

Schriften zum Steuerrecht

Band 137

**Die Norminterdependenzen
des Grunderwerbsteuergesetzes
bei Umstrukturierungen
inländischer Konzerne**

Von

Leon Keul



Duncker & Humblot · Berlin

LEON KEUL

Die Norminterdependenzen des Grunderwerbsteuergesetzes
bei Umstrukturierungen inländischer Konzerne

Schriften zum Steuerrecht

Band 137

Die Norminterdependenzen
des Grunderwerbsteuergesetzes
bei Umstrukturierungen
inländischer Konzerne

Von

Leon Keul



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät der Universität Potsdam
hat diese Arbeit im Sommersemester 2017
als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten
© 2019 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: 3w+p GmbH, Ochsenfurt-Hohestadt
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-15485-2 (Print)
ISBN 978-3-428-55485-0 (E-Book)
ISBN 978-3-428-85485-1 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Die vorliegende Dissertation wurde am 14. August 2017 bei der juristischen Fakultät der Universität Potsdam eingereicht und mit Abschluss des Promotionsverfahrens am 26. Februar 2018 mit summa cum laude bewertet. Rechtsprechung, Literatur und Verwaltungsauffassung wurden bis zum 14. August 2017 berücksichtigt. Spätere Äußerungen der Rechtsprechung und der Literatur, insbesondere das BFH-Urteil vom 27.09.2017, II R 41/15, das jüngste EuGH-Urteil zum Beihilfecharakter des § 6a GrEStG sowie die 6. Auflage von Pahlke, Grunderwerbsteuerkommentar und die 19. Auflage von Boruttaw, Grunderwerbsteuerkommentar konnten nicht mehr berücksichtigt werden.

Die vorliegende Arbeit wurde mit dem Esche Schümann Commichau Förderpreis der Esche Schümann Commichau Stiftung und dem Wolf-Rüdiger-Bub Preis des Vereins der Freunde und Förderer der Juristischen Fakultät der Universität Potsdam ausgezeichnet.

Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater Herrn Professor Dr. Andreas Musil, der mir stets mit Rat und Tat zur Seite stand und mir diese nebenberufliche Promotion ermöglichte. Vielen Dank für Ihre Unterstützung und Betreuung.

Für die außerordentlich zügige Erstellung des Zweitgutachtens durch Herrn Professor Dr. Lutz Lammers sowie dem Prüfungsmitglied Herrn Professor Dr. Tilman Bezenberger möchte ich mich an dieser Stelle nochmals herzlich bedanken.

Die vorliegende Thesis entstand während meiner Tätigkeit als Mitarbeiter des Berliner Real Estate Tax Teams der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Mein Dank gilt im Besonderen Maße meinen zahlreichen Kollegen, die mich durch ihre Diskussions- und Hilfsbereitschaft unterstützt haben und so zum Gelingen dieser Arbeit beigetragen haben. Namentlich danke ich Herrn Markus Böhl, Herrn Dr. Heinrich Fleischer, Herrn Dirk-Oliver Herbrig sowie Herrn Christian Schmidt.

Besonders danken möchte ich zudem der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft für den erheblichen Druckkostenbeitrag und den sehr entgegenkommenden Freiräumen.

Ferner gilt mein Dank der Esche Schümann Commichau Stiftung für den großzügigen Druckkostenbeitrag.

Den Herausgebern danke ich für die Aufnahme in die Schriftenreihe zum Steuerrecht.

Zu danken habe ich ebenso meinen Eltern, die mich während der mühevollen Zeit in ganz besonderem Maße unterstützt haben. Ihnen, meiner Schwester Nora und Johanna Kassmann verdanke ich die sprachliche Betreuung, sie haben damit ganz wesentlich zum Gelingen dieser Dissertation in sprachlicher Hinsicht beigetragen.

Danken möchte ich schließlich meiner Partnerin für ihre unerschütterliche Geduld, ihre liebevolle und moralische Unterstützung während der Fertigstellung.

Um Nachsicht bitte ich all jene, denen zu danken, ich vergaß.

Berlin, im Januar 2019

Leon Keul

Grußwort

Die Grunderwerbsteuer hat in der Rechts- und Wirtschaftswissenschaft ebenso zunehmend an Bedeutung gewonnen wie in der Rechts- und Steuerberatungspraxis. Steigende Grunderwerbsteuersätze und erhöhte Bemessungsgrundlagen auf Grund des florierenden Immobilienmarktes führen einerseits zu immer höheren Steuereinnahmen der Bundesländer und andererseits zu der Zielsetzung der Unternehmen, die Grunderwerbsteuerbelastung durch Gestaltungsstrategien zu reduzieren oder gar zu vermeiden. Die Legislative versucht durch wiederkehrende Korrekturen dieser Zielsetzung entgegenzuwirken, wie beispielsweise die jüngste Debatte über die Angemessenheit der sog. Share-Deals zeigt. Die Ausweitung der gesetzlichen Tatbestände hat mittlerweile zu einem hochkomplexen Grunderwerbsteuergesetz geführt, dessen Anwendung selbst für den Rechtsanwender mitunter auf Grund der weitreichenden Norminterdependenzen kaum rechtssicher ist.

