

Übertragung von Immobilien nach dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz

Wenn man das Zustandekommen des neuen § 6a Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) beschreiben sollte, so könnte man es auch mit den Worten von Leo Tolstoi ausdrücken: „Alles nimmt ein gutes Ende für den, der warten kann.“ Denn die Idee, allgemeine Erleichterungen bei Umstrukturierungsmaßnahmen im Bereich der Grunderwerbsteuer einzuführen, ist nicht neu. Sie wurde erstmals mit einer Gesetzesinitiative im Jahr 2001 konkretisiert. Während die Initiative seinerzeit am Widerstand der Bundesländer gescheitert ist, haben diese nunmehr dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz zugestimmt und dadurch die Grunderwerbsteuerbefreiung im § 6a GrEStG geschaffen. Für ausgewählte Umwandlungsvorgänge innerhalb eines Konzerns gilt nunmehr die Befreiung von der Grunderwerbsteuer, was zukünftige Umstrukturierungen erleichtert, aber auch bereits erfolgte Umstrukturierungen sinnvoll ergänzen kann. Der folgende Beitrag zeigt die Möglichkeiten der neuen Befreiung bei Umwandlungsvorgängen innerhalb eines Konzerns auf.

IMMOBILIENTRANSAKTIONEN · GRUNDERWERBSTEUER · RESTRUKTURIERUNGSMASSNAHMEN · KOOPERATIONEN

Der Anwendungsbereich des neuen § 6a GrEStG

Grundstücksübertragungen unterliegen nach dem Grunderwerbsteuergesetz grundsätzlich der Grunderwerbsteuer. Dies traf auch auf konzerninterne Umwandlungen zu und hat in einer Vielzahl von Restrukturierungsmaßnahmen sowohl als „Umwandlungsbremse“ gewirkt als auch klare Strukturen in Bezug auf die betrieblichen Grundstücke verhindert, da hohe grunderwerbsteuerliche Belastungen damit verbunden gewesen wären. Diese Hemmnisse sollen durch die Einführung des neuen § 6a GrEStG abgemildert werden.

Der Gesetzgeber hat jedoch nicht alle Rechtsvorgänge innerhalb eines Konzerns von der Grunderwerbsteuer befreit. So sind nur solche Vorgänge davon ausgenommen, die nach dem Umwandlungsgesetz erfolgen, z. B. die Spaltung bzw. die Verschmelzung von Unternehmen. Der komplexe juristische Weg nach dem Umwandlungsgesetz bildet also die Basis für die Inanspruchnahme der Befreiung. Umwandlungsrechtlich ist als Gegenstand der Umwandlung ein abgeschlossener „Unternehmensteil“ nicht notwendig. Auch einzelne Vermögensgegenstände können Gegenstand einer Umwandlung sein. Grundstücksübertragungen im Konzern, die nicht nach dem Umwandlungsgesetz erfolgen, sind dementsprechend nicht begünstigt. Darunter fällt z. B. der Grundstücksverkauf oder die Grundstücksschenkung.

Die Voraussetzungen des neuen § 6a GrEStG

Um von gesetzgeberischer Seite ungewollte Gestaltungen zu vermeiden, wurde § 6a GrEStG mit einer Beschränkung auf Konzernsachverhalte versehen. Demzufolge sind von der Grunderwerbsteuer nur solche Rechtsvorgänge befreit, an denen ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhän-

gige Gesellschaften beteiligt sind. Ein solches Abhängigkeitsverhältnis liegt immer dann vor, wenn das herrschende Unternehmen zu mindestens 95 % unmittelbar oder mittelbar am Kapital der abhängigen Gesellschaft beteiligt ist. Als weitere Voraussetzung wurde auch noch eine Fristenregelung eingeführt. Gemäß § 6a GrEStG greift die Befreiung nur dann ein, wenn das vorstehende Abhängigkeitsverhältnis fünf Jahre vor und fünf Jahre nach dem Umwandlungsvorgang ununterbrochen vorgelegen hat.

Gestaltungsmöglichkeiten innerhalb des neuen § 6a GrEStG

Unter Beachtung der Voraussetzungen des § 6a GrEStG stellt sich die Frage, auf welche Umwandlungsfälle die neue Befreiung konkret Anwendung findet. Hierzu folgen drei ausgewählte Beispiele zu unterschiedlichen Fällen der Spaltung:

Fall 1:

Ein Verein ist jeweils zu mehr als 95 % an den Tochtergesellschaften A und B beteiligt. An beiden Gesellschaften besteht die Beteiligung seit mehr als fünf Jahren. A hat vor drei Jahren ein Grundstück erworben, das auf B übertragen werden soll. Erfolgt die Übertragung des Grundstücks von A auf B im Wege der Einzelrechtsnachfolge, fällt Grunderwerbsteuer an.

Alternativ steht das Instrument der Abspaltung (§ 123 Abs. 2 Umwandlungsgesetz) zur Verfügung. Dabei spaltet A den Vermögensgegenstand zur Aufnahme durch die bestehende B ab. Dem Verein werden dabei weitere Gesellschaftsrechte an B gewährt. Wird die Abspaltung derart gewählt, so ist dieser Umwandlungsvorgang im Sinne des § 6a Satz 1 GrEStG privilegiert. Dass A das Grundstück erst drei Jahre im Besitz hatte, ist nicht entscheidend, da die Vorbehaltsfrist von fünf Jahren ausschließlich auf die Beteiligung an der Gesellschaft abstellt. Damit es auch im Folgenden nicht zu einer Steuerpflicht der

”

Alles nimmt ein
gutes Ende für den,
der warten kann.

