignungsanspruch hinsichtlich des Grundbesitzes.<sup>203</sup> Bezogen auf den betrachteten Konzernaufbau sind daher alle Liquidationen steuerbar, die zu einer Sachauskehrung von Grundbesitz führen.<sup>204</sup> Erhalten die Gesellschafter im Zuge des Abwicklungsprozesses Anteile einer grundbesitzenden Unternehmung, kann der konzerninterne Umstrukturierungsvorgang § 1 III GrEStG verwirklichen. Da die sich die Anteilsauskehrung auf Basis des schuldrechtlichen Gesellschaftsvertrages vollzieht,<sup>205</sup> kommt für eine (un-) mittelbare Anteilsvereinigung oder -übertragung lediglich § 1 III Nr. 1 bzw. 3 GrEStG infrage.<sup>206</sup> Innerhalb des Konzerns besteuert das Gesetz damit alle Anteilsauskehrungen, die die Vorgaben eines grunderwerbsteuerlichen share deals erfüllen.<sup>207</sup>

Zum Zweck der Steuerbemessung unterliegt der Erwerb eines Grundstücks kraft Sachauskehrung § 8 II S. 1 Nr. 2 3. Alt. GrEStG, weil ein Erwerbsvorgang auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage vorliegt.<sup>208</sup> Mithin dient der Grundbesitzwert gem. § 151 I S. 1 Nr. 1 BewG i.V.m. § 157 I - II BewG als grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage.<sup>209</sup> Entsprechendes gilt gem. § 8 II S. 1 Nr. 3 GrEStG, wenn die Beteiligung einer grundbesitzenden Konzernunternehmung an die Gesellschafter ausgekehrt wird und die Vorgaben eines share deals erfüllt.<sup>210</sup> Die Steuerschuldner-

schaft bei einer Sachauskehrung regelt § 13 Nr. 1 GrEStG,<sup>211</sup> der Abwicklungsvorgänge auf gesellschaftsrechtlicher Basis erfasst.<sup>212</sup> Die in Liquidation befindliche Unternehmung und ihre konzerninternen Gesellschafter haften insoweit als Gesamtschuldner.<sup>213</sup> Begründet die Gesellschaftsabwicklung einen share deal, richtet sich die Steuerschuldnerschaft danach, ob § 1 III Nr. 1 oder 3 GrEStG verwirklicht wird.<sup>214</sup> So bestimmt § 13 Nr. 5 lit. a) GrEStG bei einer Anteilsvereinigung allein die aufnehmende Konzerngesellschaft zum Haftenden, während die Anteilsübertragung gem. § 13 Nr. 1 GrEStG erneut zu einer Gesamtschuldnerschaft führt.

In punkto Steuerbegünstigung ist für Umstrukturierungen innerhalb eines Konzerns insb. § 6a GrEStG relevant. Die Auflösung einer Gesellschaft erfasst der Tatbestand als Erwerbsvorgang auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage (§ 6a S. 1 GrEStG).<sup>215</sup> Für eine Privilegierung kommen allerdings nur Vermögensauskehrungen infrage, die einen share deal gem. § 1 III GrEStG begründen.<sup>216</sup> Wie bereits bekannt koppelt § 6a S. 3 GrEStG die Begünstigung an die Mitwirkung eines herrschenden Unternehmens und abhängiger Gesellschaften.<sup>217</sup> Während die Position des herrschenden Unternehmens i.d.R. von der Muttergesellschaft bekleidet wird,<sup>218</sup> ist die Abwicklungsgesellschaft bei Nachweis eines Beherrschungsverhältnisses gem. § 6a S. 4 GrEStG als abhängig zu qualifizieren. Wortlautgemäß darf die erforderliche Mindestbeteiligung von 95 %<sup>219</sup> fünf Jahre vor und nach Vollzug der Abwicklung nicht unterschritten werden.<sup>220</sup> Diese Verpflichtung bezieht sich auf alle beteiligten abhängigen Konzernunternehmungen. In Konsequenz ist eine Liquidation damit nicht begünstigungsfähig, weil die Einhaltung einer Nachbehaltensfrist unmöglich ist. Um trotzdem eine steuerliche Begünstigung zu eröffnen, wäre es denkbar, die Fristerfüllung an den fünfjährigen Fortbestand der Unternehmung zu koppeln, welche die ausgekehrten Anteile aufnimmt. Diese Ausnahme hat die FinVerw aber nur für Umwandlungsvorgänge festgeschrieben, bei denen die übertragende Konzerngesellschaft erlischt.<sup>221</sup> In Ermangelung einer ausdrücklichen Bezugnahme auf andere Erwerbsvorgänge darf m.E. nicht auf einen erweiterten Anwendungsbereich geschlossen werden.<sup>222</sup> Eher könnte das Nachfristerfordernis bei einer Liquidation in Zukunft ganz entfallen, falls der BFH § 6a GrEStG

<sup>198</sup>Vgl. Teiche, 2012, 2663, m.Va. auf eine anfallende Doppelbesteuerung.

<sup>199</sup>Vgl. BFH v. 30.05.2017, 916, Rz. 35; pro Rechtswidrigkeit, vgl. Schmid, 2016, 128; a. A. Behrens, 2016, 786.

<sup>200</sup>Ohne Rücksicht auf die vertrauensgestützte Bestandskraft von Steuerbescheiden o. verbindlichen Auskünften, vgl. Linn und Pignot, 2017, 667.

<sup>201</sup>Verbindliche Auskünfte durch die FinVerw sind nicht zu erwarten o. werden die Beihilfeproblematik ausklammern, vgl. Greiser und Rotter, 2016, 861.

<sup>202</sup>Vgl. Greiser und Rotter, 2017, 671 f.

<sup>203</sup>Vgl. Arnold, 2015, 30 f.

<sup>204</sup>Oder auch ein Grundstück als Teil einer Sachgesamtheit, vgl. Pkt. 2.1.1.

<sup>205</sup>Vgl. im Einzelnen Pkt. 2.1.3.

<sup>206</sup>Vgl. ausführlich zu den Voraussetzungen der einzelnen Tatbestände Pkt. 2.1.1.

<sup>207</sup>Zur steuerlich unbeachtlichen Anteilsverstärkung, vgl. Pkt. 2.1.1.

<sup>208</sup>Vgl. Braun und Eisele, 2015, 2652.

<sup>209</sup>Damit gelten die unter Pkt. 2.1.1 aufgestellten Bewertungsgrundsätze.

<sup>210</sup>Vgl. dazu ausführlich Pkt. 2.1.1.

<sup>211</sup>Vgl. zum Tatbestand Pkt. 2.1.1.

<sup>212</sup>Vgl. Griesar und Jochum (2018, § 13 GrEStG, Rz. 3, 09.05.2018) m.H.a. den offenen Wortlaut.

<sup>213</sup>Sofern steuerliche VerB offen sind, existiert eine aufzulösende AG/GmbH weiter, vgl. Schmidt und Lutter (2015, § 273 AktG, Rn. 5) u. Lutter und Hommelhoff (2016, § 74 GmbHG, Rn. 4).

<sup>214</sup>Vgl. dazu ausführlich Pkt. 2.1.1.

<sup>215</sup>Vgl. Arnold, 2015, 225.

<sup>216</sup>Die Auskehrung eines Grundstücks ist nicht begünstigungsfähig, vgl. Arnold, 2015, 226.

<sup>217</sup>Wobei nach Wortlaut ferner nur a.G. beteiligt sein können.

<sup>218</sup>Vgl. zu den Voraussetzungen u. der Bestimmung eines h.U., Pkt. 3.1.2.

<sup>219</sup>Vgl. dazu Pkt. 3.1.2.

<sup>220</sup>Zur Berechnung des Beobachtungszeitraums, vgl. Pahlke (2018, § 6a GrEStG, Rn. 77).

<sup>221</sup>Der Übergang des Grundbesitzes darf sich nur zwischen a.G. ereignen, vgl. Koordinierter Ländererlass v. 19.06.2012, 662 Tz. 5.

<sup>222</sup>A.A. Arnold, 2015, 291 f.

zweckmäßig reduziert.<sup>223</sup>

### 3.2. Umwandlungsvorgänge

#### 3.2.1. Verschmelzung

Soweit im Rahmen einer Verschmelzung Grundbesitz unmittelbar übertragen wird, vollzieht sich der Eigentumsübergang nicht auf Basis einer rechtsgeschäftlichen Einigung.<sup>224</sup> Vielmehr stellt der Rechtsträgerwechsel eine unmittelbare Folge der Eintragung des jeweiligen Umwandlungsvorgangs dar (§§ 20 I Nr. 1, 36 I UmwG). In Anbetracht dessen verwirklicht eine konzerninterne Verschmelzung den Tatbestand des § 1 I Nr. 3 GrEStG.<sup>225</sup> Ob eine Umwandlung zur Aufnahme oder Neugründung erfolgt, spielt dabei keine Rolle.<sup>226</sup> § 1 I Nr. 3 GrEStG fokussiert sich ausschließlich auf die sachenrechtliche Eigentumsänderung an einem Grundstück,<sup>227</sup> d.h., der unmittelbare Rechtsträgerwechsel zwischen den involvierten Konzerngesellschaften<sup>228</sup> steht im Mittelpunkt.<sup>229</sup> Es ist somit unerheblich, ob derselbe Grundbesitz konzernintern gleichzeitig mittelbar einem Gesellschafter zuzurechnen ist, der an den verschmelzungsfähigen Unternehmungen beteiligt ist.<sup>230</sup> Denn die grunderwerbsteuerliche Zurechenbarkeit eines Grundstücks nach den Kriterien des § 1 III GrEStG verhindert nicht die Tatbestandserfüllung von § 1 I Nr. 3 GrEStG.<sup>231</sup> Vor diesem Hintergrund erfasst das GrEStG alle Verschmelzungen unabhängig von ihrer Wirkungsrichtung im Konzern, sofern unmittelbarer Grundbesitz übergeht.

Umgekehrt findet § 1 III GrEStG Anwendung, wenn im Zuge einer konzerninternen Verschmelzung Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft übergehen. Dieser auf einem Umwandlungsvorgang basierende share deal kann aus Sicht des GrEStG entweder eine Anteilsvereinigung oder -übertragung hervorrufen.<sup>232</sup> Im Unterschied zu den bereits behandelten Erwerbsvorgängen fehlt es dem Verschmelzungsakt allerdings an einer schuldrechtlichen Geschäftsbasis, sodass ausschließlich eine Verwirklichung von § 1 III Nr. 2 und 4 GrEStG in Betracht kommt.<sup>233</sup> Innerhalb eines Konzerns umfasst die Besteuerung damit alle Verschmelzungsakte zur Aufnahme oder Neugründung, welche die Vorgaben eines share deals i.S.d. GrEStG erfüllen.<sup>234</sup>

Die Bemessung der Steuer, die der Umwandlungsvorgang nach sich zieht, regelt § 8 GrEStG. Beinhaltet die konzern-

interne Verschmelzung eine unmittelbare Grundstücksübertragung, ist § 8 II S. 1 Nr. 2 1. Alt. GrEStG einschlägig.<sup>235</sup> Dieser sieht den Grundbesitzwert (§ 151 I S. 1 Nr. 1 BewG i.V.m. § 157 I - II BewG) als Bemessungsgrundlage vor.<sup>236</sup> Dahinter steckt der gesetzgeberische Wille, den Gesetzesvollzug zu vereinfachen.<sup>237</sup> Denn ansonsten müsste der Umfang und Wert jener Anteile bestimmt werden, die als Gegenleistung für die verschmolzenen Grundstücke an die Gesellschafter der aufgelösten Konzernunternehmung fließen. Löst die konzerninterne Verschmelzung einen tatbestandsmäßigen share deal aus, richtet sich die Bemessung nach § 8 II S. 1 Nr. 3 GrEStG. Insofern ist auch hier der Grundbesitzwert (§ 151 I S. 1 Nr. 1 BewG i.V.m. § 157 I - II BewG) die taugliche Berechnungsgrundlage.