Herr Dr. Keul ist mit der vorliegenden Dissertation eine hervorragende Arbeit auf dem Gebiet des Grunderwerbsteuerrechts gelungen, die das komplexe Normengefüge des Grunderwerbsteuergesetzes analysiert und ordnend beschreibt. Dabei wird der Leser in gut lesbarer Form durch die komplizierte Materie geführt.

Neben den klassischen Grundstücksübertragungen im Konzern widmet sich Herr Dr. Keul im zweiten Kapitel verstärkt der Anwendbarkeit der Konzernklausel. Neben einer umfassenden Analyse der aktuell hierzu ergangenen Entscheidungen und Kommentierungen, untersucht er, ob die Sperrfristen des § 6a GrEStG teleologisch zu reduzieren sind. Daneben verneint er in einer umfassenden Erörterung den Beihilfecharakter der Konzernklausel.

Im Zentrum seiner Arbeit steht das sehr komplexe Verhältnis der einzelnen sich häufig überschneidenden Tatbestände des Grunderwerbsteuergesetzes, die über den Grundstückserwerb hinaus den Erwerb von Anteilen an grundbesitzenden Gesellschaften besteuern. Dabei ist es ihm sehr gut gelungen die mitunter weitreichenden Norminterdependenzen der einzelnen Erwerbstatbestände zueinander, aber auch gegenüber den sich teils überschneidenden Steuerbefreiungs- und Steuervergünstigungsnormen umfassend aufzuarbeiten und den Leser dabei anhand der Struktur des Gesetzes durch die komplizierte Regelungsmaterie zu führen. Herr Dr. Keul beleuchtet dabei verstärkt die aktuellen Entwicklungen des Grunderwerbsteuergesetzes.

Als besonders positiv ist des Weiteren die umfassende Auswertung der Literatur zu sehen, die von großem Fleiß zeugt und Wissenschaftlern als auch Praktikern gewinnbringend zur Seite stehen wird.

Wer die Struktur des Grunderwerbsteuergesetzes vertieft durchdringen will, dem ist die Lektüre dieser Arbeit zu empfehlen.

Hamburg, im August 2018

*Dr. Heinrich Fleischer,
Steuerberater, Associate Partner, Ernst & Young*

Inhaltsübersicht

1. Kapitel

Einleitende Themenabgrenzung	23
A. Problemaufriss	23
B. Gegenstand der Untersuchung	25
C. Aufbau der Untersuchung	27

2. Kapitel

Konzernumstrukturierungen mit Grundstücksübertragungen	28
A. Systematische Vorbemerkungen	28
B. Grunderwerbsteuerbarkeit von Konzernumstrukturierungen	28
C. Steuerbefreiungen und -vergünstigungen bei Konzernumstrukturierungen	37
D. Verfahrensrechtliche Aspekte	96
E. Resümee	111

3. Kapitel

Konzernumstrukturierungen mit Anteilsübertragungen	114
A. Systematische Vorbemerkungen	114
B. Wechsel im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft i. S. d. § 1 Abs. 2a GrEStG	115
C. Anteilsvereinigung und -übertragung i. S. d. § 1 Abs. 3 GrEStG	191
D. Grunderwerbsteuerliche Organschaft i. S. d. § 1 Abs. 3 i. V. m. Abs. 4 Nr. 2 GrEStG	233
E. Innehaben einer wirtschaftlichen Beteiligung i. S. d. § 1 Abs. 3a GrEStG	278

4. Kapitel

Identitätswahrender Formwechsel	323
A. Systematische Vorbemerkungen	323
B. Nichtsteuerbarkeit eines identitätswahrenden Formwechsels	323
C. Steuerbefreiungen und -vergünstigungen bei Konzernumstrukturierungen	330
D. Verfahrensrechtliche Aspekte	340
E. Resümee	341

5. Kapitel

Thesenartige Zusammenfassung	343
Literaturverzeichnis	349
Sachverzeichnis	374

Inhaltsverzeichnis

1. Kapitel

Einleitende Themenabgrenzung	23
A. Problemaufriss	23
B. Gegenstand der Untersuchung	25
C. Aufbau der Untersuchung	27

