

/ JStG 2019: Verschärfungen bei der Grunderwerbsteuer bei Share Deals (GrESt-Reform)

05.06.2019

Steuerrecht | Real Estate Investment Group

Eine der wesentlichsten Änderungen des aktuell veröffentlichten Referentenentwurfs zum „Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ betrifft die schon länger diskutierten Verschärfungen der Grunderwerbsteuer bei den sogenannten Share Deals.

Unter Share Deals wird die unmittelbare oder mittelbare Übertragung von Anteilen an einer Grundstücksgesellschaft verstanden, die grunderwerbsteuerlich der Übertragung eines Grundstücks gleichgestellt werden und damit Grunderwerbsteuer auslösen. Diese Regelungen finden sich derzeit in den § 1 Abs. 2a, § 1 Abs. 3 und § 1 Abs. 3a GrEStG.

Die grunderwerbsteuerlichen Neuregelungen sollen grundsätzlich erstmals für Erwerbsvorgänge gelten, die nach dem 31.12.2019 verwirklicht werden (§ 23 Abs. 17 GrEStG-E). Allerdings enthält der Gesetzentwurf auch zahlreiche Ausnahmen, die verfassungsrechtlich problematische Rückwirkungen verhindern helfen sollen.

Die wesentlichen Gesetzesänderungen in Bezug auf Share Deals lassen sich im Einzelnen wie folgt zusammenfassen:

Senkung der Beteiligungsgrenze auf 90% für neue Gesellschafter bei Grundstücks-Personengesellschaften (§ 1 Abs. 2a GrEStG) und Verlängerung des Zeitraums von 5 auf 10 Jahre

Künftig kommt es zur Grunderwerbsteuerpflicht nach § 1 Abs. 2a GrEStG, wenn innerhalb von 10 Jahren mehr als 90% der Anteile an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft auf neue Gesellschafter übergehen. Bisher wird GrESt-Pflicht erst ausgelöst, wenn innerhalb von 5 Jahren 95% der Anteile an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft mittelbar oder unmittelbar auf neue Gesellschafter übertragen werden.

Die Neuerung gilt zwar grundsätzlich erst für Erwerbe nach dem 31.12.2019 (§ 23 Abs. 17 GrEStG-E).

Zu beachten sind aber auch zahlreiche Übergangsregelungen im Gesetzentwurf zu dieser Norm. So gelten Gesellschafter, deren 5-jährige Haltefrist vor dem 1.1.2020 abläuft, auch künftig - trotz der auf 10 Jahre verlängerten Frist - als Alt-Gesellschafter (§ 23 Abs. 18 GrEStG-E). Anteilserwerbe durch Alt-Gesellschafter werden bei der Prüfung des Überschreitens der 90%-Grenze nicht einbezogen. Ist dagegen für einen Gesellschafter die 5-Jahresfrist am 1.1.2020 noch nicht abgelaufen, gilt dieser weiter bis zum Ablauf der 10-jährigen Frist als neuer Gesellschafter. Diese Erwerbe werden demnach bei der Prüfung des Überschreitens der zur GrESt-Pflicht führenden Beteiligungsgrenze mit einbezogen. Ferner soll bei der Prüfung des Status als Alt-Gesellschafters in den Fällen mittelbarer Änderungen des Gesellschafterbestands die neue 10-Jahres-Frist auch rückwirkend angewendet werden.

Zudem gilt auch die Alt-Regelung des § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. (95% in 5 Jahren) bis zum 31.12.2024 weiter (§ 23 Abs. 19 Satz 1 GrEStG-E). Die Altregelung könnte damit beispielsweise zur Anwendung kommen, wenn zum 1.1.2020 bereits über 90%, aber noch nicht 95% der Anteile an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft innerhalb von 5 Jahren auf neue Gesellschafter übergegangen sind. Sollte daher durch weitere Erwerbe bis zum 31.12.2024 noch die 95%-Grenze überschritten werden (sog. Aufstockungsfälle), käme es zu GrESt-Pflicht infolge der parallel weitergeltenden Alt-Regelung. Die Alt-Regelung gilt jedoch nur nachrangig. Zur GrESt-Pflicht nach der Altregelung kommt es somit nur dann, wenn der Rechtsvorgang keine GrESt-Pflicht nach den anderen Neuregelungen in § 1 Abs. 1, Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG n.F. auslöst.