Bewirkt die konzerninterne Verschmelzung einen unmittelbaren Grundstücksübergang kraft Gesetzes, richtet sich die Steuerschuldnerschaft nach § 13 Nr. 2 GrEStG.<sup>238</sup> Da die Vermögensverschiebung stets mit dem Untergang der abgebenden Gesellschaft verbunden ist (§§ 20 I Nr. 2, 36 I UmwG), bleibt zur Begleichung der Steuer zwangsläufig nur die aufnehmende Konzernunternehmung übrig.<sup>239</sup> Mithin verwundet es nicht, dass jene Gesellschaft ebenfalls alleine haftet, sofern durch die Verschmelzung ein share deal gem. § 1 III Nr. 2 oder 4 GrEStG vollzogen wird. Für die Anteilsvereinigung (§ 13 Nr. 5 lit. a))<sup>240</sup> und -übertragung (§ 13 Nr. 1 GrEStG) gelten insoweit dieselbe Rechtsfolge.<sup>241</sup>

Ob die GrESt für die Verschmelzung erhoben wird, entscheidet sich vorrangig nach § 6a GrEStG. Der Befreiungstatbestand erfasst neben ausgewählten Erwerbsvorgängen auch Umwandlungen im Konzern (§ 1 I Nr. 1 - 3 UmwG). Nach § 6a S. 1 GrEStG müssen diese allerdings einer Besteuerung gem. § 1 I Nr. 3 oder II - IIIa GrEStG unterliegen. Infolgedessen ist eine konzerninterne Verschmelzung (§ 1 I Nr. 1 UmwG) begünstigungsfähig, die eine unmittelbare Grundstücksverschiebung (§ 1 I Nr. 3 GrEStG) oder den Übergang grundbesitzender Anteile (§ 1 III GrEStG) bewirkt. Im Weiteren fordert § 6a S. 3 GrEStG die Teilnahme eines herrschenden Unternehmens und abhängiger Gesellschaften an der Umstrukturierung.<sup>242</sup> Konkret beteiligt sind die Rechtsträger, welche konzernintern Vermögen abgeben und aufnehmen.<sup>243</sup> Als herrschendes Unternehmen fungiert dabei regelmäßig die Konzernmutter,<sup>244</sup> weshalb die abhängigen Gesellschaften aus ihrer Sicht zu bestimmen sind. Das von § 6a S. 4 GrEStG vorausgesetzte Beherrschungsverhältnis beruht auf einer Mindestbeteiligung von 95 %<sup>245</sup> und ist

<sup>223</sup>Vgl. BFH v. 30.05.2017, 916, Rz. 30.

<sup>224</sup>Der Verschmelzungsvertrag begründet keinen Anspruch auf Übereignung, Fleischer, 2008, 434.

<sup>225</sup>Vgl. BFH v. 07.03.2012, 998, Rz. 6.

<sup>226</sup>Vgl. Arnold, 2015, 39.

<sup>227</sup>Vgl. BFH v. 16.02.1994, 866 unter II. 1..

<sup>228</sup>Ihre zivilrechtliche Selbständigkeit bleibt unberührt, vgl. BFH v. 07.09.2007, 2351 unter II. 1. b).

<sup>229</sup>Vgl. Arnold, 2015, 38.

<sup>230</sup>Etwa einer Konzernmutter, die mit 100 % an zwei grundbesitzenden Töchtern beteiligt ist, die verschmolzen werden, vgl. Wilms und Jochum (2018, § 1 GrEStG, Rz. 132, August 2016).

<sup>231</sup>Vgl. BFH v. 07.09.2007, 2351, unter II. 1. b).

<sup>232</sup>Vgl. ausführlich zu den Tatbestandsvoraussetzungen Pkt. 2.1.1.

<sup>233</sup>Vgl. Griesar und Jochum (2018, § 1 GrEStG, Rz. 307 u. 312, 16.07.2018).

<sup>234</sup>Zur steuerlich unbeachtlichen Anteilsverstärkung, vgl. Pkt. 2.1.1.

<sup>235</sup>Vgl. Griesar und Jochum (2018, § 8 GrEStG, Rz. 46, 16.07.2018).

<sup>236</sup>Damit gelten die unter Pkt. 2.1.1 aufgestellten Bewertungsgrundsätze.

<sup>237</sup>Vgl. Braun und Eisele, 2015, 2651.

<sup>238</sup>Wie bei § 13 Nr. 1 GrEStG haften (Alt-) Eigentümer und Erwerber als Gesamtschuldner, vgl. Pahlke (2018, § 13 GrEStG, Rn. 17) u. Pkt. 2.1.1.

<sup>239</sup>Vgl. BFH v. 15.10.1997, 168 unter II. 2..

<sup>240</sup>Vgl. dazu auch Pkt. 2.1.1.

<sup>241</sup>Vgl. Lippross und Seibel (2018, § 13 GrEStG, Rz. 16, Februar 2014).

<sup>242</sup>Nach Wortlaut können ferner nur a.G. beteiligt sein.

<sup>243</sup>Unbeteiligt ist die Unternehmung, deren Anteile verschmolzen werden, vgl. Gottwald, 2012, 102 f.

<sup>244</sup>Vgl. zu den Voraussetzungen u. der Bestimmung eines h.U., Pkt. 3.1.2

<sup>245</sup>Vgl. dazu Pkt. 3.1.2.

jeweils über fünf Jahre vor und nach der Verschmelzung<sup>246</sup> einzuhalten.<sup>247</sup> Mit Blick auf die Vorbehaltensfrist entfällt grds. die Begünstigungsfähigkeit einer Verschmelzung zur Neugründung.<sup>248</sup> Immerhin sieht die FinVerw eine Vorfristfiktion für Gesellschaften vor, die innerhalb eines Konzernverbundes entstehen.<sup>249</sup> Maßgeblich für die Fristerfüllung ist allerdings, dass das Verschmelzungsvermögen ausschließlich von abhängigen Konzerngesellschaften i.S.d. § 6a S.4 GrEStG stammt.<sup>250</sup> Denn nur in diesem Fall kann die „verbundgeborene“<sup>251</sup> Unternehmung die 'Lebenszeit in Abhängigkeit' der auf sie verschmolzenen Gesellschaften übernehmen.<sup>252</sup>

Da die Rechtsträger per se untergehen, die Verschmelzungsvermögen übertragen (§ 2 UmwG), erweist sich auch die strikte Nachfrist als Hindernis. Um trotzdem eine steuerliche Begünstigung zu gewähren, begnügt sich die FinanzVerw mit der Fristerfüllung bzgl. der Unternehmung, welche den Grundbesitz konzernintern aufnimmt.<sup>253</sup> Erneut darf sich der Übergang des (un-) mittelbaren Grundbesitzes aber nur unter Beteiligung abhängiger Konzerngesellschaften vollziehen.<sup>254</sup> Danach bleibt etwa einer abwärts gerichteten Verschmelzung des herrschenden Unternehmens (z.B. Mutter auf abhängige Tochter) die Begünstigung weiterhin verwehrt.<sup>255</sup> In Zukunft jedoch könnte die Verpflichtung zur Vor- und Nachbehaltung größtenteils entfallen, wenn der BFH § 6a GrEStG teleologisch reduziert.<sup>256</sup>

Innerhalb des vorgegebenen Beobachtungszeitraums ist jede Verletzung der Begünstigungsvoraussetzungen anzeigepflichtig (§ 19 I, II Nr. 4a GrEStG).<sup>257</sup> Eine rückwirkende Änderung des Freistellungsbescheides (§ 175 I S. 1 Nr. 2 i.V.m. II S. 1 AO) droht ebenso, falls der EuGH § 6a GrEStG als europarechtswidrig einstufen sollte.<sup>258</sup> Diese unsichere Rechtslage gilt es zu berücksichtigen.

### 3.2.2. Spaltung

Bewirkt ein konzerninterner Spaltungsvorgang die unmittelbare Übertragung eines Grundstücks, verwirklicht der Umstrukturierungsakt § 1 I Nr. 3 GrEStG.<sup>259</sup> Der Eigentumsübergang vollzieht sich per Gesetz durch Registereintragung (§§ 131 I Nr. 1, 135 I UmwG) und nicht aufgrund einer rechts-

geschäftlichen Umwandlungsvereinbarung.<sup>260</sup> Welche der drei Spaltungsvarianten vollendet wird, spielt aus Sicht des GrEStG keine Rolle.<sup>261</sup> Ebenso wenig, ob die Umwandlung zur Aufnahme oder Neugründung erfolgt.<sup>262</sup> Letztendlich wird eine Spaltung unabhängig von ihrer Wirkungsrichtung grunderwerbsteuerlich erfasst, sofern unmittelbarer Grundbesitz im Konzern übergeht.

Sollten im Zuge einer konzerninternen Spaltung Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft übergehen, unterfällt der Umwandlungsvorgang § 1 III GrEStG.<sup>263</sup> Wie schon bei der Verschmelzung fehlt es dem share deal hier aber an einer schuldrechtlichen Geschäftsgrundlage, weshalb lediglich die Verwirklichung von § 1 III Nr. 2 und 4 GrEStG in Betracht kommt.<sup>264</sup> Innerhalb eines Konzerns umfasst die Besteuerung damit alle Spaltungsakte zur Aufnahme oder Neugründung, die einen share deal nach den Vorgaben des GrEStG auslösen.<sup>265</sup>

Für die Bemessung der grunderwerbsteuerlichen Belastung, die der Umwandlungsvorgang bewirkt, ist erneut § 8 GrEStG einschlägig. Führt die konzerninterne Spaltung zu einer unmittelbaren Grundstücksübertragung, ist § 8 II S. 1 Nr. 2 1. Alt. GrEStG einschlägig.<sup>266</sup> Damit fungiert wie bei der Verschmelzung der Grundbesitzwert (§ 151 I S. 1 Nr. 1 BewG i.V.m. § 157 I - II BewG) als taugliche Bemessungsgrundlage.<sup>267</sup> Ein Motiv der gesetzgeberischen Entscheidung ist die Vereinfachung des Gesetzesvollzugs. Ansonsten wäre etwa die FinVerw gezwungen, jenen Teil der Gegenleistung aufwendig zu ermitteln, der gerade auf die einzelnen Grundstücke entfällt.<sup>268</sup> Verursacht die Spaltung innerhalb des Konzerns einen tatbestandsmäßigen share deal, regelt § 8 II S. 1 Nr. 3 GrEStG die Bemessung. Mithin stellt auch hier der Grundbesitzwert (§ 151 I S. 1 Nr. 1 BewG i.V.m. § 157 I - II BewG) die steuerliche Berechnungsgrundlage dar.<sup>269</sup>

Angesichts der Tatsache, dass Eigentum im Rahmen einer Spaltung mittels Gesetzes übergeht, richtet sich die Steuerschuldnerschaft bei einer Grundstücksübertragung nach § 13 Nr. 2 GrEStG. In der Folge haften die in den Umwandlungsakt involvierten Konzerngesellschaften parallel als Gesamtschuldner.<sup>270</sup> Da die vermögensübertragende Unternehmung im Fall einer Aufspaltung untergeht (§§ 131 I Nr. 2, 135 I UmwG), obliegt die Steuerzahlung jedoch allein der aufnehmenden Konzerngesellschaft.<sup>271</sup> Dieselbe Konzernunternehmung haftet ebenfalls gem. § 13 Nr. 5 lit. a) GrEStG,

<sup>246</sup>Entscheidender Zeitpunkt ist die Handelsregister-Eintragung, vgl. Heine, 2012, 489.

