

Dr. Stefan Behrens, RA/FAStR/StB, ist Partner bei Clifford Chance in Frankfurt a.M. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind die steuerliche Beratung bei Unternehmenskäufen und -umstrukturierungen, Immobilieninvestments sowie Fondsstrukturierungen und Finanzgerichtsverfahren.



Das bei Inkrafttreten von § 1 Abs. 2b GrEStG-RefE zu erwartende Vollzugsdefizit wäre strukturell

Im Grunderwerbsteuerrecht hat die Politik eine Gerechtigkeitslücke ausgemacht. In den Pressemitteilungen des HMdF vom 21.6. und vom 29.11.2018 heißt es beispielsweise wie folgt: „Wenn jeder Normalo Grunderwerbsteuer zahlen muss, bei millionenschweren Immobilienkäufen aber die Abgabe ans Gemeinwesen umgangen werden kann, dann ist das ungerecht.“ Seit 2016 wird nach einer geeigneten Neuregelung oder zumindest Verschärfung der Grunderwerbsteuergesetzlichen Vorschriften für sog. *share deals* gesucht. Am 8.5.2019 hat das BMF nun den Referentenentwurf eines E-Mobilitätsförderungsgesetzes („RefE“) veröffentlicht, der in Art. 19 den Beschlüssen der FMK vom 29.11.2018 entsprechende Verschärfungen für sog. *share deals* enthält. Besonders gravierend ist der darin vorgesehene – § 1 Abs. 2a GrEStG entsprechende – neue Ergänzungstatbestand für grundbesitzende Kapitalgesellschaften. Nach § 1 Abs. 2b GrEStG-RefE unterläge ab 1.1.2020 – wie bei grundbesitzenden Personengesellschaften – der innerhalb von zehn Jahren erfolgende

Übergang von mindestens 90 % der Anteile am Vermögen einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft auf neue Gesellschafter der Grunderwerbsteuer. Besonders problematisch ist die Einbeziehung mittelbarer Anteilsübergänge. Nach § 1 Abs. 2b wäre (wie seit 1.1.2000 schon bei § 1 Abs. 2a) auch der Erwerb von Kleinstanteilen auf z.B. zehnter oder noch höherer Beteiligungsebene relevant. Das BMF hält dies für erforderlich, um Umgehungen der Besteuerung zu vermeiden. Wie bei § 1 Abs. 2a soll die Übertragung der inländischen Gesellschaftsgrundstücke auf eine neue Kapitalgesellschaft fingiert werden. Auch bei § 1 Abs. 2b schuldete die grundbesitzende Gesellschaft selbst die – durch von anderen bewirkte Übergänge der an ihr bestehenden Anteile auf neue Gesellschafter ausgelöste – Grunderwerbsteuer (vgl. § 13 Nr. 7 GrEStG-RefE).

Bei (in der Praxis unzählig vorhandenen) verzweigten Beteiligungsstrukturen wird die für die Durchsetzung des sich aus § 1 Abs. 2b ergebenden Besteuerungsbefehls erforderliche Sachverhaltsermittlung – zumindest soweit es um mittelbare Anteilsübergänge geht – in vielen Fällen nicht möglich sein. Dies gilt nicht nur für börsennotierte AGs, sondern auch für grundbesitzende Gesellschaften mit mehreren Beteiligungssträngen. Die grundbesitzende Gesellschaft hat gegenüber an ihr nur über andere Gesellschaften beteiligten Gesellschaftern keinen Anspruch, über Anteilsübergänge auf neue Gesellschafter informiert zu werden. Mit den Geschäftsführern oder Vorständen der grundbesitzenden Kapitalgesellschaften sollen gemäß § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 3b. GrEStG-RefE Personen

zur Anzeige verpflichtet werden, *die das, was sie anzeigen sollen, regelmäßig nicht wissen* (was schon für sich insbesondere vor dem Hintergrund potenzieller strafrechtlicher Relevanz der Nichterfüllung von Anzeigepflichten als nicht rechtsstaatlich erscheint). Laut Begründung des RefE sind die Anzeigen nach § 19 GrEStG aber „die primäre Informationsquelle der Finanzverwaltung und das wesentliche Instrument zur Vollzugsicherung“ (vgl. S. 215 zum Wegfall der Begrenzung des Verspätungszuschlags).

Für die Prüfung der Verwirklichung des § 1 Abs. 2b sind Sachverhaltskenntnisse erforderlich, die – zumindest soweit mittelbare Anteilsübergänge betroffen sind – regelmäßig weder die Geschäftsleitung der grundbesitzenden Gesellschaft noch der einzelne einen Anteilsübergang auf einen neuen Gesellschafter bewirkende Gesellschafter hat oder haben kann. Ein Besteuerungstatbestand, dessen Anwendung Sachverhaltskenntnisse erfordert, die in vielen Fällen nicht bei einer Person vorhanden sind, sondern bei dem die mehreren Beteiligten jeweils nur einen Ausschnitt

des Sachverhalts kennen, der für sich allein aber zur Beurteilung der steuerlichen Relevanz nicht ausreicht, ist von vornherein auf Ineffektivität angelegt. Das zu erwartende Vollzugsdefizit ist durch die Struktur der Norm determiniert (BVerfG 2 BvR 2628/10 u. a., Rn. 118).

Das „normative Defizit des widersprüchlich auf Ineffektivität angelegten Rechts“ führt nach der Rechtsprechung des BVerfG zur Gleichheitswidrigkeit und damit zur Verfassungswidrigkeit (vgl. BVerfG, 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, Abschn. C-II.). In Bezug auf § 1 Abs. 2b wäre die „strukturell gegenläufige Erhebungsregel“ die Anzeigepflicht solcher Personen, die das, was sie anzeigen sollen, regelmäßig nicht wissen.

Vollzugsmängel, wie sie immer wieder vorkommen können und sich tatsächlich ereignen, führen nach BVerfG zwar noch nicht zur Verfassungswidrigkeit der materiellen Steuernorm. Das sich aus § 1 Abs. 2b ergebende Vollzugsdefizit ginge jedoch darüber hinaus. Wenn die Anzeige nach § 19 GrEStG „das wesentliche Instrument zur Vollzugsicherung“ ist, kann – weil die Anzeigepflichtigen den Sachverhalt in einer hohen, auch dem Gesetzgeber im Detail nicht bekannten Anzahl von Fällen nicht kennen – von einer Vollzugssicherung keine Rede sein.

Weil der Gesetzgeber gehalten ist, Besteuerungstatbestände so auszugestalten, dass sie nicht mit einfachen Mitteln umgangen werden können, und weil es für erforderlich gehalten wird, auch mittelbare Anteilsübergänge einzubeziehen, um Umgehungen zu vermeiden, kann die Lösung nur darin bestehen, auf § 1 Abs. 2b ganz zu verzichten.

Kein legitimes Mittel, gesamtwirtschaftliche Belange zu verfolgen, ist es jedoch, die materielle Steuernorm gleichsam als lex imperfecta anzulegen (BVerfG 2 BvR 1493/89, Rn. 118).