2. Kapitel

Konzernumstrukturierungen mit Grundstücksübertragungen	28
A. Systematische Vorbemerkungen	28
B. Grunderwerbsteuerbarkeit von Konzernumstrukturierungen	28
I. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG	28
1. Veräußerung	28
2. Einbringung	30
II. § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG	32
1. Verschmelzung	32
2. Spaltung	34
3. Anwachsung	36
C. Steuerbefreiungen und -vergünstigungen bei Konzernumstrukturierungen	37
I. Übergang von einer Gesamthand oder auf eine Gesamthand i. S. d. §§ 5, 6 GrEStG	37
1. Kapitalgesellschaft als erwerbender Rechtsträger	37
a) Kapitalgesellschaft als veräußernder Rechtsträger	37
b) Personengesellschaft als veräußernder Rechtsträger	39
2. Personengesellschaft als erwerbender Rechtsträger	41
a) Kapitalgesellschaft als veräußernder Rechtsträger	41
b) Personengesellschaft als veräußernder Rechtsträger	42
3. Teleologische Reduktion der Sperrfristen	44
a) Nachbehaltensfristen	44
b) Vorbehaltensfrist	47

II. Steuervergünstigung bei Umstrukturierung im Konzern i. S. d. § 6a GrEStG . . .	48
1. Rechtssystematische Grundlegung	48
2. Beteiligte Rechtsträger	54
3. Qualifizierte Beteiligung in Höhe von mindestens 95 %	57
4. Herrschendes Unternehmen als umsatzsteuerrechtlicher Unternehmer	58
5. Vor- und Nachbehaltensfristen	65
a) Wortlautgetreue Auslegung der Behaltensfristen	65
b) Meinungsstand	66
aa) Ansicht der Finanzverwaltung	66
bb) Uneinheitliche instanzgerichtliche Rechtsprechung	68
cc) Vorlagebeschlüsse des Bundesfinanzhofs	70
dd) Ansichten im grunderwerbsteuerlichen Schrifttum	71
c) Stellungnahme	72
6. Verhältnis zu den Steuerbefreiungen nach §§ 5, 6 GrEStG	80
7. Beihilferechtliche Konformität	83
a) Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs	83
b) Beihilferechtliche Prüfung	85
aa) Referenzrahmen	85
bb) Prima facie Selektivität	87
cc) Mögliche Rechtfertigung	92
c) Ausblick	94
D. Verfahrensrechtliche Aspekte	96
I. Steuerschuldnerschaft und Steuerentstehung	96
II. Bemessungsgrundlage	97
1. Regelbemessungsgrundlage	97
2. Ersatzbemessungsgrundlage	100
III. Anrechnung der Bemessungsgrundlage nach § 1 Abs. 6 S. 2 GrEStG	104
IV. Rückgängigmachung von Erwerbsvorgängen und Rückerwerb i. S. d. § 16 GrEStG	108
E. Resümee	111

3. Kapitel

Konzernumstrukturierungen mit Anteilsübertragungen	114
A. Systematische Vorbemerkungen	114
B. Wechsel im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft i. S. d. § 1 Abs. 2a GrEStG	115
I. Systematische Vorbemerkungen	115

II. Rechtssystematische Grundlegung	115
III. Grunderwerbsteuerbarkeit von Konzernumstrukturierungen	122
1. Grundbesitzende Personengesellschaft	122
a) Unmittelbarer Gesellschafterwechsel	122
b) Mittelbarer Gesellschafterwechsel	129
aa) Rechtslage bis zum 5. November 2015	129
bb) Rechtslage ab dem 6. November 2015	133
(1) Legislatorsische Reaktion – StÄndG 2015	133
(2) Beteiligungen über Personengesellschaften	135
(3) Beteiligungen über Kapitalgesellschaften	137
2. Grundbesitzende Kapitalgesellschaft	143
IV. Steuerbefreiungen und -vergünstigungen bei Konzernumstrukturierungen	148
1. Übergang von einer Gesamthand i. S. d. § 6 Abs. 3 S. 1 i. V. m. Abs. 1 GrEStG	148
a) § 6 Abs. 3 S. 1 i. V. m. Abs. 1 GrEStG bei unmittelbaren Anteilerwerben	148
b) § 6 Abs. 3 S. 1 i. V. m. Abs. 1 S. 1 GrEStG bei mittelbaren Anteilerwer- ben	150
aa) Beteiligungen über Personengesellschaften	150
bb) Beteiligungen über Kapitalgesellschaften	153
c) Entsprechende Anwendung bei einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft	157
d) Teleologische Reduktion der Sperrfristen	158
aa) Nachbehaltensfristen	158
(1) Gesellschafterwechsel in einem Rechtsakt	158
(2) Gesellschafterwechsel in mehreren Rechtsakten	161
bb) Vorbehaltensfrist	162
2. Steuervergünstigung bei Umstrukturierung im Konzern i. S. d. § 6a GrEStG	169
V. Verfahrensrechtliche Aspekte	175
1. Steuerschuldnerschaft, Steuerentstehung und Bemessungsgrundlage	175
2. Anrechnung der Bemessungsgrundlage	176
a) Anrechnung der Bemessungsgrundlage nach § 1 Abs. 6 S. 2 GrEStG	176
b) Anrechnung der Bemessungsgrundlage nach § 1 Abs. 2a S. 7 GrEStG	180
aa) Grundkonzeption und ratio legis	180
bb) Einschränkender Anwendungsbereich aufgrund teleologischer Re- duktion von § 5 Abs. 3 GrEStG respektive § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG	184
cc) § 1 Abs. 2a S. 7 GrEStG im Vergleich zur Anrechnung der Bemessungs- grundlage nach § 1 Abs. 6 S. 2 GrEStG	186
3. Rückgängigmachung von Erwerbsvorgängen und Rückerwerb i. S. d. § 16 GrEStG	187
VI. Resümee	189