<sup>247</sup>Für die von der Umwandlung betroffenen Grundstücke existieren keine Behaltensfristen, vgl. Schneider und Roderburg, 2010, 65.

<sup>248</sup>Vgl. Dettmeier und Geibel, 2010, 592.

<sup>249</sup>Vgl. Arnold, 2015, 264, der die Ausnahme auf Verschmelzungen überträgt.

<sup>250</sup>Vgl. Koordinierter Ländererlass v. 19.06.2012, 662 Tz. 4; die herrschende Mutter darf nicht als Vermögensüberträger fungieren.

<sup>251</sup>Koordinierter Ländererlass v. 19.06.2012, 662 Tz. 4.

<sup>252</sup>Vgl. Pkt. 3.1.2.

<sup>253</sup>Vgl. Koordinierter Ländererlass v. 19.06.2012, 662 Tz. 5.

<sup>254</sup>Vgl. Koordinierter Ländererlass v. 19.06.2012, 662 Tz. 5.

<sup>255</sup>Vgl. Schanko, 2012, 945.

<sup>256</sup>Vgl. BFH v. 30.05.2017, 916, Rz. 30.

<sup>257</sup>Vgl. dazu Pkt. 3.1.2.

<sup>258</sup>Vgl. dazu Pkt. 3.1.2.

<sup>259</sup>Vgl. BFH v. 29.09.2005, 137 unter II. 1. b); zum konzerninternen Zusammenspiel mit § 1 III GrEStG vgl. Pkt. 3.2.1.

<sup>260</sup>Der Spaltungsvertrag vermittelt keinen Anspruch auf Übereignung, vgl. Verweyen, 2005, 33.

<sup>261</sup>Vgl. Wilms und Jochum (2018, § 1 GrEStG, Rz. 139, August 2016).

<sup>262</sup>Vgl. Wilms und Jochum (2018, § 1 GrEStG, Rz. 139, August 2016).

<sup>263</sup>Vgl. ausführlich zu den Tatbestandsvoraussetzungen Pkt. 2.1.1.

<sup>264</sup>Vgl. Griesar und Jochum (2018, § 1 GrEStG, Rz. 307 u. 312, 16.07.2018).

<sup>265</sup>Zur steuerlich unbeachtlichen Anteilsverstärkung, vgl. Pkt. 2.1.1.

<sup>266</sup>Vgl. Griesar und Jochum (2018, § 8 GrEStG, Rz. 46, 16.07.2018).

<sup>267</sup>Damit gelten die unter Pkt. 2.1.1 aufgestellten Bewertungsgrundsätze.

<sup>268</sup>Vgl. Braun und Eisele, 2015, 2651.

<sup>269</sup>Vgl. dazu ausführlich Pkt. 2.1.1.

<sup>270</sup>Vgl. Pahlke (2018, § 13 GrEStG, Rn. 17) u. Pkt. 2.1.1.

<sup>271</sup>Vgl. Pahlke (2018, § 13 GrEStG, Rn. 17).

sofern der Spaltungsvorgang einen share deal in der Variante der Anteilsvereinigung (§ 1 III Nr. 2 GrEStG) erfüllt.<sup>272</sup> Im Rahmen einer Anteilsübertragung (§ 1 III Nr. 4 GrEStG) führt dagegen die Anwendung von § 13 Nr. 1 GrEStG erneut zu einer Gesamtschuldnerschaft.<sup>273</sup>

Davon abgesehen, kommt für die konzerninterne Spaltung eine Steuerbefreiung in Betracht. Der Tatbestand des § 6a S. 1 GrEStG privilegiert Umwandlungen im Konzern (§ 1 I Nr. 1 - 3 UmwG), die einem steuerbaren Rechtsvorgang gem. § 1 I Nr. 3 oder II - IIIa GrEStG unterliegen. Mithin ist eine Spaltung (§ 1 I Nr. 2 UmwG) begünstigungsfähig, wenn sie eine unmittelbare Grundstücksübertragung (§ 1 I Nr. 3 GrEStG) oder den Übergang grundbesitzender Anteile (§ 1 III GrEStG) beinhaltet. Weiterhin verlangt § 6a S. 3 GrEStG, dass ein herrschendes Unternehmen<sup>274</sup> und abhängige Konzerngesellschaften an der Umstrukturierung beteiligt<sup>275</sup> sind.<sup>276</sup> Das in § 6a S. 4 GrEStG konkretisierte Beherrschungsverhältnis erfordert eine Mindestbeteiligung von 95 %, <sup>277</sup> die ununterbrochen fünf Jahre vor und nach der Umwandlung bestehen muss.<sup>278</sup> Aufgrund der Verletzung der Vorbehaltensfrist sind Spaltungen zur Neugründung grds. nicht begünstigungsfähig.<sup>279</sup> Etwas anderes gilt laut FinVerw nur i.B.a. Konzernunternehmungen, die im Verbund entstehen und 'abhängige Lebenszeit' zugerechnet bekommen.<sup>280</sup> Für eine Vorfristfiktion muss das übertragene Spaltungsvermögen allerdings von Konzernunternehmungen stammen, die spätestens im Zeitpunkt der Umstrukturierung<sup>281</sup> abhängig sind.<sup>282</sup> Beispielsweise etwa von einer beherrschten Tochter, die Teile ihres Grundbesitzes auf einen neuen Enkel ausgliedert. Im konzerninternen Umgang mit der im Verbund geborenen Gesellschaft existieren nach Vollzug der Spaltung keinerlei Einschränkungen.<sup>283</sup>

Die Einhaltung einer Nachfrist bereitet zusätzliche Probleme, sofern eine Aufspaltung beteiligter Konzernunternehmungen geplant ist. Aus diesem Grund genügt es, wenn die Frist bzgl. der Gesellschaften erfüllt wird, die das Spaltungsvermögen vereinnahmen.<sup>284</sup> Obgleich die FinVerw ausdrücklich nur eine einzelne aufnehmende Konzerngesellschaft erwähnt, ist die Aufspaltung von der formulierten Ausnahme-

regelung erfasst.<sup>285</sup> Der konzerninterne Übergang des (un-) mittelbaren Grundbesitzes darf sich aber nur unter Beteiligung abhängiger Konzerngesellschaften ereignen.<sup>286</sup>

Gegenwärtig ist jede Verletzung der Begünstigungsvorgaben im Beobachtungszeitraum anzeigepflichtig (§ 19 I, II Nr. 4a GrEStG).<sup>287</sup> Zukünftig wird sich allerdings die Frage stellen, inwieweit die Verpflichtung zur Vor- und Nachbehaltung erhalten bleibt.<sup>288</sup> Eine rückwirkende Korrektur des Freistellungsbescheides (§ 175 I S. 1 Nr. 2 i.V.m. II S. 1 AO) droht zudem, falls § 6a GrEStG eine europarechtswidrige Beihilfe darstellt.<sup>289</sup>

#### 4. Verschiebung von (un-) mittelbarem Grundbesitz im Konzernaufbau

Wie bereits aufgezeigt, führen die Erwerbs- und Umwandlungsvorgänge i.d.R. zu einer Besteuerung der beteiligten Konzerngesellschaften. Eine sorgfältige Vorausplanung erweist sich daher als unerlässlich, um die betriebswirtschaftlichen Restrukturierungsziele nicht durch eine steuerliche (Über-) Belastung zu gefährden. Eine steuerorientierte Gestaltung sollte dementsprechend Strategien zur Besteuerungsvermeidung (I), Bemessungssenkung (II) und Besteuerungsbegünstigung (II) aufzeigen. D.h., neben der Vermeidung eines grunderwerbsteuerlichen Rechtsvorgangs (I) oder der Verwirklichung eines Begünstigungstatbestandes (III) darf die Reduzierung der Besteuerungsbemessung (II) nicht vernachlässigt werden.<sup>290</sup> Vor diesem Hintergrund stellt sich die berechnete Frage, welcher Umstrukturierungsvorgang geeignet wäre die Verschiebung (un-) mittelbaren Grundbesitzes steueroptimiert umzusetzen.

##### 4.1. Abwärts gerichtet

Für die Planung einer abwärts gerichteten Restrukturierungsmaßnahme stehen innerhalb des Konzerns vier Varianten bereit. Mithilfe einer Veräußerung, Einbringung, Verschmelzung oder Spaltung lassen sich sowohl Grundstücke als auch grundbesitzende Anteile einer Konzerngesellschaft übertragen.

##### 4.1.1. Besteuerungsvermeidung

Führt der Erwerbs- oder Umwandlungsvorgang zur Übertragung eines Grundstücks, besteht keine Möglichkeit einer Besteuerung gem. § 1 I Nr. 1 oder Nr. 3 GrEStG zu entgehen. Anders verhält es sich m.E., sofern grundbesitzende Anteile einer Konzerngesellschaft übergehen. Der Schlüssel zur Vorbeugung einer Anteilsvereinigung (§ 1 III Nr. 1 und 2 GrEStG)

<sup>272</sup>Vgl. Lippross und Seibel (2018, § 13 GrEStG, Rz. 16, Februar 2014) u. Pkt. 2.1.1.

<sup>273</sup>Vgl. Lippross und Seibel (2018, § 13 GrEStG, Rz. 16, Februar 2014).

<sup>274</sup>Häufig verkörpert durch die Konzernmutter, vgl. zur Bestimmung, Pkt. 3.1.2.

<sup>275</sup>Vgl. dazu Pkt. 3.2.1.

<sup>276</sup>Nach Wortlaut können auch nur a.G. beteiligt sein.

<sup>277</sup>Vgl. dazu Pkt. 3.1.2.

<sup>278</sup>Maßgeblich ist die Register-Eintragung, vgl. Heine, 2012, 489; die Behaltensfristen gelten nicht für die von der Umwandlung betroffenen Grundstücke, vgl. Schneider und Roderburg, 2010, 65.

<sup>279</sup>Vgl. Dettmeier und Geibel, 2010, 592.

<sup>280</sup>Vgl. hierzu Pkt. 3.1.2.

<sup>281</sup>Eine anschließende Aufgabe des Abhängigkeitsverhältnisses hat keinen Rückwirkungseffekt, vgl. Arnold, 2015, 268.

<sup>282</sup>Vgl. Koordinierter Ländererlass v. 19.06.2012, 662 Tz. 4; die herrschende Mutter darf also nicht als Vermögensüberträger agieren.

<sup>283</sup>Vgl. Arnold, 2015, 269.

<sup>284</sup>Vgl. Koordinierter Ländererlass v. 19.06.2012, 662 Tz. 5.

<sup>285</sup>Vgl. Neitz-Hackstein und Lange, 2012, 1004 f..

<sup>286</sup>Vgl. Koordinierter Ländererlass v. 19.06.2012, 662 Tz. 5.

<sup>287</sup>Vgl. dazu Pkt. 3.1.2.

<sup>288</sup>Vgl. BFH v. 30.05.2017, 916, Rz. 30.

<sup>289</sup>Vgl. hierzu Pkt. 3.1.2.

<sup>290</sup>Vorausgesetzt, dass jede Variante zur gleichwertigen Erfüllung der Restrukturierungsmotive beiträgt.

liegt dabei in der gründlichen Bestandsaufnahme der Beteiligungsverhältnisse. Denn nur so lässt sich insb. in weit verzweigten Konzernen verhindern, dass eine Gesellschaft erstmals (un-) mittelbar 95 % der Anteile einer grundbesitzenden Konzernunternehmung besitzt. Im Gegensatz dazu erfordert m.A.n. die Umgehung einer Anteilsübertragung (§ 1 III Nr. 1 und 2 GrEStG) eine geringere Planungsintensität. Entscheidend ist, dass konzernintern weniger als 95 % der Anteile einer grundbesitzenden Unternehmung an eine untergeordnete Gesellschaft übergehen.

