



Bundesverband
Sachwerte und
Investmentvermögen

Stellungnahme

Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zoll- kodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

bsi

Bundesverband Sachwerte
und Investmentvermögen e.V.

Vorstand

Oliver Porr (Vorsitzender)
Marc Drießen
Andreas Heibroock
Dirk Riedel
Reiner Seelheim
Dr. Holger Sepp
Dr. Torsten Teichert
Gert Waltenbauer

Hauptgeschäftsführer
Rechtsanwalt Eric Romba

www.sachwerteverband.de

Geschäftsstelle Berlin
Georgenstraße 24
10117 Berlin
T +49 30 318049-00
F +49 30 323019-79
kontakt@bsi-verband.de

Büro Brüssel
3 -11 rue du Luxembourg
1000 Bruxelles
T +32 2 55016-14
F +32 2 55016-17
contact@bsi-verband.eu

Vereinsregisternummer
23527 Nz Amtsgericht
Berlin-Charlottenburg

Steuernummer
27/620/52261

Mitglied des ZIA
Zentraler Immobilien
Ausschuss e.V.

Mitglied der BID
Bundesarbeitsgemeinschaft
Immobilienwirtschaft
Deutschland

Berlin, den 9. September 2014



Wir bedanken uns für die Gelegenheit zur Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften. Wir beschränken unsere Ausführungen auf die in dem Entwurf vorgesehene Änderung des § 1 Abs. 2a Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) und der daraus folgenden Rückwirkung.

I. Grundsätzliche Relevanz des § 1 Abs. 2a GrEStG

Die Regelungen des GrEStG sind für unsere Mitgliedsunternehmen, die geschlossene Investmentvermögen auflegen und häufig in Immobilien investieren, von herausragender Bedeutung.

Hierbei spielt insbesondere die Regelung in § 1 Abs. 2a GrEStG eine wesentliche Rolle, die unmittelbare und mittelbare Anteilsübertragungen an grundstücksbesitzenden Personengesellschaften ebenfalls der Steuerpflicht unterwirft, soweit mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergegangen sind.

Im Rahmen einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes bei einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft nach § 1 Abs. 2a GrEStG ging die Finanzverwaltung im Rahmen ihrer Verwaltungspraxis bislang davon aus, dass die Beteiligung an einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft je nach Rechtsform des beteiligten Unternehmens unterschiedlich zu behandeln ist. Anders als bei einer beteiligten Personengesellschaft kann bei einer Kapitalgesellschaft keine Durchrechnung erfolgen. Ein mittelbarer Gesellschafterwechsel findet nach dieser Auffassung statt, wenn sich der Gesellschafterbestand der Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar um mindestens 95% der Anteile ändert.

In seinem Beschluss vom 24. April 2013 (BFH, Urteil v. 24.04.2013, Az.: II R 17/10, DStR 2013, 1280, Leitsatz) hat der Bundesfinanzhof jedoch entschieden, dass die mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes ausschließlich nach wirtschaftlichen Maßstäben zu beurteilen ist und Kapital- und Personengesellschaften gleichermaßen als transparent zu betrachten seien. Danach kommt eine Erfüllung des Tatbestandes des § 1 Abs. 2a GrEStG nur in Betracht, wenn sich der Bestand der Rechtsträger, die wirtschaftlich hinter an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft stehen, vollständig geändert hat. Diese Entscheidung steht der jahrelang durch die Finanzverwaltung angewendeten Praxis entgegen. Mit der geplanten Gesetzesänderung soll die bisherige Auffassung der Finanzverwaltung daher nunmehr erstmals auch im Gesetz festgehalten werden, mit rückwirkender Anwendung auf alle Fälle seit dem 31.12.2001.

Diese rückwirkende Anwendung des neugefassten § 1 Abs. 2a GrEStG wirkt aus unserer Sicht verfassungsrechtliche Probleme auf.



II. Grundsatz: Unzulässigkeit echter Rückwirkung

In zutreffender Weise geht der Gesetzgeber zunächst vom Vorliegen einer echten Rückwirkung aus, da die geänderte Rechtsnorm nachträglich in abgeschlossene Sachverhalte eingreift. Dies gilt insbesondere, wenn die gesetzte Rechtsfolge mit belastender Wirkung schon vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung für bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll (BVerfG, Beschl. v. 17. Dezember 2013, Rn. 41). Für das Steuerrecht gilt zusätzlich, dass hier eine echte Rückwirkung nur dann vorliegt, wenn der Gesetzgeber eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abändert, d.h., wenn in bestandskräftige Festsetzungen vergangener Veranlagungszeiträume eingegriffen wird (BVerfG, aaO, Rn. 42 f.).

Im Gegensatz zur unechten Rückwirkung, ist die echte Rückwirkung grundsätzlich verfassungsrechtlich unzulässig, da sowohl das Rechtsstaatsprinzip, wie auch das aus den Grundrechten stammende Prinzip der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes dieser entgegenstehen (BVerfG, aaO, Rn. 62).

Soweit der Referentenentwurf die rückwirkende Anwendung des neugefassten § 1 Abs. 2a GrEStG auf alle Fälle seit dem 31. Dezember 2001 vorsieht, greift er in bestandskräftige Sachverhalte ein, für die zum Teil bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist. Diese echte Rückwirkung ist nach der Rechtsprechung des BVerfG jedoch allenfalls in engen Grenzen zulässig.