C. Anteilsvereinigung und -übertragung i. S. d. § 1 Abs. 3 GrEStG	191
I. Systematische Vorbemerkungen	191
II. Rechtssystematische Grundlegung	192
III. Normkonkurrenz zwischen Anteilsvereinigung und Übertragung vereinigter Anteile	195
IV. Grunderwerbsteuerbarkeit von Konzernumstrukturierungen	198
1. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften	198
2. Beteiligungen an Personengesellschaften	206
a) Rechtssystematische Abgrenzung gegenüber § 1 Abs. 2a GrEStG	206
b) Einschränkender Anwendungsbereich bei Beteiligungen an Personenge- sellschaften	208
aa) Unmittelbarer Anteilerwerb	208
bb) Mittelbarer Anteilerwerb	210
(1) Grundbesitzende Personengesellschaft	210
(2) Zwischengeschaltete Personengesellschaft	210
V. Steuerbefreiungen und -vergünstigungen bei Konzernumstrukturierungen	215
1. Übergang auf eine Gesamthand oder von einer Gesamthand i. S. d. §§ 5, 6 GrEStG	215
a) Übergang auf eine Gesamthand i. S. d. § 5 GrEStG	215
b) Übergang von einer Gesamthand i. S. d. § 6 GrEStG	222
2. Steuervergünstigung bei Umstrukturierung im Konzern i. S. d. § 6a GrEStG	224
VI. Verfahrensrechtliche Aspekte	227
1. Steuerschuldnerschaft, Steuerentstehung und Bemessungsgrundlage	227
2. Anrechnung der Bemessungsgrundlage nach § 1 Abs. 6 S. 2 GrEStG	228
3. Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs und Rückerberwerb i. S. d. § 16 GrEStG	231
VII. Resümee	232
D. Grunderwerbsteuerliche Organschaft i. S. d. § 1 Abs. 3 i. V. m. Abs. 4 Nr. 2 GrEStG	233
I. Systematische Vorbemerkungen	233
II. Rechtssystematische Grundlegung	234
III. Umsatzsteuerrechtliche Auslegung der grunderwerbsteuerlichen Organschaft	236
1. Personengesellschaft als abhängige Personen	236
2. Herrschendes Unternehmen als umsatzsteuerrechtlicher Unternehmer	242
IV. Zurechnungssubjekt der grunderwerbsteuerlichen Organschaft	243
V. Normkonkurrenzen zur grunderwerbsteuerlichen Organschaft	247
1. Rechtlich mittelbare Anteilsvereinigung – § 1 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 GrEStG	247
2. Anteilsübertragung – § 1 Abs. 3 Nr. 3 und Nr. 4 GrEStG	251
3. Grundstücksübertragungen innerhalb eines Organkreises – § 1 Abs. 1 GrEStG	252
4. Wechsel im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesell- schaft – § 1 Abs. 2a GrEStG	253