#### 4.1.2. Besteuerungsbemessung

Falls die Vermeidung eines steuerbaren Rechtsvorgangs nicht möglich ist,<sup>291</sup> erscheint es m.M.n. sinnvoll die die Optimierung der Bemessungsgrundlage zu verfolgen. Im Hinblick auf eine abwärts gerichtete Umstrukturierung im Konzern bietet vor allem die unmittelbare Grundstücksveräußerung Ansätze zur Reduzierung der Steuerbelastung. Denn bei Festsetzung des maßgeblichen Kaufpreises (§§ 8 I, 9 I Nr. 1 GrEStG) steht es den beteiligten Konzernunternehmungen offen, den Verkehrswert des Grundbesitzes deutlich zu unterschreiten.<sup>292</sup> Erst bei Existenz eines schwerwiegenden Missverhältnisses zum gemeinen Wert, wird der Kaufpreis nicht zur Bemessung herangezogen.<sup>293</sup> Jene Begrenzung lässt m.A.n. aber ausreichend Spielraum, um die Steuerbelastung spürbar zu verringern. Wird ein Grundstück eingebracht, geht ein Großteil dieser Gestaltungsfreiheit verloren. Die Bemessung orientiert sich hier am Grundbesitzwert (§ 8 II S. 1 Nr. 2 2. und 3. Alt. GrEStG) für dessen Ermittlung das BewG feste Verfahren vorsieht. Immerhin eröffnet ein Wertgutachten die Möglichkeit einen niedrigeren Grundbesitzwert nachzuweisen (§ 198 BewG). Zu diesem Zweck sieht die ImmoWertV ein eingeschränktes Verfahrenswahlrecht vor (§ 8 I S. 1 und 2 ImmoWertV). Trotzdem lässt sich die Besteuerungshöhe m.E. besser über einen Grundstücksverkauf beeinflussen. Dies gilt auch, falls ein Grundstück mittels eines Umwandlungsvorgangs abwärts gerichtet, verschoben wird. Denn im Falle einer Verschmelzung oder Spaltung stellt der Grundbesitzwert nach BewG ebenfalls den Ausgangspunkt der Bemessung dar (§ 8 II S. 1 Nr. 2 1. Alt. GrEStG).

Verursacht die Restrukturierung einen Übergang von Gesellschaftsanteilen mit Grundbesitzbezug, hat die Auswahl des Erwerbs- oder Umwandlungsvorganges keinerlei Wirkung auf die Optionen zur Belastungsreduzierung. Unabhängig davon, welche Variante einer Anteilvereinigung oder -übertragung erfüllt wird (§ 1 III GrEStG), bemisst sich die Steuer anhand des Grundbesitzwertes (§ 8 II S. 1 Nr. 3 GrEStG). D.h., selbst, wenn die Verwirklichung des share deals auf einer Veräußerung beruht, steht nur das Wertgutachten zur Verfügung (§ 198 BewG i.V.m. § 8 I S. 1 und 2 ImmoWertV), um die Bemessungsgrundlage zu optimieren.

<sup>291</sup>Oder einer Erfüllung der betriebswirtschaftlichen Umstrukturierungsziele entgegensteht.

<sup>292</sup>Die ertragssteuerliche Qualifikation als v.E. entfaltet aus grunderwerbsteuerliche Sicht keine negativen Auswirkungen.

<sup>293</sup>Vgl. BFH v. 26.02.2003, 483, unter II. 1, wo das Entgelt ausdrücklich nur Symbolwert besaß.

#### 4.1.3. Besteuerungsbegünstigung

Während die Optimierung der Bemessungsgrundlage nur eine verringerte Steuerlast anstrebt, mündet die Ausnutzung einer Begünstigungsvorschrift idealerweise in einer Steuerbefreiung. Demgemäß kommt für eine abwärts gerichtete Verschiebung (un-) mittelbaren Grundbesitzes die Anwendung von § 6a GrEStG in Betracht. Aufgrund der ungewissen Rechtslage erscheint es allerdings sinnvoll, den Gestaltungszeitpunkt zu bedenken. Möglicherweise befürwortet der BFH eine Lockerung des Frist- und Unternehmererfordernisses, womit sich der Wirkungsgrad von § 6a GrEStG zukünftig erhöhen würde. Andererseits kann das anhängige Beihilfeverfahren zum Verlust aller Steuervorteile führen, falls der Befreiungstatbestand als rechtswidrig eingestuft wird. Vor diesem Hintergrund sollte dem Gebrauch von § 6a GrEStG eine sorgsame Abwägung vorausgehen. Derzeit stellt der Befreiungstatbestand m.E. nur eine ernsthafte Option dar, sofern Zeitdruck und Risikoaffinität bei der Gestaltungsplanung aufeinander treffen.<sup>294</sup>

Generell setzt § 6a GrEStG eine intensive Vor- und Nachbereitung voraus. Die unternehmerische Flexibilität leidet m.E. unter der geforderten Mindestbeteiligung an den involvierten Konzerngesellschaften. Im insgesamt zehnjährigen Fristzeitraum löst nahezu jede Neuordnung konzerninterner Beteiligungen einen Verfall der Steuerbefreiung aus. Eine zusätzliche Beschränkung stellen die Unternehmergesellschaften gem. § 2 UStG dar, denen i.d.R. die Konzernmutter genügen muss. Auch das Beihilfeverfahren entfaltet bereits eine nachteilige Wirkung, weil die Erteilung verbindlicher Auskünfte u.U. eingestellt wird.<sup>295</sup> Es sollte daher für jeden Einzelfall sorgfältig abgewogen werden, ob eine (ungesicherte) Steuerbefreiung die deutliche Einschränkung der unternehmerischen Freiheit rechtfertigt.

Abgesehen davon eignet sich ein Erwerbsvorgang nur selten für eine abwärts gerichtete Restrukturierung. Kauf und Einbringung eines Grundstücks unterliegen keiner privilegierten Besteuerung gem. § 6a S. 1 GrEStG. Daneben verkörpert die Veräußerung von Anteilen einer grundbesitzenden Konzerngesellschaft keinen begünstigen Erwerbsvorgang auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage. Wegen Verletzung der Vorfrist (§ 6a S. 4 GrEStG) wird zudem eine Gründungseinlage voll besteuert, die eine grundbesitzende Beteiligung enthält. Die einzig verbliebene Begünstigungsoption gem. § 6a GrEStG stellt somit eine konzerninterne Kapitalerhöhung dar, die grundbesitzende Anteile umfasst.

Im Gegensatz dazu eröffnen Umwandlungsvorgänge mehr Gestaltungsansätze für abwärts gerichtete Umstrukturierungen. So privilegiert § 6a S. 1 GrEStG grds. alle Verschmelzungen und Spaltungen, die den Transfer von Grundstücken oder grundbesitzender Anteile vorsehen. Selbst bei einer konzerninternen Verschmelzung zur Neugründung können die problematischen Fristen des § 6a S. 4 GrEStG eingehalten werden. Nach Auffassung der FinVerw ist eine

<sup>294</sup>Vgl. Greiser und Rotter, 2016, 861 f..

<sup>295</sup>Vgl. Greiser und Rotter, 2016, 860.

Vorfristfiktion möglich, falls die neue, vermögensübernehmende Konzerngesellschaft im Verbund geboren wird. Ausnahmsweise bezieht sich die Nachfrist auch nicht auf die verschmolzenen Konzernunternehmungen. Hierzu fordert die FinanzVerw die Abhängigkeit aller beteiligten Gesellschaften und den fünfjährigen Fortbestand des aufnehmenden Unternehmens. Ergo verliert eine abwärts gerichtete Restrukturierung ihre Begünstigungsfähigkeit, sofern die Konzernmutter involviert ist. Wegen des Rückgriffs auf die Nachfristausnahme besteht dieselbe Gestaltungseinschränkung für eine Verschmelzung zur Aufnahme. Obgleich in diesem Fall keine Fiktion der Vorfrist nötig ist, bietet sich die Gründung von Vorratsgesellschaften zur Vermögensaufnahme an, um § 6a S. 4 GrEStG sicher zu erfüllen.

Falls die abwärts gerichtete Umstrukturierung auf einer Spaltung basieren soll, ist es sinnvoll, zwischen den einzelnen Varianten zu differenzieren. Für die Gestaltung einer Abspaltung oder Ausgliederung zur Aufnahme besteht keine besondere Fristenproblematik. Sofern § 6a S. 4 gewahrt bleibt, kann jede Konzerngesellschaft ihr Vermögen begünstigt übertragen.<sup>296</sup> Ähnliches gilt bei Planung einer Abspaltung oder Ausgliederung zur Neugründung. Hier hängt die Vorfristfiktion aber von der Verbundgeburt der vermögensaufnehmenden Konzerngesellschaft ab. Im Gegensatz dazu muss eine Aufspaltung zur Aufnahme zwingend auf die Nachfristausnahme der FinanzVerw abgestimmt werden. D.h., eine Begünstigung setzt zwingend die Abhängigkeit aller beteiligten Gesellschaften und den fünfjährigen Fortbestand des aufnehmenden Unternehmens voraus. Mithin scheiden hiernach Gestaltungsansätze aus, wonach die Konzernmutter in eine abwärts gerichtete Vermögensübertragung involviert wäre. Denselben Begünstigungsbeschränkungen unterliegt eine Aufspaltung zur Neugründung. Zur Fiktion der Vorfrist muss die vermögensaufnehmende Konzerngesellschaft jedoch zusätzlich im Verbund geboren sein.

Letztendlich eignet sich die Abspaltung oder Ausgliederung zur Aufnahme m.A.n. am besten für eine Gestaltung, weil alle Konzerngesellschaften ihr Vermögen abwärts gerichtet übertragen können. Falls die Konzernmutter in den Planungen keine Rolle spielt, erweist sich z.B. die Verschmelzung und Aufspaltung zur Aufnahme als vorteilhaft. Denn die Nachfrist beschränkt sich hier mittels der Ausnahmeregelung nur noch auf die vermögensübertragende Unternehmung.<sup>297</sup>

#### 4.2. Aufwärts gerichtet

Für die Planung einer aufwärts gerichteten Restrukturierungsmaßnahme stehen innerhalb des Konzerns vier Varianten bereit. Mithilfe einer Veräußerung, Liquidation, Verschmelzung oder Spaltung lassen sich sowohl Grundstücke als auch grundbesitzende Anteile einer Konzerngesellschaft transferieren.

<sup>296</sup>Wie bei einer Verschmelzung scheint eine Nutzung von Vorratsgesellschaften m.E. sinnvoll.

<sup>297</sup>Für einen Überblick bzgl. der Optimierungsmöglichkeiten, vgl. Tab. 1 im Appendix.

##### 4.2.1. Besteuerungsvermeidung

Verursacht ein Erwerbs- oder Umwandlungsvorgang den abwärts gerichteten Übergang eines Grundstücks, kommt es zwangsläufig zu einer Besteuerung (§ 1 I Nr. 1 oder 3 GrEStG). Werden stattdessen grundbesitzende Anteile übertragen, empfiehlt es sich, die konzerninternen Beteiligungsquoten vorab genau zu überprüfen. Nur so kann eine Anteilsvereinigung (§ 1 III Nr. 1 und 2 GrEStG) zielgenau verhindert werden. Daneben ist es für die Vermeidung einer Anteilsübertragung (§ 1 III Nr. 1 und 2 GrEStG) ausschlaggebend, dass weniger als 95 % der Anteile an einer grundbesitzenden Konzerngesellschaft übergehen.