“

Leo Tolstoi

Abspaltung kommt, muss die Unternehmensstruktur – insbesondere die Beteiligung des Vereins an den Tochtergesellschaften von mehr als 95 % – für weitere fünf Jahre beibehalten werden.

Fall 2:

Als weitere durch § 6a GrEStG begünstigte Maßnahme kommt die Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 Umwandlungsgesetz) in Betracht. Bei der Ausgliederung werden Vermögensgegenstände gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf ein anderes Unternehmen übertragen. Der ausgliedernde Rechtsträger erhält dabei Gesellschaftsrechte an der Zielgesellschaft. Entscheidet sich z. B. eine Stiftung dafür, ein zu ihrem Vermögen gehörendes Grundstück auf eine bestehende Tochtergesellschaft zu übertragen, kann sie dies steuerbefreit nach § 6a GrEStG auch im Wege der Ausgliederung tun. Als Kompensation erhält die Stiftung dafür weitere Gesellschaftsanteile an der Tochtergesellschaft. Grunderwerbsteuerlich ist der Fall der Ausgliederung auch an den weiteren Voraussetzungen des § 6a GrEStG zu messen. Liegen die Voraussetzungen der 95 %-Beteiligung an der Tochterkapitalgesellschaft und die fünfjährige Vorbehalt- und Nachbehaltfrist vor, so ist die Begünstigung des § 6a GrEStG zu gewähren.

Fall 3:

Eine Stiftung gliedert ihren Krankenhausbetrieb mitsamt dem dazugehörigen Grundvermögen auf eine durch die Ausgliederung neu gegründete Tochtergesellschaft aus. Alleingesellschafter wird dabei die Stiftung. Der Vorgang ist von der Grunderwerbsteuer befreit, wenn die Ausgliederung nach dem Umwandlungsgesetz erfolgt. Nach drei Jahren bietet sich die Möglichkeit einer Kooperation mit einem weiteren Krankenhaussträger. Die Beteiligung an der Tochtergesellschaft soll hierbei zu 51 % auf eine neue Holding übergehen. Die Übertragung der Gesellschaftsanteile innerhalb der fünfjährigen Nachfrist ist schädlich für die ursprüngliche Grunderwerbsteuerbefreiung der Ausgliederung. Daher wird rückwirkend Grunderwerbsteuer festgesetzt. In dem Fall, wenn der fünfjährige Zeitraum abgelaufen ist, können bis zu 94 % der Anteile übertragen werden, ohne dass grunderwerbsteuerliche Tatbestände ausgelöst werden. Vor diesem Hintergrund kann zur Steigerung der Kooperationsfähigkeit die Ausgliederung auf „Vorrat“ in Betracht gezogen werden.

Für bereits durchgeführte Umstrukturierungen, bei denen die Grundstücke in der Vergangenheit beim Träger zurückgeblieben sind, kann die nunmehr geltende Befreiungsnorm für die Bereinigung des Grundstücksbestandes genutzt werden. Somit ist die Möglichkeit gegeben, dass Betriebsgrundstücke grunderwerbsteuerneutral den Betriebsgesellschaften zugeordnet werden können. Das gilt auch dann, wenn die bereits durchgeführte Umstrukturierung nicht nach dem Umwandlungsgesetz erfolgt ist.

Bei diesen neuen Möglichkeiten darf nicht verkannt werden, dass grunderwerbsteuerlich optimierte Transaktionen in diesem Sinne weitere steuerliche Implikationen auslösen können. Zu bedenken ist unter anderem, dass die Übertragung von Grundstücken im Einzelfall eine ertragsteuerpflichtige Auflösung von stillen Reserven nach sich ziehen kann oder aber umsatzsteuerliche Tatbestände auslöst. Ferner sind gemeinnützigkeitsrechtliche Fragestellungen zu beachten. Derartige Transaktionen sollten daher stets vorab einer gesamtsteuerlichen Würdigung unterzogen werden.

FAZIT

Sicherlich geht die Intention des Gesetzgebers mit der Schaffung des § 6a GrEStG in die richtige Richtung. Der von Tolstoi beschriebene „Wartende“ wird jedoch weiter auf ein gutes Ende warten müssen. Die Umwandlungsbremse in Form der Grunderwerbsteuer ist zwar nunmehr bei einigen Umwandlungsfällen im Konzern beseitigt, die Neuregelung bleibt jedoch nicht kritik- und problemlos. Vor allem erscheint die zwingende Anwendung des formalistischen Umwandlungsgesetzes in einigen Fällen als nicht nachvollziehbar. Die lange Nachhaltefrist führt zu unternehmerischen Einschränkungen, da innerhalb von fünf Jahren nur geringste Gesellschaftsanteile übertragen werden dürfen, ohne die Befreiung zu gefährden. Die Vorfrist von fünf Jahren verhindert kurzfristige Kooperationen oder Zusammenschlüsse. Vor dem Hintergrund, dass nicht alles Gold ist, was glänzt, sollten Umstrukturierungsmaßnahmen deshalb auch in Zukunft gut vorbereitet und langfristig geplant werden. Denn nur so lassen sich die Vorteile des § 6a GrEStG positiv bei konzernweiten Umstrukturierungsmaßnahmen einsetzen.

Christoph Beine

Steuerberater
CURACON GmbH
Tel. 02 11/68 87 59-30
christoph.beine@curacon.de