- 5. Innehaben einer wirtschaftlichen Beteiligung – § 1 Abs. 3a GrEStG 254
- VI. Grunderwerbsteuerbarkeit von Konzernumstrukturierungen 256
 - 1. Begründung und Erweiterung eines Organschaftsverhältnisses 256
 - 2. Anteilserwerb und zeitlich nachfolgende Begründung eines Organschaftsverhältnisses 257
 - 3. Anteilsverschiebungen im Organkreis 264
 - a) Anteilsverschiebung von einer auf eine andere dem Organkreis zugehörige Gesellschaft 264
 - b) Anteilsverschiebung von einer dem Organkreis zugehörigen Gesellschaft auf den Organkreis 264
 - c) Anteilsverschiebung vom Organkreis auf eine dem Organkreis zugehörige Gesellschaft 268
 - d) Wechsel des Organträgers 269
 - e) Organkreis innerhalb einer Beteiligungskette 270
 - f) Anteilsverschiebungen im Organkreis unter Berücksichtigung von Personengesellschaften 270
- VII. Steuerbefreiungen und -vergünstigungen bei Konzernumstrukturierungen 271
 - 1. Übergang auf eine oder von einer Gesamthand i. S. d. §§ 5, 6 GrEStG 271
 - 2. Steuervergünstigung bei Umstrukturierung im Konzern i. S. d. § 6a GrEStG 272
- VIII. Verfahrensrechtliche Aspekte 275
 - 1. Steuerschuldnerschaft, Steuerentstehung und Bemessungsgrundlage 275
 - 2. Anrechnung der Bemessungsgrundlage nach § 1 Abs. 6 S. 2 GrEStG 275
 - 3. Rückgängigmachung von Erwerbsvorgängen und Rückerwerb i. S. d. § 16 GrEStG 276
- IX. Resümee 277
- E. Innehaben einer wirtschaftlichen Beteiligung i. S. d. § 1 Abs. 3a GrEStG 278
 - I. Systematische Vorbemerkungen 278
 - II. Rechtssystematische Grundlegung 279
 - III. Normkonkurrenzen zum Innehaben einer wirtschaftlichen Beteiligung 283
 - 1. Anteilsvereinigung und -übertragung i. S. d. § 1 Abs. 3 GrEStG 283
 - a) Fiktion eines Rechtsvorgangs i. S. d. § 1 Abs. 3 GrEStG 283
 - b) Nachrangigkeit von § 1 Abs. 3a GrEStG 290
 - c) Aufeinanderfolge mehrerer Rechtsvorgänge 291
 - aa) Tatbestandsverwirklichung von § 1 Abs. 3 GrEStG und nachfolgende Tatbestandsverwirklichung von § 1 Abs. 3a GrEStG 291
 - bb) Tatbestandsverwirklichung von § 1 Abs. 3a GrEStG und nachfolgende Tatbestandsverwirklichung von § 1 Abs. 3 GrEStG 297
 - d) Gleichzeitige Tatbestandsverwirklichung von § 1 Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG auf unterschiedlicher Konzerngesellschaftsebene 299
 - 2. Grundstücksübertragungen – § 1 Abs. 1 GrEStG 300

3. Wechsel im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft – § 1 Abs. 2a GrEStG	301
IV. Grunderwerbsteuerbarkeit von Konzernumstrukturierungen	305
V. Steuerbefreiungen und -vergünstigungen bei Konzernumstrukturierungen	309
1. Übergang von einer oder auf eine Gesamthand i. S. d. §§ 5, 6 GrEStG	309
2. Steuervergünstigung bei Umstrukturierung im Konzern i. S. d. § 6a GrEStG	311
VI. Verfahrensrechtliche Aspekte	316
1. Steuerschuldnerschaft, Steuerentstehung und Bemessungsgrundlage	316
2. Anrechnung der Bemessungsgrundlage nach § 1 Abs. 6 S. 2 GrEStG	317
3. Rückgängigmachung von Erwerbsvorgängen und Rückerwerb i. S. d. § 16 GrEStG	320
VII. Resümee	320

4. Kapitel

Identitätswahrender Formwechsel 323

A. Systematische Vorbemerkungen	323
B. Nichtsteuerbarkeit eines identitätswahrenden Formwechsels	323
I. § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG	323
II. § 1 Abs. 2a GrEStG	325
III. § 1 Abs. 3 GrEStG	326
IV. § 1 Abs. 3a GrEStG	330
C. Steuerbefreiungen und -vergünstigungen bei Konzernumstrukturierungen	330
I. Übergang auf eine oder von einer Gesamthand i. S. d. §§ 5,6 GrEStG	330
1. Formwechsel eines grundstücksveräußernden Rechtsträgers	330
2. Formwechsel eines grundstückserwerbenden Rechtsträgers	334
II. Steuervergünstigung bei Umstrukturierung im Konzern i. S. d. § 6a GrEStG	336
1. Begünstigter Rechtsvorgang	336
2. Rückwirkende Steuerpflicht infolge eines Formwechsels während der Fünfjahresfrist des § 5 Abs. 3 GrEStG respektive des § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG	339
3. Kein Verstoß gegen die vor- oder nachgelagerten Behaltensfristen des § 6a S. 4 GrEStG	340
D. Verfahrensrechtliche Aspekte	340
E. Resümee	341

Inhaltsverzeichnis	17
--------------------	----

5. Kapitel

Thesenartige Zusammenfassung	343
Literaturverzeichnis	349
Sachverzeichnis	374

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Auffassung
a. E.	am Ende
a. F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Aktz.	Aktenzeichen
AmtshilfeRLUmsG	Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 26. Juni 2013 (BGBl. I 2013, S. 1809)
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AOSTB	Der AO-Steuer-Berater, Fachzeitschrift
Art.	Artikel
BB	Betriebs-Berater, Fachzeitschrift
BC	Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling, Fachzeitschrift
Beih.	Beihefter
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, nicht veröffentlicht
BFH/PR	Entscheidungen des BFH für die Praxis der Steuerberatung, Fachzeitschrift
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BLJ	Bucerius Law Journal, Fachzeitschrift
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMG	Bemessungsgrundlage
BR-Drs.	Bundesrat-Drucksache
Bsp.	Beispiel
bspw.	beispielweise
BStBK	Bundessteuerberaterkammer
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestag-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BvL	Normenkontrolle auf Vorlage der Gerichte