##### 4.2.2. Besteuerungsbemessung

Ein weiteres mögliches Optimierungsziel verkörpert die Verringerung der steuerlichen Bemessungsgrundlage. Mit Blick auf eine aufwärts gerichtete Umstrukturierung im Konzern eröffnet eine Grundstückveräußerung m.E. die besten Gestaltungsansätze. Der für die Bemessung ausschlaggebende Kaufpreis (§§ 8 I, 9 I Nr. 1 GrEStG) muss nicht den Verkehrswert widerspiegeln, sodass Raum für eine angemessene Herabsetzung besteht. Dabei spielt es aus Sicht des GrEStG keine Rolle, ob die entgeltliche Gegenleistung eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt.<sup>298</sup> Findet die Grundstücksübertragung dagegen im Zuge einer Liquidationsauskehrung statt, richtet sich die Bemessung nach dem Grundbesitzwert (§ 8 II S. 1 Nr. 2 3. Alt. GrEStG). D.h., die steuerliche Belastungshöhe beruht zwingend auf der Anwendung eines festen Ermittlungsverfahrens gem. BewG. Um mehr Gestaltungsfreiheit zu gewinnen, erscheint die Anfertigung eines Wertgutachtens sinnvoll (§ 198 BewG). Zum Nachweis eines (niedrigeren) Grundbesitzwertes eröffnet die ImmoWertV immerhin ein eingeschränktes Verfahrenswahlrecht (§ 8 I S. 1 und 2 ImmoWertV). Trotz dessen lässt sich die Gegenleistung bei einer Veräußerung m.E. umfangreicher beeinflussen. Dies gilt auch im Vergleich zu einer Verschmelzung oder Spaltung Denn der Grundbesitzwert nach BewG ist hier ebenfalls die Bemessungsgrundlage für eine Grundstücksverschiebung (§ 8 II S. 1 Nr. 2 1. Alt. GrEStG).

Für eine aufwärts gerichtete Verschiebung von Anteilen einer grundbesitzenden Konzerngesellschaft macht es keinen Unterschied, ob ein Erwerbs- oder Umwandlungsvorgang gewählt wird. Die steuerliche Belastung eines share deals orientiert sich stets am Grundbesitzwert (§ 8 II S. 1 Nr. 3 GrEStG). Insofern steht erneut der Weg über ein Gutachten nach ImmoWertV offen (§ 198 BewG i.V.m. § 8 I S. 1 und 2 ImmoWertV), um ein wenig Gestaltungsfreiheit zu erlangen.

##### 4.2.3. Besteuerungsbegünstigung

Im Weiteren kann sich die steuerorientierte Planung einer Umstrukturierung auf den Erhalt einer Besteuerungsbegünstigung ausrichten. Im Hinblick auf eine aufwärts gerichtete Verschiebung (un-) mittelbaren Grundbesitzes erscheint § 6a

<sup>298</sup>Die Gestaltungsgrenze ist erst erreicht, sofern ein schwerwiegendes Missverhältnis vorliegt.

GrEStG als geeignet. Obgleich die Vorschrift eine vollständige Steuerbefreiung gewährt, sollte die Anwendung m.E. mit Bedacht geplant werden.<sup>299</sup> Hauptgrund dafür ist die gegenwärtig ungewisse Rechtslage. Während der BFH künftig für eine deutliche Erweiterung des Begünstigungsumfanges sorgen könnte, stellt das Beihilfe-Verfahren vor dem EuGH die Existenz des § 6a GrEStG (rückwirkend) infrage. Gleichzeitig führen die engen Vorgaben des § 6a S. 4 GrEStG zu einem hohen Planungsaufwand. Die zehnjährige Aufrechterhaltung der Mindestbeteiligung an allen involvierten Konzerngesellschaften greift m.E. erheblich in die Unternehmensflexibilität ein. Gleiches gilt für die Unternehmereigenschaften gem. § 2 UStG, welche i.d.R. die Konzernmutter erfüllen muss. Nicht zuletzt droht weitere Unsicherheit, falls die Erteilung verbindlicher Auskünfte aufgrund des Beihilfeverfahrens eingestellt wird.<sup>300</sup> Zusammenfassend sollte daher je nach Einzelfall entschieden werden, ob die Aussicht auf eine (unsichere) Steuerbefreiung die Beschränkung der unternehmerischen Freiheit aufwiegt. Derzeit empfiehlt sich die Anwendung des § 6a GrEStG m.E. nur in Ausnahmefällen.<sup>301</sup>

Unabhängig von den aufgezeigten Schwierigkeiten führt kein Erwerbsvorgang zu der Begünstigung einer aufwärts gerichteten Restrukturierung. Die Veräußerung oder Liquidationsauskehrung von unmittelbarem Grundbesitz unterliegen keinem Besteuerungstatbestand gem. § 6a S. 1 GrEStG. Daneben stellt der Kauf von Anteilen einer grundbesitzenden Konzernunternehmung keinen privilegierten Erwerbsvorgang auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage dar. Ohne Begünstigung verbleibt auch eine Liquidationsauskehrung, die grundbesitzende Anteile umfasst. Denn die Nachfrist für die Abwicklungsgesellschaft wird verletzt.

Infolgedessen können Gestaltungsentwürfe, die eine Begünstigung verfolgen, nur auf einem aufwärts gerichteten Umwandlungsvorgang basieren. Konkret stehen mehrere Ansätze offen, da § 6a S. 1 GrEStG im Grunde alle Verschmelzungen oder Spaltungen privilegiert, die eine Grundstücksverschiebung oder den Übergang von grundbesitzenden Anteilen beinhalten. Bei einer konzerninternen Verschmelzung zur Neugründung lässt sich eine Verletzung der Vor- und Nachfrist (§ 6a S. 4 GrEStG) mithilfe der FinanzVerw umgehen. Dies setzt allerdings voraus, dass sämtliche beteiligten Konzerngesellschaften abhängig sind<sup>302</sup> und das vermögensaufnehmende Unternehmen fünf Jahre fortbesteht. In der Folge erweist sich eine aufwärts gerichtete Verschiebung nur als begünstigungsfähig, sofern Tochter- oder Enkelgesellschaften teilnehmen. Dieselbe Beschränkung existiert auch für konzerninterne Verschmelzungen zur Aufnahme. Immerhin entfällt das Merkmal der Verbundgeburt für die übernehmende Konzerngesellschaft, weil ein Rückgriff auf die Nachfristausnahme genügt.

Soll die aufwärts gerichtete Restrukturierung auf einer Spaltung beruhen, bietet sich eine Unterscheidung nach den Spaltungsvarianten an. Mit Blick auf die Gestaltung einer Abspaltung oder Ausgliederung zur Aufnahme besteht keine besondere Schwierigkeit die Fristen des § 6a S. 4 GrEStG einzuhalten.<sup>303</sup> Insofern steht es jeder Konzerngesellschaft offen, ihr Vermögen begünstigt nach oben zu verschieben.<sup>304</sup> Ähnlich verhält es sich bei Abspaltung oder Ausgliederung zur Neugründung. Allerdings kann die Mutter nicht als Empfänger agieren, weil die Vorfristfiktion von der Verbundgeburt der vermögensaufnehmenden Konzerngesellschaft abhängt. Ausnahmsweise kommt auch die Gestaltung eine Aufspaltung zur Aufnahme ohne Verletzung der Nachfrist aus. Voraussetzung ist, dass, sämtliche beteiligte Konzerngesellschaften abhängig sind und das vermögensaufnehmende Unternehmen fünf Jahre fortbesteht. Mit Ausnahme der Mutter können somit alle Konzerngesellschaften Vermögen aufnehmen und übertragen.<sup>305</sup> Denselben Gestaltungsgrenzen unterliegt eine Aufspaltung zur Neugründung. Die vermögensaufnehmende Konzerngesellschaft muss dabei zusätzlich im Verbund geboren sein, um eine Vorfristfiktion zu gewährleisten.

Zusammenfassend eröffnet eine Abspaltung oder Ausgliederung zur Aufnahme m.E. das größte Gestaltungspotenzial, weil auch die Mutter Vermögen aufnehmen kann. Falls die Einbindung der Konzernspitze keine Relevanz hat, bieten etwa die Verschmelzung und Aufspaltung zur Aufnahme einen Flexibilitätsvorteil. Denn die Nachfrist beschränkt sich hier mittels der Ausnahmeregelung nur noch auf die vermögensübertragende Unternehmung.<sup>306</sup>

#### 4.3. Seitwärts gerichtet

Für die Gestaltung einer seitwärts gerichteten Umstrukturierungsmaßnahme stehen innerhalb des Konzerns drei Varianten bereit. Mithilfe einer Veräußerung, Verschmelzung oder Spaltung lassen sich sowohl Grundstücke als auch grundbesitzende Anteile einer Konzerngesellschaft bewegen.

##### 4.3.1. Besteuerungsvermeidung

Wie bei den vorherigen Wirkungsrichtungen ergibt sich zwingend eine Besteuerung, sobald ein Grundstück durch einen Erwerbs- bzw. Umwandlungsvorgang seitwärts gerichtet übertragen wird. Demgegenüber lässt sich die Besteuerung eines Transfers grundbesitzender Anteile konkret beeinflussen. Die Basis bildet m.E. ein vorausschauendes Beteiligungsmanagement, welches eine tatbestandliche Anteilsvereinigung in der Hand einer Konzerngesellschaft verhin-

<sup>299</sup>Vgl. Greiser und Rotter, 2016, 862.

<sup>300</sup>Vgl. Greiser und Rotter, 2016, 860.

<sup>301</sup>Etwa bei Zeitnot o. Risikobereitschaft, vgl. Greiser und Rotter, 2016, 861 f..

<sup>302</sup>Der vermögensübernehmende Rechtsträger muss zusätzlich im Verbund geboren sein.

<sup>303</sup>Zur Vermögensaufnahme eignen sich m.E. erneut Vorratsgesellschaften.

<sup>304</sup>Auch auf die Mutter, sofern dadurch nicht Anteile der Konzernmutter in den Händen einer untergeordneten Gesellschaft landen, vgl. die Prämissen dieser Arbeit unter Pkt. 1.

<sup>305</sup>Soweit dadurch nicht Anteile der Konzernmutter in den Händen einer untergeordneten Gesellschaft landen, vgl. die Prämissen dieser Arbeit unter Pkt. 1.

<sup>306</sup>Für einen Überblick bzgl. der Optimierungsmöglichkeiten, vgl. Tab. 2 im Appendix.



dert. Zur Vermeidung einer Anteilsübertragung sollte sichergestellt werden, dass weniger als 95 % der Anteile mit Grundbesitzbezug seitwärts im Konzern übergehen.

#### 4.3.2. Besteuerungsbemessung

Mit Blick auf eine seitwärts gerichtete Umstrukturierung im Konzern bietet erneut die Grundstücksveräußerung Potential zur Optimierung der Bemessungsgrundlage. Denn der für die Steuerbelastung maßgebliche Kaufpreis (§§ 8 I, 9 I Nr. 1 GrEStG) darf den Verkehrswert des Grundbesitzes deutlich unterschreiten, solange er nicht nur symbolischen Charakter besitzt. Letztendlich eröffnet sich m.M.n. genügend Gestaltungsspielraum, um die Besteuerung deutlich zu verringern. Spürbar weniger Flexibilität bietet dagegen eine Grundstücksverschiebung auf der Grundlage einer Umwandlung. So orientiert sich die Bemessung im Zuge einer Verschmelzung oder Spaltung stets am Grundbesitzwert (§ 8 II S. 1 Nr. 2 1. Alt. GrEStG), der grds. mit fest vorgegebenen Verfahren des BewG berechnet wird. Immerhin existiert ein (eingeschränktes) Verfahrenswahlrecht, falls ein Gutachten zum Grundbesitzwert erstellt wird (§ 198 BewG i.V.m. § 8 I S. 1 und 2 ImmoWertV). Im Vergleich zur Gestaltungsflexibilität der entgeltlichen Gegenleistung erscheint der Spielraum hier allerdings geringer.