Eine weitere Übergangsvorschrift in § 23 Abs. 22 GrEStG-E zielt auf Fallkonstellationen ab, in denen das Verpflichtungsgeschäft (Anteilskaufvertrag bzw. „Signing“) und das Erfüllungsgeschäft (Abtretung/Übertragung bzw. „Closing“) auseinanderfallen. Danach sollen Übergänge von Anteilen am Gesellschaftsvermögen der grundbesitzenden Personengesellschaft nicht zu einer Verwirklichung der GrESt-Pflicht nach § 1 Abs. 2a GrEStG-E führen, wenn diese auf einem innerhalb von einem Jahr vor dem Zeitpunkt der Einbringung des Gesetzentwurfs in den Bundestag abgeschlossenen Verpflichtungsgeschäft („Signing“) beruhen und das Erfüllungsgeschäft („Closing“) innerhalb eines Jahres nach der Einbringung des Gesetzentwurfs in den Bundestag

erfolgt (§ 23 Abs. 22 Satz 2 GrEStG-E). Von dieser Übergangsregelung sind damit insbesondere sog. Forward-Deals betroffen.

Einführung einer GrESt-Pflicht für Gesellschafterwechsel bei grundstücksbesitzenden Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 2b GrEStG-E)

Der Gesetzentwurf sieht die Einführung eines neuen Ergänzungstatbestands in § 1 Abs. 2b GrEStG-E vor. Danach kommt es zur GrESt-Pflicht, wenn innerhalb von 10 Jahren 90% der Anteile an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft durch neue Gesellschafter erworben werden. Auch werden unmittelbare und mittelbare Erwerbe mit einbezogen. Es ist somit künftig (wie bisher bei Personengesellschaften) nicht mehr möglich, im Rahmen einer Transaktion 100% der Anteile (aufgeteilt auf zwei Erwerber) zu übertragen. Ferner stellt die Neuregelung u.a. für grundbesitzende börsennotierte Aktiengesellschaften eine erhebliche Herausforderung dar.

Steuerschuldnerin der GrESt soll nach § 13 Nr. 7 GrEStG-E die grundbesitzende Kapitalgesellschaft sein, an der sich innerhalb von 10 Jahren zu mindestens 90 Prozent unmittelbar oder mittelbar neue Anteilseigner beteiligt haben. Besteuert wird die Kapitalgesellschaft, die wegen des Anteilseignerwechsels grunderwerbsteuerrechtlich nicht mehr als dieselbe Kapitalgesellschaft anzusehen ist.

Im Unterschied zur GrESt-Pflicht nach § 1 Abs. 2a GrEStG sollen nach der Gesetzesbegründung die personenbezogenen Steuerbefreiungstatbestände in § 3 GrEStG und die Befreiungsvorschriften in den §§ 5, 6 GrEStG (gelten für grundstücksbesitzende PersG) nicht angewendet werden. Dies führt auf Basis des Gesetzesentwurfs u.a. dazu, dass bei Kapitalgesellschaften (anders als bei Personengesellschaften) selbst nach Ablauf der 10-Jahres-Frist die volle GrESt ausgelöst wird, wenn die restlichen 10% übertragen werden.

Zuständig für die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen ist das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft befindet. Dies gilt auch, wenn ein außerhalb des Bezirks dieser Finanzämter liegendes Grundstück oder ein auf das Gebiet eines anderen Landes sich erstreckender Teil eines im Bezirk dieser Finanzämter liegenden Grundstücks betroffen ist (§ 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG-E).

Anzeigespflichtig beim zuständigen Finanzamt ist bei Verwirklichung des neuen Erwerbstatbestands in § 1 Abs. 2b GrEStG die Kapitalgesellschaft als Steuerschuldnerin (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3b GrEStG-E).

Die Neuregelung gilt grundsätzlich erst für Erwerbe, die nach dem 31.12.2019 verwirklicht werden (§ 23 Abs. 17 GrEStG-E). Wie auch beim Übergang von Anteilen an Grundbesitz-PersG auf neue Gesellschafter (§ 1 Abs. 2a GrEStG) sollen Übergänge von Anteilen der Grundbesitz-KapG nicht zur Steuerpflicht nach dem neuen § 1 Abs. 2b GrEStG führen, wenn das Verpflichtungsgeschäft („Signing“) innerhalb eines Jahres vor und das Erfüllungsgeschäft („Closing“) innerhalb eines Jahres nach der Einbringung des Gesetzes in den Bundestag erfolgt (§ 23 Abs. 23 GrEStG-E).

Herabsetzung der Beteiligungsgrenzen bei Anteilsvereinigungen nach § 1 Abs. 3 und § 1 Abs. 3a GrEStG von bisher 95% auf 90%

Auch bei der zivilrechtlichen Anteilsvereinigung bzw. -übertragung in § 1 Abs. 3 GrEStG und der wirtschaftlichen Anteilsvereinigung in § 1 Abs. 3a GrEStG werden die Beteiligungsgrenzen von derzeit 95% auf 90% herabgesetzt.