III. Ausnahme: Rechtfertigung der Rückwirkung

Unserer Ansicht nach sind keine der vom BVerfG genannten Rechtfertigungsgründe im hier vorliegenden Fall einschlägig.

Nach der Rechtsprechung des BVerfG findet das Rückwirkungsverbot grundsätzlich im Grundsatz des Vertrauensschutzes seine Grenze. Nur soweit ein schutzwürdiges Vertrauen auf eine bestimmte Gesetzeslage sachlich nicht gerechtfertigt werden kann und daher nicht schutzwürdig ist, ist die echte Rückwirkung zulässig (BVerfG, aaO, Rn. 63 f.). Dies kann z.B. der Fall sein, wenn die Rechtslage so unklar oder verworren gewesen ist, dass eine Klärung erwartet werden musste oder wenn das bisherige Recht in einem Maße systemwidrig und unbillig war, dass ernsthafte Zweifel an seiner Verfassungsmäßigkeit bestanden (BVerfG, aaO., Rn. 65). Eine solche Unklarheit ist hier aber nicht gegeben.

Der Gesetzesbegründung zufolge erfolgt hier zwar lediglich eine zulässige gesetzgeberische Klarstellung. Dabei wird jedoch verkannt, dass die Klarstellung einer gesetzlichen Regelung voraussetzt, dass eine gesetzliche Regelung überhaupt existiert (BVerfG, aaO., Rn. 44 f.).

Dies ist vorliegend nicht der Fall. Vielmehr handelt es sich um die Neuregelung eines bislang nicht gesetzlich normierten Tatbestandes, der zuvor lediglich in verschiede-



nen Erlassen der Finanzverwaltung behandelt worden ist und daher um einen konstitutiven Akt.

Auch kann hier nicht von einer unklaren und verworrenen Rechtslage gesprochen werden, bei der eine Klärung unbedingt zu erwarten war. Ebenso wenig gibt es ernsthafte Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der bestehenden Norm. Die Auslegungsbedürftigkeit des § 1 Abs. 2a GrEStG hat vielmehr dazu geführt, dass sich mindestens zwei vertretbare Standpunkte (BFH und Finanzverwaltung) entwickelt haben, die in der Praxis angewendet werden können. Dies entspricht aber nicht einer verworrenen Rechtslage. Ausweislich der Gesetzesbegründung geht der Gesetzgeber selbst von der Auslegungsfähigkeit des bestehenden § 1 Abs. 2a GrEStG aus, weshalb er eine Klarstellung für nötig hält.

Die bloße Auslegungsbedürftigkeit einer Norm rechtfertigt aber nach Ansicht des BVerfG nicht deren rückwirkende Änderung, solange die Auslegungsoffenheit nicht ein Maß erreicht hat, das zur Verwirrung der Rechtslage führt, so dass auch unter Berücksichtigung von Wortlaut, Systematik und Normzweck völlig unverständlich bleibt, welche Bedeutung die fragliche Norm haben soll (BVerfG, aaO., Rn. 67). Eine über besondere Ausnahmefälle hinausgreifende Befugnis des Gesetzgebers zur rückwirkenden Präzisierung von Normen, die sich als auslegungsbedürftig erweisen, unterläuft die durch das Grundgesetz der rechtsprechenden Gewalt vorbehaltene Befugnis zur verbindlichen Auslegung von Gesetzen (BVerfG, aaO., Rn. 70).

Im Übrigen verweist die Gesetzesbegründung auf die „allgemein gefestigte Rechtsauffassung bis zur Entscheidung des Bundesfinanzhofes“. Es fragt sich, wie sich eine „gefestigte Rechtsauffassung“ gebildet haben kann, wenn der BFH im Urteil vom 24.04.2013 (BFH, Urteil v. 24.04.2013, Az.: II R 17/10, DStR 2013, 1280) erstmalig die zu entscheidende Rechtsfrage zur rechtlichen Beurteilung erörtert und entschieden hat. Wie in einer Vielzahl anderer Verfahren, kann erst dann von einer gefestigten Rechtsauffassung gesprochen werden, wenn zu nicht präzisen Gesetzestexten höchstrichterliche Entscheidungen vorliegen.

Insoweit ist die höchstrichterliche Rechtsprechung elementarer und unverzichtbarer Bestandteil einer „gefestigten Rechtsauffassung“, die somit denklogisch vorher nicht bestanden haben kann. Nach unserer Kenntnis gibt es eine hohe Anzahl an Streitfällen im Steuerrecht, in denen die Beteiligten die Rechtsprechung des BFH abwarten (müssen), bis Klarheit in der steuerrechtlichen Beurteilung besteht.



Bundesverband
Sachwerte und
Investmentvermögen

IV. Ergebnis: Geplante Rückwirkung ist verfassungsrechtlich unzulässig

Im Ergebnis gehen wir davon aus, dass die geplante Neufassung von § 1 Abs. 2a GrEStG verfassungsrechtlich unzulässig ist, soweit sie auf alle Sachverhalte nach dem 31. Dezember 2001 angewendet werden soll. Die im Referentenentwurf genannte Begründung zur Rechtfertigung der echten Rückwirkung genügt unserer Ansicht nach nicht den strengen Vorgaben, die das BVerfG für diese Sachverhalte erfordert.

Wir regen daher an, die Regelung zur rückwirkenden Anwendung des § 1 Abs. 2a im Referentenentwurf zu streichen.

Berlin, den 9. September 2014