Führt die Restrukturierung zu einem Übergang von grundbesitzenden Anteilen, ergeben sich keine neuen Wege zur Belastungsreduzierung. Mit Verwirklichung eines share deals bemisst sich die Steuer stets anhand des Grundbesitzwertes (§ 8 II S. 1 Nr. 3 GrEStG). Unabhängig von dem zugrundeliegenden Erwerbs- oder Umwandlungsvorgang kann die Bemessungsoptimierung daher nur mithilfe eines Wertgutachtens erfolgen (§ 198 BewG i.V.m. § 8 I S. 1 und 2 ImmoWertV).

#### 4.3.3. Besteuerungsbegünstigung

Abschließend kann die Planung einer Restrukturierung die Ausnutzung einer Besteuerungsbegünstigung anstreben. Mit Blick auf eine seitwärts gerichtete Verschiebung von (un-) mittelbarem Grundbesitz scheint der Gebrauch von § 6a GrEStG Erfolg zu versprechen. Trotz des Potenzials einer vollständigen Steuerbefreiung, sollte die Anwendung m.E. sorgsam bedacht werden.<sup>307</sup> Hintergrund ist die ungewisse rechtliche Zukunft der Vorschrift. Während der BFH den Anwendungsbereich deutlich erweitern könnte, stellt das europäische Beihilfe-Verfahren jede Begünstigung auf Basis des § 6a GrEStG (rückwirkend) infrage. Daneben sorgen insb. die engen Vorgaben des § 6a S. 4 GrEStG für einen erheblichen Gestaltungsaufwand. Die zehnjährige Einhaltung der Mindestbeteiligung an allen beteiligten Konzerngesellschaften reduziert die unternehmerische Freiheit m.A.n. deutlich. Gleiches gilt für die Unternehmereigenschaften gem. § 2 UStG, denen i.d.R. die Konzernmutter durchgängig zu genügen hat. Aufgrund des Beihilfe-Verfahrens droht zudem ein praktischer

Nachteil, weil die Erteilung verbindlicher Auskünfte ggf. versagt wird.<sup>308</sup> Insgesamt sollte dem Gebrauch von § 6a GrEStG eine umfassende Abwägung vorausgehen. Denn m.E. rechtfertigt eine (unsichere) Steuerbefreiung nur im Einzelfall die damit einhergehenden Einschränkungen der unternehmerischen Flexibilität.<sup>309</sup>

Hiervon abgesehen, eignet sich kein Erwerbsvorgang, um die Begünstigung einer aufwärts gerichtete Grundbesitzverschiebung anzustreben. Die Veräußerung eines Grundstücks unterliegt keinem Besteuerungstatbestand, der von § 6a S. 1 GrEStG genannt wird. Darüber hinaus verkörpert der Kauf von Anteilen einer grundbesitzenden Konzerngesellschaft keinen privilegierten Erwerbsvorgang auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage.

Aus steuerorientierter Sicht bieten sich für die Begünstigung einer seitwärts gerichteten Restrukturierung nur noch Umwandlungsvorgänge an. Im Detail eröffnen sich mehrere Gestaltungsoptionen, da § 6a S. 1 GrEStG grds. alle Verschmelzungen oder Spaltungen privilegiert, die eine Grundstücksverschiebung oder den Übergang von grundbesitzenden Anteilen umfassen. Die Verletzung der Vor- und Nachfrist (§ 6a S. 4 GrEStG), welche bei Durchführung einer Verschmelzung zur Neugründung droht, kann vermieden werden. Die FinanzVerw verlangt dazu, dass sämtliche beteiligten Konzerngesellschaften abhängig sind<sup>310</sup> und die vermögensaufnehmende Unternehmung fünf Jahre fortbesteht. Hierdurch ergeben sich m.E. aber keine zusätzlichen Beschränkungen, da bei einer seitwärts gerichteten Verschmelzung nur eine Tochter- oder Enkelgesellschaft als Beteiligte in Betracht kommen. Gleiches gilt für die Gestaltung einer Verschmelzung zur Aufnahme, sofern die Nachfristausnahme eingreift.

Ein Rückgriff auf die Ausnahmen der FinanzVerw erweist sich dagegen als unnötig, wenn die seitwärts gerichtete Umstrukturierung per Abspaltung oder Ausgliederung zur Aufnahme umgesetzt wird. Bei Erfüllung der Vorgaben gem. § 6a S. 4 GrEStG steht es jeder Tochter- oder Enkelgesellschaft frei ihr Vermögen begünstigt zu übertragen.<sup>311</sup> Wird eine Abspaltung oder Ausgliederung zur Neugründung geplant, sollte zudem sichergestellt sein, dass die Vorfrist durch die Verbundgeburt der vermögensaufnehmenden Konzerngesellschaft erfüllt ist. Für die Gestaltung einer Aufspaltung zur Aufnahme ist ein Rückgriff auf die Nachfristausnahme notwendig. D.h., eine Begünstigung ist nur möglich, falls sämtliche beteiligten Enkel- oder Tochterunternehmungen abhängig sind und das vermögensaufnehmende Unternehmen fünf Jahre fortbesteht. Ähnlich verhält es sich bei einer Aufspaltung zur Neugründung. Hier muss für die notwendige Vorfristfiktion jedoch zusätzlich darauf geachtet werden, dass die vermögensaufnehmende Konzerngesellschaft im Verbund geboren ist.

<sup>308</sup>Vgl. Greiser und Rotter, 2016, 860.

<sup>309</sup>Etwa bei Zeitnot o. Risikobereitschaft, vgl. Greiser und Rotter, 2016, 861 f..

<sup>310</sup>Die vermögensübernehmende Rechtsträger muss als abhängig im Verbund geboren sein.

<sup>311</sup>Zur Vermögensaufnahme eignen sich erneut Vorratsgesellschaften.

<sup>307</sup>Vgl. Greiser und Rotter, 2016, 862.

Im Kern haben die Fristausnahmen keinen großen Einfluss auf den Kreis an Konzerngesellschaften, die Vermögen seitwärts begünstigt verschieben können.<sup>312</sup> Insofern besteht m.E. kein spürbarer Mehrwert darin, dass die Fristen bei einer Abspaltung oder Ausgliederung zur Aufnahme ausnahmslos erfüllbar sind. Vielmehr eröffnen z.B. die Verschmelzung oder Aufspaltung einen Vorteil. Denn die Nachfrist beschränkt sich hier wegen der Ausnahmeregelung nur noch auf die vermögensübertragende Unternehmung. Folglich bestehen im Nachgang der Umstrukturierung weniger Gestaltungsbeschränkungen.<sup>313</sup>

## 5. Fazit

Sogar der Gesetzgeber hat es erkannt: Umstrukturierungen im Konzern fungieren als wirksamer „Wachstumsbeschleuniger“<sup>314</sup> und tragen zur Sicherung des betriebswirtschaftlichen Erfolgs einer Unternehmung bei.<sup>315</sup> Falls eine konkrete Restrukturierungsmaßnahme jedoch eine Verschiebung von (un-) mittelbarem Grundbesitz umfasst, kann der angestrebte unternehmerische Mehrwert akut von der ausgelösten GrESt bedroht werden. Mit Ausnahme des homogenen Formwechsels können alle in dieser Arbeit vorgestellten Erwerbs- und Umwandlungsvorgänge einen steuerbaren Rechtsträgerwechsel gem. § 1 GrEStG hervorrufen. Vor diesem Hintergrund darf eine konzerninterne Umstrukturierung m.M.n. nie ohne vorherige Analyse der grunderwerbsteuerlichen Konsequenzen erfolgen. Primär empfiehlt es sich, die Übertragung von grundbesitzenden Anteilen oder Grundstücken auf das notwendige Minimum zu reduzieren. Im Idealfall darf sich der (un-) mittelbare Grundbesitz im Konzerngefüge 'gar nicht bewegen'.<sup>316</sup>

Hängen die Restrukturierungsziele dagegen untrennbar mit dem Übergang von grundbesitzenden Anteilen oder Grundstücken zusammen, bestehen mehrere Möglichkeiten die steuerliche Belastung zu optimieren. Im Hinblick auf eine Vermeidung der GrESt eignet sich insb. ein share deal innerhalb des Konzerns. Denn die tatbestandliche Erfüllung einer Anteilsvereinigung oder -übertragung (§ 1 III GrEStG) kann m.E. mithilfe eines vorausschauenden Beteiligungsmanagements wirksam verhindert werden. Falls die unternehmerischen Vorgaben einer Vermeidungsstrategie entgegen stehen, kann auch die Gestaltung der Bemessungsgrundlage eine denkbare Option sein. Bei genauerer Betrachtung erweist sich das Potenzial zur Steuerreduzierung jedoch als eingeschränkt, weil die Bemessung meist auf dem Wert des übergehenden Grundbesitzes basiert. Eine empfehlenswerte Ausnahme bildet allein der Vollzug einer Grundstücksveräußerung, da der weitaus flexiblere Kaufpreis hier als

ausschlaggebende Gegenleistung fungiert (§§ 8 I, 9 I Nr. 1 GrEStG).

Im Weiteren besteht die Möglichkeit, die Umstrukturierungspläne mit dem Tatbestand einer Begünstigungsvorschrift abzustimmen. Für konzerninterne Vorgänge bietet sich primär § 6a GrEStG an, der eine steuerliche Befreiung in Aussicht stellt. Im Detail erweist sich die Anwendung aber als schwierig, weil die gewährte Begünstigung von zahlreichen planungsintensiven Faktoren abhängt. Ein besonderes Praxishindernis verkörpert m.M.n. die Mindestbeteiligung von 95 %, deren Einhaltung an den beteiligten Konzerngesellschaften für jeweils fünf Jahre vor und nach der Restrukturierung verpflichtend ist (§ 6a S. 4 GrEStG). Ferner setzt der effektive Einsatz von § 6a GrEStG eine umfassende Auseinandersetzung mit den komplexen Ländererlassen voraus. Denn ohne die von der FinanzVerw propagierten Fristausnahmen sind zahlreiche Umwandlungsvorgänge - wie bereits aufgezeigt - nicht begünstigungsfähig. Leider geben die Erlasse im Übrigen keinen Hinweis darauf, ob die in § 6a S. 1 GrEStG genannten Erwerbsvorgänge von dem Auslegungsverständnis der FinanzVerw profitieren.<sup>317</sup> Mithin bleibt der Befreiungsumfang von § 6a GrEStG vorerst eingeschränkt nutzbar, auch wenn der BFH bereits den Willen angedeutet hat, die Fristen für alle privilegierten Rechtsvorgänge teleologisch zu reduzieren.

Gegenwärtig scheint es m.M.n. sogar vorstellbar, die Anwendung der Befreiungsvorschrift vollständig auszusetzen. Die Begründung liefert das anhängige Beihilfe-Verfahren vor dem EuGH, innerhalb dessen die Europarechtswidrigkeit von § 6a GrEStG überprüft wird. Demzufolge befinden sich bereits jetzt sämtliche Steuerbegünstigungen unter der latenten Gefahr einer Rückforderung, womit sich § 6a GrEStG m.A.n. endgültig zu einer risikoreichen Gestaltungsoption entwickelt hat. Eine ernsthafte Verwendung sollte deshalb nur erwogen werden, wenn sich der steuerliche Belastungsumfang nicht auf andere Weise vermeiden oder (ausreichend) verringern lässt.

