

beleuchtet

10. August 2017

BFH zu § 6a GrEStG: Weite Auslegung nach nationalem Recht aber potentieller Beihilfecharakter

http://docs.bepartners.pro/2017-05-30_BFH_EuGH-Vorlage_Beihilfecharakter.pdf

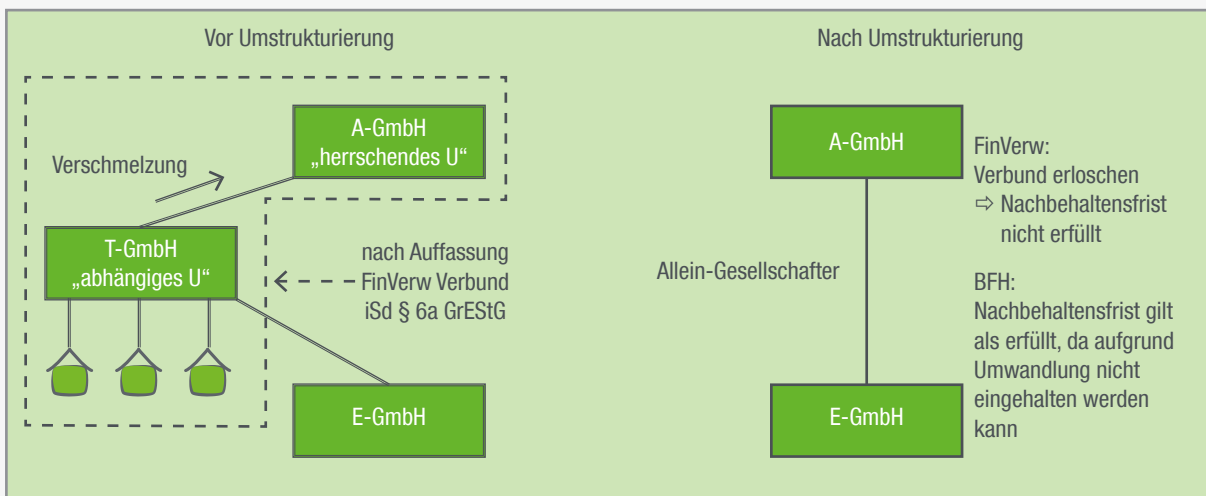
Der Bundesfinanzhof (BFH) hat dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob die Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 6a Grunderwerbsteuergesetz eine unionsrechtswidrige Beihilfe im Sinne von Art. 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) darstellt (BFH, Beschl. v. 30. Mai 2017 – II R 62/14). Die Vorschrift befreit unter bestimmten Voraussetzungen Umstrukturierungen im Konzern unter Einschluss von grundbesitzenden Gesellschaften, die als solche grundsätzlich als steuerpflichtiger Erwerbsvorgang nach dem Grunderwerbsteuergesetz gelten, von der Besteuerung.

In dem der Vorlage zugrunde liegenden Verfahren wurde zunächst um die Voraussetzungen zur Erfüllung der in § 6a Grunderwerbsteuergesetz geforderten Behaltensfrist gestritten. Relevant in diesem Zusammenhang sind der hier verwendete Konzernbegriff und die damit einhergehenden Definitionen der Begriffe „herrschendes Unternehmen“ und „abhängiges Unternehmen“ sowie die Voraussetzungen der Behaltensfrist.

BFH bejaht die Steuerbefreiung nach nationalem Recht auch dann, wenn die abhängige Gesellschaft untergeht...

Um Mitnahmeeffekte und Missbrauch der Begünstigungsvorschrift zu vermeiden, hat der Gesetzgeber eine strenge Mindestbehaltensfrist von 5 Jahren verankert, die jeweils vor und im Anschluss an die befreite Umstrukturierung einzuhalten ist. Während der Behaltensfrist muss die beherrschende Gesellschaft ununterbrochen direkt oder indirekt in Höhe von mindestens 95 % an den abhängigen Gesellschaften beteiligt sein. Fraglich war in diesem Zusammenhang, ob diese Behaltensfrist als erfüllt anzusehen ist, wenn der Konzern im Sinne der Vorschrift vor der Umstrukturierung lediglich aus einem beherrschenden und einem abhängigen Unternehmen besteht. In dieser Konstellation kann die geforderte Nachbehaltensfrist offensichtlich nicht erfüllt werden, sofern die abhängige Gesellschaft im Rahmen der Umstrukturierung untergeht.

In der steuerrechtlichen Literatur wird überwiegend vertreten, dass die Nachbehaltensfrist in einem derartig gelagerten Sachverhalt als erfüllt anzusehen sein müsse. Die Finanzverwaltung teilt diese Auffassung jedoch nicht und möchte die Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 6a Grunderwerbsteuergesetz in diesem Fall versagen.





In der Sache bestätigt der BFH in Übereinstimmung mit der Vorinstanz die vorherrschende Literaturlauffassung. Unter Zugrundelegung des Begünstigungszwecks, Umstrukturierungen innerhalb von Konzernen zu erleichtern, legt der BFH § 6a Grunderwerbsteuergesetz weit aus und stellt fest, dass die Steuerbefreiung in dem vorliegenden Fall nach nationalem Recht zu gewähren ist.