BvR	Aktenzeichen einer Verfassungsbeschwerde zum Bundesverfassungsgericht
BWNotZ	Zeitschrift für das Notariat in Baden-Württemberg, Fachzeitschrift
bzw.	beziehungsweise
d. h.	das heißt
DB	Der Betrieb, Fachzeitschrift
DIHK	Deutscher Industrie- und Handelskammertag e. V.
DNotZ	Deutsche Notar-Zeitschrift, Fachzeitschrift
DStR	Deutsches Steuerrecht, Fachzeitschrift
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst, Fachzeitschrift
DStV	Deutscher Steuerberaterverband e. V.
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung, Fachzeitschrift
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte, Fachzeitschrift
Einl.	Einleitung
ErbSt	Erbschaftsteuer
ErbStB	Erbschaft-Steuerberater, Fachzeitschrift
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
EU	Europäische Union
EuG	Gericht der Europäischen Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUR	Euro
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht, Fachzeitschrift
EWiR	Entscheidungen zum Wirtschaftsrecht, Fachzeitschrift
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht, Fachzeitschrift
EY	Ernst and Young Wirtschaftsprüfungsgesellschaft GmbH
f.	folgende
FA	Finanzamt
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinMin	Finanzministerium
FR	Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht, Fachzeitschrift
GB0	Grundbuchordnung
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GG	Verfassung der Bundesrepublik Deutschland, Grundgesetz
gleichl.	gleichlautende
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH-StB	GmbH-Steuerberater, Fachzeitschrift
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau, Fachzeitschrift
grds.	grundsätzlich
GrEST	Grunderwerbsteuer
GrESTG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat des Bundesfinanzhofs
GWR	Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht, Fachzeitschrift
h. A.	herrschende Auffassung

h. M.	herrschende Meinung
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung, Fachzeitschrift
Hrsg.	Herausgeber
HS	Halbsatz
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. H. d.	in Höhe des/in Höhe der
i. H. v.	in Höhe von
i. R. d.	im Rahmen des
i. S. d.	im Sinne des/der
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
INF	Information über Steuer und Wirtschaft, Fachzeitschrift
ISR	Internationale Steuer-Rundschau, Fachzeitschrift
ISrR	Zeitschrift für europäische und internationale Steuer- und Wirtschaftsberatung, Fachzeitschrift
JA	Juristische Arbeitsblätter, Fachzeitschrift
JStG	Jahressteuergesetz
jurisPR-SteuerR	juris PraxisReport Steuerrecht, Fachzeitschrift
JuS	Juristische Schulung, Fachzeitschrift
KapG	Kapitalgesellschaft/Kapitalgesellschaften
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
kösdI	Kölner Steuerdialog, Fachzeitschrift
KroatienAnpGesetz	Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 25. Juli 2014 (BGBl. I 2014, S. 1266)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
mind.	mindestens
MittBayNot	Mitteilungen des Bayerischen Notarvereins, Fachzeitschrift
MwStR	Zeitschrift für das gesamte Mehrwertsteuerrecht, Fachzeitschrift
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift, Fachzeitschrift
Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein-Westfalen
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht, Fachzeitschrift
NZM	Neue Zeitschrift für Miet- und Wohnungsrecht, Fachzeitschrift
OFD	Oberfinanzdirektion
OGAW-IV-UmsG	Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie 2009/65/EG zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften betreffend bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren v. 22. Juni 2011, BGBl. I 2011, S. 1126
OHG	Offene Handelsgesellschaft
PersG	Personengesellschaft/Personengesellschaften
RNotZ	Rheinische Notar-Zeitschrift, Fachzeitschrift

RStBl.	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer/n
S.	Satz/Seite
s. o.	siehe oben
s. u.	siehe unten
Slg.	Sammlung von Entscheidungen, Gesetzen etc., publizistische Verwendung des Verlages C.H.BECK
sog.	sogenannt(e)
StÄndG	Steueränderungsgesetz
Stbg	Die Steuerberatung, Fachzeitschrift
StbJb	Steuerberaterjahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung, Fachzeitschrift
StEK	Steuererlasse in Karteiform
StEntlG	Steuerentlastungsgesetz
SteuerStud	Steuer und Studium, Fachzeitschrift
SteuK	Steuerrecht kurzgefaßt, Fachzeitschrift
StuB	Unternehmensteuern und Bilanzen, Fachzeitschrift
Tz.	Teilziffer
u. a.	unter anderem
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung, Fachzeitschrift
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwSt	Umwandlungsteuer
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht, Fachzeitschrift
v.	vom
v. H.	von Hundert
vE	verdeckte Einlage
VerfVO	Verfahrensverordnung
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
WachstBeschlG	Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) v. 22. Dezember 2009, BGBl I 2009, S. 3950
WM	Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankenrecht, Fachzeitschrift
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge, Fachzeitschrift
ZfIR	Zeitschrift für Immobilienrecht, Fachzeitschrift
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht, Fachzeitschrift
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht, Fachzeitschrift
Zollkodex-AnpG	Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, nunmehr Steueränderungsgesetz 2015 v. 2. November 2015, BGBl. I 2015, S. 1834

Gesetze sind in der jeweils gültigen Fassung berücksichtigt.