In Anbetracht dieser schwierigen Planungsstände erscheinen die aktuellen Beschlüsse der Länder-Finanzminister umso befremdlicher. Denn mit Blick auf Umstrukturierungen in Kapitalgesellschaftskonzernen umfasst das Novellierungspaket drei zusätzliche Gestaltungsbeschränkungen.<sup>318</sup> Erstens, die Senkung der steuerlich relevanten Beteiligungsquote für share deals um fünf Prozentpunkte auf 90 %. Zweitens, die Ausweitung der Vor- und Nachfrist des § 6a GrEStG auf einen Zeitraum von jeweils 10 Jahren. Und drittens, die Schaffung eines Tatbestandes für Kapitalgesellschaften, der § 1 IIa GrEStG vergleichbar ist.<sup>319</sup> Der vorgelegte Maßnahmen-

<sup>317</sup>Eine ausdrückliche Stellungnahme seitens der FinanzVerw wäre m.E. wünschenswert.

<sup>318</sup>Vgl. HMdF, Share Deals, <https://finanzen.hessen.de/presse/pressmitteilung/laenderfinanzminister-beschliessen-konsequentes-vorgehen-gegen-share-deals-bei-der-grunderwerbsteuer> (24.07.2018).

<sup>319</sup>Bis dato ist nur der Gesellschafterwechsel an einer grundbesitzenden PersG steuerbar, sofern innerhalb von 5 Jahren 95 % der Anteile zirkulieren (§ 1 IIa S. 1 GrEStG).

<sup>312</sup>Die Konzernspitze bleibt dabei zwangsläufig außen vor.

<sup>313</sup>Für einen Überblick bzgl. der Optimierungsmöglichkeiten, vgl. Tab. 3 im Appendix.

<sup>314</sup>Dettmeier und Geibel, 2010, 582.

<sup>315</sup>Vgl. BT-Drs. 17/15 v. 09.11.2009, 21.

<sup>316</sup>Vgl. z.B. für die Abspaltung, Wilms und Jochum (2018, § 6a GrEStG, Rz. 47, Fn. 15, August 2017).

katalog hemmt Gestaltungen gleich doppelt, weil die Ausweitung der Besteuerungsgrundlage mit der Verschärfung einer Begünstigungsvorschrift einhergeht. Es scheint m.A.n. fast so, als würden missbräuchliche Konstellationen vornehmlich im konzerninternen Umfeld verortet werden. Diese Entwicklung ist bedenklich, da der Wille zur Beschränkung von share deals in einem unberechtigten Generalverdacht gegenüber Umstrukturierungen im Konzern resultieren könnte.

Derzeit steht jedenfalls nicht fest, in welchem Umfang die Forderungen tatsächlich umgesetzt werden.<sup>320</sup> Insofern bleibt weiter zu hoffen, dass § 6a GrEStG die europarechtliche Prüfung besteht und unter Führung des BFH gestaltungsfreundlicher ausgelegt wird. Nur unter diesen Voraussetzungen lassen sich die grunderwerbsteuerlichen Konsequenzen, die Umstrukturierungen von Konzernen hervorrufen, wieder effektiver beherrschen.

---

<sup>320</sup>Der Bund hat die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz für das GrEStG inne (Art. 105 II i.V.m. Art. 72 II GG), vgl. BT-Drs. 17/15 v. 09.11.2009, 11.

## Literatur

- Ardizzoni, M., Führlein, M., und Körner, G. Grunderwerbsteuer, Wiesbaden, 2008.
- Arnold, N. Umstrukturierung inländischer Konzerne unter Beachtung des § 6a GrEStG - Steuerwirkung, Steuerplanung, Reformbedarf, Wiesbaden, 2015.
- Bartl, H., Bartl, A., und Fichtelmann, H. GmbH-Recht, Kommentar, 7. Aufl., Heidelberg, 2014.
- Baumbach, A. und Hueck, A. Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, 21. Aufl., München, 2017.
- Beckmann, K. Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungen, GmbHR 1999, 217 - 225, 1999.
- Beckmann, K. Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 GrEStG (§ 1 Abs. 3 GrEStG) - Anmerkungen und Beratungshinweise zu den gleichlautenden Ländererlassen v. 2.12.1999, GmbHR 2000, 81 - 82, 2000.
- Behrens, S. Die Grunderwerbsteuerliche Konzernklausel für übertragende Umwandlungen in § 6a GrEStG, AG 2010, 119 - 122, 2010a.
- Behrens, S. Strittige Fragen bei § 6a GrEStG - Anmerkungen zum gleichlautenden Ländererlass vom 01.12.2010 (BStBl. I 2010, S. 1300), Ubg 2010, 845 - 858, 2010b.
- Behrens, S. Zumindest bei richtiger Auslegung ist § 6a GrEStG keine Beihilfe iSv Art. 107 Abs. 1 AEUV, DStR 2016, 785 - 787, 2016.
- Behrens, S. und Schmitt, R. FG Münster: Grunderwerbsteuer bei mittelbarer Anteilsübertragung, BB 2009, 424 - 427, 2009.
- BFH v. 01.03.2000. II R 53/98, BStBl. II 2000, 357.
- BFH v. 01.12.2004. II R 10/02, BFH/NV 2005, 1365.
- BFH v. 02.04.2008. II R 53/06, BStBl. II 2009, 544.
- BFH v. 02.08.2006. II R 23/05, BFH/NV 2006, 2306.
- BFH v. 04.12.1996. II B 116/96, BStBl. II 1997, 661.
- BFH v. 07.03.2012. II B 90/11, BFH/NV 2012, 998.
- BFH v. 07.09.2007. II B 5/07, BFH/NV 2007, 2351.
- BFH v. 07.12.1994. II R 9/92, BStBl. II 1995, 268.
- BFH v. 09.04.2008. II R 32/06, BFH/NV 2008, 1526, a.
- BFH v. 09.04.2008. II R 39/06, BFH/NV 2008, 1529, b.
- BFH v. 15.01.2003. II R 50/00, BStBl. II 2003, 320.
- BFH v. 15.10.1997. I R 22/96, BStBl. II 1998, 168.
- BFH v. 15.12.2006. II B 26/06, BFH/NV 2007, 500.
- BFH v. 16.02.1994. II R 125/90, BStBl. II 1994, 866.
- BFH v. 18.11.2005. II B 23/05, BFH/NV 2006, 612.
- BFH v. 18.11.2015. II B 33/15, BFH/NV 2016, 234.
- BFH v. 20.01.2005. II B 52/04, BStBl. II 2005, 492.
- BFH v. 22.09.2004. II R 45/02, BFH/NV 2005, 1137.
- BFH v. 25.08.2010. II R 65/08, BStBl. II 2011, 225.
- BFH v. 26.02.2003. II B 54/02, BStBl. II 2003, 483.
- BFH v. 27.10.2004. II R 22/03, BStBl. II 2005, 301.
- BFH v. 29.09.2005. II R 23/04, BStBl. II 2006, 137.
- BFH v. 30.05.2017. II R 62/14, BStBl. II 2017, 916.
- BMF v. 11.11.2011. Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes i. d. F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG), BMF v. 11.11.2011, IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314.
- Bomhard, R., Dettmeier, M., und Fischer, P. C. Immobilienerwerb und -veräußerung im Wege des Share-Deal - Steuer-, zivil- und gesellschaftsrechtliche Gestaltungs- und Abwicklungsfragen, BB 2003, 1 - 20, 2003.
- Bork, R. und Schäfer, C. GmbH-Gesetz, Kommentar, 3. Aufl., Köln, 2015.
- Boruttat, E. P. Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 18. Aufl., München, 2016.
- Braun, J. und Eisele, D. Grunderwerbsteuerliche Immobilienbewertung: Verfassungswidrigkeit der Ersatzbemessungsgrundlage - Der BVerfG-Beschluss vom 23.6. 2015 - 1 BvL 13/11, 1 BvL 14/11, NWB 2015, 2648 - 2659, 2015.
- Bruschke, G. Die Gesamtschuldnerschaft bei der Grunderwerbsteuer, UVR 2003, 168 - 172, 2003.
- Bruschke, G. Grunderwerbsteuer - Kraftfahrzeugsteuer und andere Verkehrssteuern, 7. Aufl., Achim, Fleischer Verlag, 2016.
- BT-Drs. 17/15 v. 09.11.2009. Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz).
- Bürgers, T. und Körber, T. Aktiengesetz, Kommentar, 4. Aufl., Heidelberg, 2017.
- BVerfG v. 08.01.1999. 1 BvL 14/98, BStBl. II 1999, 152.
- BVerfG v. 23.06.2015. 1 BvL 13/11, 1 BvL 14/11, BStBl. II 2015, 871.
- Daragan, H., Halaczinsky, R., und Riedel, C. Praxiskommentar Erbschaftsteuergesetz und Bewertungsgesetz, 3. Aufl., Bonn, 2017.
- Dettmeier, M. und Geibel, S. Die neue Grunderwerbsteuerbefreiung für Umstrukturierungen innerhalb eines Konzerns - Wachstumsbeschleuniger oder Rohrkrepierer?, NWB 2010, 582 - 596, 2010.
- Emmerich, V. und Habersack, M. Aktien- und GmbH-Konzernrecht, Kommentar, 8. Aufl., München, 2016.
- Ermann, W. Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 15. Aufl., Köln, 2017.
- Fischer, M. Die Haftung des Unternehmensverkäufers nach neuem Schuldrecht, DStR 2004, 276 - 282, 2004.
- Fischer, P. Wichtige Neuerungen im Steueränderungsgesetz 2015, jurisPR-SteuerR 4/2016, Anm. 1, 2015.
- Fleischer, H. Grunderwerbsteuer im Konzern, in: Kessler, Wolfgang/Kröner, Michael/Köhler, Stefan [Hsg.]: Konzernsteuerrecht - National - International, 2. Aufl., München, 2008.
- Fleischer, H. Die Grunderwerbsteuerliche Konzernklausel - aktuelle Änderungen und offene Zweifelsfragen, Stbg 2011, 542 - 554, 2011.
- Fleischer, H. Grunderwerbsteuerbefreiung von Umwandlungen im Konzern - Anmerkungen zu den gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 19.6.2012, StuB 2012, 791 - 796, 2012.
- Fleischer, H. Neue Hürden für den RETT-Blocker und Erweiterung der Konzernklausel, Stbg 2013, 401 - 412, 2013.
- Förster, G. Umstrukturierung deutscher Tochtergesellschaften im Ertragsteuerrecht, Düsseldorf, 1991.
- Förster, G. Steuerneutrale Umstrukturierung von grenzüberschreitenden Kapitalgesellschaftskonzernen, in: Kessler, Wolfgang/Förster, Guido/Watrin, Christoph [Hrsg.]: Unternehmensbesteuerung, Festschrift für Norbert Herzig zum 65. Geburtstag, München, 2010.
- Fumi, H.-D. Zur GrESt auslösenden Anteilsvereinigung an einer grundbesitzenden Personengesellschaft, EFG 2011, 1274 - 1277, 2011.
- Gellrich, K. M. und Philippen, J. Verkehrssteuern - Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer, Wiesbaden, 2011.
- Gottwald, S. Grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage bei Grundstücksübertragungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter - zugleich Anmerkung zum Beschluss des BFH vom 26.2.2003, II B 54/02, Mitt-BayNot 2004, 100 - 102, 2004.
- Gottwald, S. Grunderwerbsteuerfreie Umwandlungsvorgänge im Konzern, § 6a GrEStG, DNotZ 2012, 99 - 119, 2012.
- Greiser, J. und Rotter, M. Grunderwerbsteuerneutrale Verschmelzung bei Umstrukturierung im Konzern - § 6a GrEStG: Begünstigungstatbestand oder Praxishemmnis?, NWB 2016, 849 - 862, 2016.
- Greiser, J. und Rotter, M. Steuervergünstigung bei Umstrukturierung nach § 6a GrEStG - BFH, Beschluss vom 30.5.2017 - II R 62/14, IWB 2017, 662 - 672, 2017.
- Griesar, P. und Jochum, G. GrEStG, 360° eKommentar, o.A., Bonn, (Stand: 17.07.2018), 2018.
- Heine, K. Grunderwerbsteuer beim Unternehmenskauf durch mehrere Gesellschaften im Konzern und Abgrenzung der faktischen Beherrschung von der Organschaft, GmbHR 2009, 363 - 367, 2009.
- Heine, K. Neue Anwendungserlasse der Länder zu § 6a GrEStG: Ziel verfehlt, Stbg 2012, 485 - 492, 2012.
- Heine, K. Bitte nicht schon wieder! - Erneute Zersplitterung des Grunderwerbsteuerrechts durch neue landesrechtliche Ausnahmenvorschriften wäre ein Unding, UVR 2016, 142 - 145, 2016.
- Herberger, M., Martinek, M., und Rüßmann, H. Juris PaxisKommentar BGB, Band 2 - Schuldrecht, 8. Aufl., Saarbrücken, (Stand: 20.07.2018), 2017.
- Herrler, S. Aktuelles zur Kapitalerhöhung bei der GmbH, DNotZ 2008, 903 - 916, 2018.
- Herzig, N. und Förster, G. Steuerneutrale Umstrukturierung von Konzernen, StuW 1998, 99 - 113, 1998.
- Hofmann, R. und Hofmann, G. Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 11. Aufl., Herne, 2017.
- Ihle, J. Neue Entwicklungen im Bereich der Grunderwerbsteuer, DNotZ 2010, 725 - 748, 2010.
- Kallmeyer, H. Umwandlungsgesetz - Verschmelzung, Spaltung und Formwechsel bei Handelsgesellschaften, Kommentar, 6. Aufl., Köln, 2017.
- Klass, T. und Möller, C. Umwandlungsprivileg für Konzerne bei der Grunderwerbsteuer - koordinierte Ländererlasse vom 1.12.2010, BB 2011, 407 - 416, 2011.
- Koordinierter Ländererlass v. 02.12.1999. Anwendung des § 1 Abs. 3