..., legt aber dem EuGH die Frage vor, ob § 6a Grunderwerbsteuergesetz eine unionsrechtswidrige Beihilfe darstellt

Allerdings ist das Bundesministerium der Finanzen (BMF) dem Verfahren beigetreten und hat die Beteiligten darüber in Kenntnis gesetzt, dass das förmliche Prüfverfahren durch die Europäische Kommission nach Art. 108 Absatz 3 AEUV im Zusammenhang mit der durch § 6a Grunderwerbsteuergesetz für bestimmte Konzernsachverhalte eingeführten Steuerbegünstigungsvorschrift nicht erfolgt ist.

Dieses Prüfverfahren ist grundsätzlich vorab bei der Implementierung staatlicher Beihilfen im nationalen Recht durchzuführen. Im Rahmen von Rechtsstreitigkeiten sind die nationalen Gerichte dafür zuständig zu prüfen, ob eine Steuerbegünstigung als staatliche Beihilfe anzusehen ist. Hinsichtlich solcher Vorschriften, die ohne das förmliche Vorabprüfverfahren der Kommission durchlaufen zu haben eingeführt wurden, ist dabei von den nationalen Gerichten zu entscheiden, ob ein solches Verfahren anzuwenden gewesen wäre. Sofern diesbezüglich bei einer neu eingeführten Steuerbegünstigungsvorschrift Zweifel bestehen, hat der BFH den EuGH um Vorabentscheidung zu ersuchen.

Der BFH sieht beachtliche Gründe dafür, § 6a GrESG nicht als unvereinbare staatliche Beihilfe anzusehen. Dem BFH erscheint die Steuerbegünstigung als eine gerechtfertigte Anpassung der allgemeinen Regel für steuerpflichtige Erwerbsvorgänge innerhalb des Grunderwerbsteuergesetzes. Gleichwohl bestünden berechtigte Zweifel, ob nicht die Steuerbegünstigung tatsächlich einen Steuervorteil lediglich zugunsten bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige gewährt und daher potentiell geeignet ist, den Wettbewerb zwischen den EU-Mitgliedsstaaten zu verfälschen. Für den Fall, dass derartige Zweifel bezüglich der möglichen Qualifikation einer Steuerbegünstigungsvorschrift als staatliche Beihilfe bestehen, ist der BFH nach Art. 267 Absatz 3 AEUV verpflichtet, den EuGH zur Auslegung des einschlägigen EU-Rechts anzurufen. Der EuGH trifft dann die förmliche Entscheidung darüber, ob es sich um eine staatliche Beihilfe handelt oder nicht.

Für die Qualifikation einer nationalen Vorschrift als staatliche Beihilfe müssen die folgenden vier Kriterien erfüllt sein:

- staatliche Maßnahme oder die Verwendung öffentlicher Mittel

- selektiver Vorteil
- möglicher Einfluss auf den Handel zwischen den EU-Mitgliedsstaaten
- mögliche Verfälschung des Wettbewerbs

BFH zweifelt am Vorliegen einer unionsrechtswidrigen Beihilfe

Der BFH zweifelt bereits daran, dass die Steuerbegünstigung nach § 6a Grunderwerbsteuergesetz einen selektiven Vorteil begründet.

Die durch § 6a GrESTG gewährte Steuerbegünstigung gilt für Umwandlungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwStG (Verschmelzungen, Spaltung oder Vermögensübertragung) und vergleichbare Umwandlungen auf Grund des Rechts eines EU-/EWR-Staates, die innerhalb eines Konzerns erfolgen. Weitere zu erfüllende Voraussetzungen sind insbesondere die qualifizierte Beteiligung an der abhängigen Gesellschaft von mindestens 95 % und die Mindestbehaltsfrist von 5 Jahren vor und im Anschluss an die begünstigte Umwandlung. Damit ist die Steuervergünstigung nach § 6a Grunderwerbsteuergesetz ihrem Wortlaut nicht auf bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige beschränkt.

Weil aber eine eindeutig Differenzierung zwischen Voraussetzungen, die Anlass für eine beihilferechtliche Prüfung geben und solchen, die nicht beihilferechtsrelevant sind nicht existiert, sah sich der BFH daran gehindert, einen selektiven Vorteil von vorneherein auszuschließen.

Der BFH sieht erhebliche Gesichtspunkte, die potentiell geeignet sind, die in Rede stehende Steuerbegünstigung zu rechtfertigen:

So ist die Voraussetzung der Selektivität nicht gegeben, wenn eine Maßnahme zwar einen Vorteil für den Begünstigten darstellt, aber durch die Natur oder den allgemeinen Aufbau des Systems, in das sie sich einfügt, gerechtfertigt ist. Eine Ausnahme zum allgemeinen System der Besteuerung kann damit angemessen sein, wenn diese nachweislich auf den Grund- oder Leitprinzipien seines Steuersystems beruht.