1. Kapitel

Einleitende Themenabgrenzung

A. Problemaufriss

Das geltende Grunderwerbsteuergesetz regelt die mit Abstand wichtigste bundesunabhängige Steuereinnahme der Länder. Außerhalb des Fachpublikums fokussiert sich die öffentliche Wahrnehmung auf die Höhe des Steuersatzes. Seit der Föderalismusreform 2006 ist die Kompetenz zur Bestimmung des Steuersatzes auf die Länder übergegangen. Diese hinzugewonnene Steuerautonomie für die Länder hat eine beträchtliche Dynamik auslöst. Nur Bayern und Sachsen halten am früheren bundeseinheitlichen Steuersatz von 3,5 % fest. Alle anderen Bundesländer haben in unterschiedlichem Umfang von ihrem Recht zur Steuererhöhung Gebrauch gemacht und den Steuersatz auf bis zu 6,5 % angehoben.¹

Daneben tritt für das grunderwerbsteuerliche Schrifttum die steuerpolitische Diskussion über die Angemessenheit von sog. Share Deals: Zur Vermeidung von Grunderwerbsteuer werden insbesondere bei konzerninternen Umstrukturierungen und Akquisitionen anstelle eines Grundstücks Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft übertragen. Um diesen Steuervermeidungsstrategien wirksamer zu begegnen, wurden in den letzten 20 Jahren die Art und der Umfang der steuerbe gründenden Tatbestände stetig erweitert.

Den in seiner Grundstruktur bereits seit 1940 im Grunderwerbsteuergesetz verankerten § 1 Abs. 3 GrEStG, der die Vereinigung von Anteilen an grundbesitzenden Gesellschaften bzw. deren Übertragung besteuert, hat der Gesetzgeber im Jahr 2000 verschärft. Das Jahressteuergesetz 1997 führte § 1 Abs. 2a GrEStG ein, der den Wechsel im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft mit Grunderwerbsteuer erfasst. Nunmehr wird die Grunderwerbsteuer auch dann erhoben, wenn sich Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft nicht in einer Hand konzentrieren. Mit Wirkung zum 7. Juni 2013 wurde mit § 1 Abs. 3a GrEStG ein neuer Steuerentstehungstatbestand eingeführt, der die Umgehung von Grunderwerbsteuer mit Hilfe von sog. RETT-Blockern² vermeiden soll.

Gleichwohl sind bei entsprechender Planung und kautelarjuristischer Beratung nach wie vor Reorganisationen von Unternehmen bzw. Erwerbe von Grundvermögen grunderwerbsteuerneutral möglich. Empirische Daten über daraus resultierende

¹ Vgl. anstelle vieler nur Heine, UVR 2016, S. 142 ff.; Schanko, UVR 2016, S. 16 ff.

² RETT = Real Estate Transfer Tax = Grunderwerbsteuer.

Mindereinnahmen für den Staat liegen nicht vor. Das hessische Finanzministerium geht indes von einer bundesweiten Größenordnung von bis zu einer Milliarde Euro jährlich aus.³

Vor diesem Hintergrund verwundert es nicht, dass aktuell auf Ebene der Landesfinanzminister eine Arbeitsgruppe neue mehr oder weniger konkrete Vorschläge erarbeitet, wie die mit Share Deals verbundenen Steuervermeidungsmodelle zurückgedrängt werden können. Im Fokus steht die Absenkung der Mindestbeteiligungsquote von 95 % bei Anteilsgeschäften auf 75 % bei gleichzeitiger Verlängerung der fünfjährigen Behaltensfrist auf zehn oder fünfzehn Jahre. Des Weiteren wird intensiv die Einführung einer stufenweisen Besteuerung diskutiert, wonach bei einem Erwerb oder einer Übertragung von mehr als 50 % oder mindestens 75 % der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft ebenfalls Grunderwerbsteuer erhoben würde. Der Fortgang der Gesetzesinitiative ist derzeit noch offen. Fest steht aber, dass die derzeitigen Regelungen zur Besteuerung von grundbesitzenden Anteilsgeschäften unter dem Motto „Alles kommt auf den Prüfstand“ verschärft werden sollen.⁴

Angesichts der geradezu inflationären Erhöhung der Steuersätze und der Erweiterung der Steuerentstehungstatbestände widmet sich die Fachliteratur verstärkt der Grunderwerbsteuer, zumal diese immer häufiger Gegenstand gerichtlicher Streitigkeiten ist.