- GrEStG in der Fassung der Bekanntmachung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, koordinierter Ländererlass v. 02.12.1999, BStBl. I 1999, 991.
- Koordinierter Ländererlass v. 09.10.2013. Änderung des § 6a GrEStG durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz, koordinierter Ländererlass v. 09.10.2013, BStBl. I 2013, 1375.
- Koordinierter Ländererlass v. 10.10.2010. Bewertung von Kapitalforderungen und Kapitalschulden sowie von Ansprüchen/Lasten bei wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen nach dem 31. Dezember 2009 für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer, koordinierter Ländererlass v. 10.10.2010, BStBl. I 2010, 810.
- Koordinierter Ländererlass v. 19.06.2012. Anwendung des § 6a GrEStG, koordinierter Ländererlass v. 19.06.2012, BStBl. I 2012, 662.
- Kroschewski, R. Zur Steuerbarkeit der unmittelbaren Anteilsvereinigung bei beherrschten Gesellschaften gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG, BB 2001, 1121 - 1126, 2001.
- Lieber, B. und Wagner, T. GrESt bei Umwandlungen - Zugleich Anm. zu den überarbeiteten gleichlautenden Ländererlassen zu § 6a GrEStG, DB 2012, 1772 - 1778, 2012.
- Linn, A. und Pignot, B. § 6a GrEStG als eine beihilferechtlich relevante Maßnahme i. S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV? - Anmerkungen zum BFH-Beschluss vom 30.5.2017 - II R 62/14, StuB 2017, 663 - 667, 2017.
- Lippross, O.-G. und Seibel, W. Basiskommentar Steuerrecht, Loseblatt, o.A., Köln, (Stand: 108. Lieferung, Juni 2018), 2018.
- Lutter, M. Umwandlungsgesetz, Kommentar mit systematischer Darstellung des Umwandlungssteuerrechts, 5. Aufl., Köln, 2014.
- Lutter, M. und Hommelhoff, P. GmbHG, Kommentar, 19. Aufl., Köln, 2016.
- Maulbetsch, C., Klumpp, A., und Rose, K.-D. Umwandlungsgesetz, Kommentar, 2. Aufl., Heidelberg, 2017.
- Michalski, L., Heidinger, A., und Leible, S. Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH-Gesetz), Band II, 3. Aufl., München, 2017.
- Mohr, R. Die Liquidation der GmbH - Hinweise zur rechtlichen, bilanziellen und steuerlichen Abwicklung, GmbH-StB 2007, 287 - 290, 2007.
- Neitz, C. und Lange, C. Grunderwerbsteuer bei Umwandlungen - Neu Impulse durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, Ubg 2010, 17 - 29, 2010.
- Neitz-Hackstein, C. und Lange, C. Neues zur Anwendung des § 6a GrEStG - Der gleichlautende Ländererlass vom 19.6.2012, GmbHR 2012, 998 - 1007, 2012.
- Oppen, J. und Polatzky, R. Ausgewählte Zweifels- und Praxisfragen zur Verschmelzung nach dem UmwSt-Erlass 2011, GmbHR 2012, 263 - 272, 2012.
- Pahlke, A. Grunderwerbsteuervergünstigung für Rechtsvorgänge im Konzern - Der neue § 6a GrEStG, MittBayNot 2010, 169 - 175, 2010.
- Pahlke, A. Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 6. Aufl., München, 2018.
- Risse, R. Rechtsformen im Konzern, in: Kessler, Wolfgang/Kröner, Michael/Köhler, Stefan [Hrsg.]: Konzernsteuerrecht - National - International, 2. Aufl., München, 2008.
- Rothenöder, S. Der Anteil im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG - Zugleich eine Erörterung des Normzwecks nach Absenkung der Mindestbeteiligungshöhe auf 95 v. H. der Anteile, Berlin, 2009.
- Saecker, C. Grunderwerbsteuerrechtliche Folgen des Formwechsels - Das Spannungsfeld grunderwerbsteuerrechtlicher Befreiungsvorschriften, NWB 2012, 3798 - 3808, 2012.
- Sakowski, K. Grundlagen des Bürgerlichen Rechts - Eine Einführung für Wirtschaftswissenschaftler, 3. Aufl., Berlin, 2014.
- Schafitzl, A. und Stadler, R. Die grunderwerbsteuerliche Konzernklausel des § 6a GrEStG - Änderungen gegenüber dem Gesetzesentwurf, DB 2010, 185 - 189, 2010.
- Schanko, J. Zur Anwendung des § 6a GrEStG, UVR 2011, 49 - 58, 2011.
- Schanko, J. Die geänderte Verwaltungsauffassung zur Anwendung des § 6a GrEStG, StBW 2012, 939 - 949, 2012.
- Schanko, J. Flexibilisierung der Grunderwerbsteuer als Reaktion auf steigende Steuersätze, UVR 2016, 16 - 19, 2016.
- Schiessl, M. und Riegel, M. Schuldner der Grunderwerbsteuer bei Share Deals mit mehreren Erwerbern, DB 2011, 1411 - 1414, 2011.
- Schiessl, M. und Tschesche, F. Grunderwerbsteuerliche Privilegierungen bei Konzernumstrukturierungen, insbesondere nach § 1 Abs. 6 GrEStG, BB 2003, 1867 - 1875, 2003.
- Schmid, M. Beitrittsaufforderung an das BMF: Voraussetzungen für die Steuerbefreiung und möglicher Beihilfecharakter des § 6a GrEStG, DStR 2016, 125 - 128, 2016.
- Schmidt, K. und Lutter, M. Aktiengesetz, Kommentar, 3. Aufl., Köln, 2015.
- Schneider, N. und Roderburg, G. Beratungsrelevante Änderungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, FR 2010, 58 - 67, 2010.
- Scholz, F. Kommentar zum GmbH-Gesetz, I. Band, Kommentar, 12. Auflage, Köln, 2018.
- Schwedhelm, R. und Zapf, A. Die Grunderwerbsteuerbefreiung bei Umstrukturierungen im Konzern gemäß § 6a GrEStG - Fallstricke und ungelöste Problemfelder (Teil I), DStR 2016, 1906 - 1912, 2016.
- Stahlschmidt, M. Die Verschonung von der Grunderwerbsteuer nach § 6a GrEStG, StBW 2010, 845 - 849, 2010.
- Teiche, A. Die schleichende "Entfremdung" des § 6a GrEStG, BB 2012, 2659 - 2666, 2012.
- Theisen, M. R. Der Konzern - Betriebswirtschaftliche und rechtliche Grundlagen der Konzernunternehmung, 2. Aufl., Stuttgart, 2000.
- Tiede, K. Die Tatbestandsvoraussetzungen der Anti-RETT-Blocker-Regelung - Neuregelung des § 1 Abs. 3a GrEStG, StuB 2014, 765 - 769, 2014.
- Trossen, N. Anmerkung zu BFH v. 26.02.2002 II B 54/02, GmbH-StB 2003, 148, 2003.
- Verweyen, E. Grunderwerbsteuer bei konzerninternen Umstrukturierungen - Eine rechtssystematische und verfassungsrechtliche Untersuchung, Köln, 2005.
- Viskorf, H.-U. Die neue Konzernklausel des § 6a GrEStG, Stbg 2010, 534 - 541, 2010.
- Viskorf, H.-U., Schuck, S., und Wälzholz, E. Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, Kommentar, 5. Aufl., Herne, 2017.
- Vogel, W. Rückwirkende Verfassungswidrigkeit der grunderwerbsteuerlichen Ersatzbemessungsgrundlage ab 1.1.2009 - Steuerliche Situation nach dem BVerfG-Urteil vom 23.6.2015, StuB 2015, 712 - 717, 2015.
- Vogel, W. Die Änderungen bei der Grunderwerbsteuer durch das Steueränderungsgesetz 2015 - Eine Analyse der Neuregelungen, StuB 2016, 98 - 105, 2016.
- Vogel, W. Antrag auf Grunderwerbsteuer-Erstattung prüfen und bis Anfang November 2017 Erstattung beantragen - Minderung der Bemessungsgrundlage möglich?, StuB 2017, 628 - 630, 2017.
- Voßkuhl, S. und Hunsmann, D. Zum Begriff der „Anteile“ im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG und sich hieraus ergebende Gestaltungshinweise, UVR 2005, 51 - 57, 2005.
- von Cölln, T. und Behrendt, R. J. ImmoWertV löst WertV ab - Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts von bebauten und unbebauten Grundstücken für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer nach § 198 BewG, BB 2010, 1444 - 1449, 2010.
- Widmann, S. und Mayer, D. Umwandlungsrecht, Umwandlungsgesetz - Umwandlungssteuergesetz, Kommentar, Loseblatt, o.A., Bonn, (Stand: 172. Aktualisierung, Juli 2018), 2018.
- Wilms, H. und Jochum, G. Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz mit Bewertungsgesetz und Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, Loseblatt, o.A., Bonn, (Stand: 95. Aktualisierung, Juli 2018), 2018.
- Wischoff, F., Keller, F., und Graessner, H.-C. Erweiterung der grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel - Hat der Gesetzgeber die Restrukturierungsbremse endlich gelockert?, NWB 2013, 3460 - 3471, 2013a.
- Wischoff, F., Schönweiß, R., und Graessner, H.-C. Die grunderwerbsteuerliche Konzernklausel in der Sackgasse? - Fallstudie zum neuen Erlass vom 19.6. 2012, NWB 2013, 780 - 794, 2013b.