Des Weiteren kann die Tatsache, dass die allgemeine Regelung (vorliegend: die allgemeine Besteuerung des Rechtsträgerwechsels von Grundstücken) zu weit gefasst ist, eine Rechtfertigung zur Schaffung einer sachgerechten Ausnahme darstellen. In diesem Zusammenhang stellt der BFH fest, dass § 6a Grunderwerbsteuergesetz - unter den dort aufgestellten weiteren Voraussetzungen - lediglich eine Ausnahme für in der Sache nicht besteuerswürdige Rechtsträgerwechsel gewähren sollte.

Schließlich sollte auch die Voraussetzung der Beteiligungshöhe von 95 % sowie das erforderliche Einhalten der Behaltsfrist nach Auffassung des BFH im Ergebnis keinen selek-



tiven Vorteil begründen. Zwar könnten diese Voraussetzung grundsätzlich dazu geeignet sein die Steuerbegünstigung als selektiv einzustufen. Nach Ansicht des vorlegenden Senats grenzen diese jedoch lediglich den Anwendungsbereich der Norm in sachgerechter, der Zielsetzung der Norm Rechnung tragender Weise ein, um so Mißbräuche und ungewollte Mitnahmeeffekte zu verhindern.

Unabhängig davon, ob der Steuerbegünstigung nach § 6a Grunderwerbsteuergesetz tatsächlich die für eine Beihilfequalifikation notwendige Selektivität beizumessen ist, bezweifelt der BFH zudem, dass die Steuerbegünstigung nach § 6a Grunderwerbsteuergesetz geeignet ist, den Handel zwischen den EU-Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen und den Wettbewerb zu verfälschen. Dies könnte nur angenommen werden, wenn davon auszugehen wäre, dass diese Eignung im Grunde jeder Steuerbegünstigung innewohnt.

Entscheidung des EuGH mit potentiell weitreichenden Konsequenzen

Für den Fall, dass der EuGH in § 6a Grunderwerbsteuergesetz eine staatliche Beihilfe erkennt, wird die Anwendung der Norm bis zur Entscheidung der Europäischen Kommission über die Frage, ob diese mit dem Europäischen Binnenmarkt unvereinbar ist, ausgesetzt. Stuft die Kommission die Regelung als unvereinbar ein, was zu erwarten ist, sofern der EuGH erst einmal eine staatliche Beihilfe identifiziert, ist davon auszugehen, dass Deutschland aufgefordert wird, die ungerechtfertigt erlangten Steuervorteile rückwirkend nachzufordern oder eine Lösung zur wirksamen retroaktiven Anpassung der erstmals bereits auf Erwerbsvorgänge nach dem 31. Dezember 2009 anzuwenden Vorschrift zu finden.

Für Steuerpflichtige, die von der Begünstigung Gebrauch gemacht haben birgt dies ein hohes Risiko, da ein sonst im Steuerrecht gegebener Vertrauensschutz durch das Unionsrecht außer Kraft gesetzt wird und insoweit nicht gegeben ist, was die besondere Brisanz des unionsrechtlichen Verbots zur Gewährung steuerlicher Beihilfen gemäß Art. 107 Absatz 1 AEUV ausmacht. Die Mitgliedsstaaten sind bei einem Negativbeschluss der Kommission verpflichtet, nicht genehmigte Beihilfen selbst dann zurückzufordern, wenn nach den nationalen Verfahrensvorschriften bereits Bestandskraft eingetreten ist.

Darüber hinaus dürfte ein derartiger Ausgang des Verfahrens erhebliche Breitenwirkung entfalten. Denn die für eine Qualifikation als unionsrechtswidrige Beihilfe erforderliche Eignung

den Handel zwischen den Mitgliedsstaaten zu beeinträchtigen und den Wettbewerb zu verfälschen, ließe sich nach der unseres Erachtens zutreffenden Auffassung des vorlegenden Senats nur dann annehmen, wenn davon auszugehen wäre, dass diese im Grunde sämtlichen durch nationales Recht gewährten Steuervorteilen innewohnt. Eine mögliche Qualifikation durch den EuGH als staatliche Beihilfe, einhergehend mit einer Einordnung der Norm als mit dem Europäischen Binnenmarkt unvereinbar durch die Kommission, würde daher eine unübersehbare Vielzahl weiterer Steuervorteile beihilfe-rechtlich in Frage stellen.

Das Verfahren bis hin zur finalen Entscheidung durch die Kommission wird sich höchstwahrscheinlich gut und gerne zwei Jahre oder länger hinziehen.

bei Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.



Dr. Carsten Bödecker
Partner . Steuerberater . Rechtsanwalt
Tel. +49 211 946847-51
Fax +49 211 946847-01
carsten.boedecker@bepartners.pro



Carsten Ernst
Partner . Steuerberater
Tel. +49 211 946847-52
Fax +49 211 946847-01
carsten.ernst@bepartners.pro



Holger Hartmann
Rechtsanwalt
Tel. +49 211 946847-53
Fax +49 211 946847-01
holger.hartmann@bepartners.pro



Silvan Hussien
Steuerberater
Tel. +49 211 946847-58
Fax +49 211 946847-01
silvan.hussien@bepartners.pro