Schwerpunkte der jüngsten Rechtsprechung des BFH bilden einerseits die steuerbegründenden Tatbestände. Zu § 1 Abs. 2a GrEStG hat er zum Beispiel eine vollkommen neue Dogmatik zur Behandlung von zwischengeschalteten Gesellschaften entwickelt, der der Gesetzgeber indes mit dem StÄndG 2015⁵ durch gesetzliche Kodifizierung der früheren Verwaltungsauffassung die rechtliche Grundlage entzogen hat. Allerdings verbleiben auch nach der gesetzgeberischen Novellierung zahlreiche Zweifelsfragen.

Andererseits konzentriert sich die neuere Grunderwerbsteuerliche Rechtsprechung stark auf die sog. Konzernklausel in § 6a GrEStG. Mit ihrer Einführung im Jahr 2010 ist der Gesetzgeber der seit langem in der Wirtschaft erhobenen Forderung nach einer Steuervergünstigungsvorschrift für konzerninterne Umstrukturierungen gefolgt. Die Kritik ist leiser geworden, sie ist aber nicht vollends verstummt. Die Anwendung des § 6a GrEStG wird dabei in der Praxis von etlichen Auslegungsfragen bestimmt, die eine planungssichere Konzernumstrukturierung nur schwer ermöglichen.

Der BFH hat jüngst mit Beschluss vom 30. Mai 2017 dem EuGH in einem Vorabentscheidungsverfahren die Frage vorgelegt, ob es sich bei § 6a GrEStG um

³ Vgl. Pressemitteilung des hessischen Ministeriums der Finanzen v. 08.09.2016.

⁴ Vgl. Behrens, UVR 2017, S. 15 ff.; Schanko, UVR 2016, S. 16 ff.

⁵ StÄndG 2015 v. 02.11.2015, BGBl. I 2015, S. 1834.

eine rechtswidrige europäische Beihilfe handelt.⁶ Zudem hat er Stellung zu den höchst umstrittenen Vor- und Nachbehaltensfristen sowie zu dem Begriff des herrschenden Unternehmens bezogen. Auch nach diesem Vorlagebeschluss bleiben zahlreiche Fragen hinsichtlich der Anwendung und Reichweite von § 6a GrEStG offen. Die Kritik des Gerichts als auch der Literatur entzündet sich daran, dass die Begünstigungsnorm nur partiell in sich widerspruchsfrei erscheint.

B. Gegenstand der Untersuchung

Dieser Problemaufriss lässt bereits erkennen, dass sich das Grunderwerbsteuergesetz in einem gewissen Wandel befindet und zunehmend komplizierter wird. Die aktuellen Entwicklungen dieses Rechtsgebietes lassen es lohnenswert erscheinen, steuerjuristisch zu analysieren, welche Zusammenhänge zwischen den einzelnen Erwerbstatbeständen untereinander, aber auch gegenüber den Steuerbefreiungs- und Steuervergünstigungsnormen bestehen. Zwischen ihnen herrschen keine einseitigen Überlagerungen, sondern weitreichende und mitunter komplexe Interdependenzen. Insbesondere die neu eingeführten Ergänzungstatbestände wirken nicht immer systemkonform in das Gesetz integriert, wie in dieser Arbeit zu zeigen sein wird.

Die grunderwerbsteuerlichen Implikationen von Konzernumstrukturierungen sind dabei im rechts- und wirtschaftswissenschaftlichen Schrifttum von ungebrochener Anziehungskraft. In einer kaum überschaubaren Flut von Aufsätzen finden sich lohnenswerte Ausführungen zur Steuerbarkeit und Steuerverschonung einzelner grunderwerbsteuerlicher Problematiken bei Unternehmenstransaktionen. Ihnen ist gemein, dass sie einzelne Normen interpretieren, die steuerjuristische Wirkungsweise und die Interdependenz dieser Vorschriften allerdings nicht umfassend thematisieren.

Vergleichsweise gering ist dagegen die Zahl der originär steuerrechtlichen Monografien zur Grunderwerbsteuer. In der Rechtswissenschaft finden sich fünf erwähnenswerte Dissertationen: Kroschewski analysiert die grunderwerbsteuerliche Anteilsvereinigung i. S. d. § 1 Abs. 3 GrEStG im Unternehmensverbund.⁷ Rothenöder widmet sich umfassend dem Begriff des Anteils i. S. d. § 1 Abs. 3 GrEStG.⁸ Verweyen untersucht, welche verfassungsrechtlichen Probleme bei der Umstrukturierung von Konzernen auftreten.⁹ Insofern erscheint eine erneute verfassungsrechtliche Abhandlung wenig zielführend. Ebenso kann auf eine Analyse der Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrsteuer und deren Rechtfertigung verzichtet werden.

⁶ Vgl. BFH v. 30.05.2017 – II R 62/14, BB 2017, S. 1633. Anhängig beim EuGH unter C-374/17.

⁷ Kroschewski in Anteilsvereinigung.

⁸ Rothenöder in § 1 Abs. 3 GrEStG.

⁹ Verweyen in GrESt.