Die neuen Beteiligungsgrenzen von 90% gelten grundsätzlich für Erwerbe, die nach dem 31.12.2019 verwirklicht werden (§ 23 Abs. 17 GrEStG-E). Sofern allerdings ein Rechtsträger am 31.12.2019 zu mindestens 90% und zu weniger als 95% an der grundstücksbesitzenden Gesellschaft beteiligt ist, gelten die Altregelungen weiter (Aufstockungsfälle). Diese Übergangsregelung gilt für unmittelbare oder mittelbare oder teils unmittelbare, teils mittelbare Beteiligungen. Zudem gilt diese Übergangsregelung sowohl für zivilrechtliche Anteilsvereinigungen bzw. -übertragungen (§ 23 Abs. 20 GrEStG-E) als auch für wirtschaftliche Anteilsvereinigungen (§ 23 Abs. 21 GrEStG-E).

Zu einer GrESt-Pflicht nach den alten Vorschriften kommt es nur dann nicht, wenn der Vorgang bereits unter die Neuregelungen in § 1 Abs. 1, Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b, Abs. 3 und 3a GrEStG-E fällt. Eine zeitliche Begrenzung enthält die Anwendungsvorschrift

nicht, da laut Gesetzesbegründung diese Tatbestände nur stichtagsbezogen zu prüfen sind. Somit gelten die Alt-Regelungen unbegrenzt weiter. Im Ergebnis löst eine Aufstockung der Anteile in derartigen Fallkonstellationen weiterhin §§ 1 Abs. 3, Abs. 3a GrEStG nach der bisherigen Rechtslage aus.

Verlängerung der Behaltensfristen bei §§ 5, 6 GrEStG von 5 auf 10 bzw. auf 15 Jahre

In Fällen mit Gesamthandsgemeinschaften sehen die §§ 5 und 6 GrEStG unter bestimmten Voraussetzungen Steuerbefreiungen vor, die unter anderem auch das Einhalten von Vor- und Nachbehaltensfristen voraussetzen. Aus Gründen der Missbrauchsabwehr werden die bisherigen Fristen von 5 Jahren in § 5 Abs. 3 und § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG auf 10 Jahre verlängert. Die Verlängerung der Fristen steht laut Gesetzesbegründung im Zusammenhang mit den in den Ergänzungstatbeständen abgesenkten Beteiligungsgrenzen und der in § 1 Abs. 2a GrEStG verlängerten Frist.

Bezüglich der Vorbehaltensfrist in § 6 Abs. 4 GrEStG-E sieht der Referentenentwurf darüber hinaus eine Erweiterung um einen neuen Tatbestand vor (§ 6 Abs. 4 Nr. 3 GrEStG-E), in dem die Vorbehaltensfrist sogar auf 15 Jahre verlängert wird. Dadurch sollen Gestaltungen erheblich erschwert werden, die durch einen zeitlich gestreckten Erwerb von Anteilen am Vermögen einer Grundstücks-Personengesellschaft die Erzielung von Steuervergünstigungen zum Ziel haben. Konkret betroffen sind nur Fälle, in denen die GrESt-Pflicht nach § 1 Abs. 2a GrEStG (a.F. oder n.F.) nicht greift, weil weniger als 90 % bzw. 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft auf neue Gesellschafter innerhalb von fünf bzw. zehn Jahren übergegangen sind und nach Ablauf dieser Frist eine Grunderwerbsteuerbare Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 oder Abs. 3a GrEStG erfolgt. Die dafür eingreifende Steuerbefreiung in § 6 GrEStG n.F. soll in diesen Fällen nur greifen, wenn die Anteilsvereinigung 15 Jahre nach dem Erwerbsvorgang des Anteils am Vermögen der Personengesellschaft infolge eines Rechtsgeschäfts unter Lebenden stattfindet.

Die Regelung im § 6a GrEStG ist von den Änderungen der Vor- und Nachbehaltensfristen allerdings nicht betroffen. Hier bleibt es sowohl bei der Grenze von 95% als auch bei einer Vor- und Nachbehaltensfrist von 5 Jahren.

Ansatz des erbschaftsteuerlichen Grundstückswerts bei Veräußerungen im umwandlungsteuerrechtlichen Rückwirkungszeitraum

Eine Neuregelung ist auch bei der anzuwendenden Bemessungsgrundlage bei Grundstücksverkäufen im umwandlungsteuerrechtlichen Rückwirkungszeitraum geplant. Grundsätzlich kommt bei Grundstücksverkäufen der vereinbarte Kaufpreis als Bemessungsgrundlage zur Anwendung. Dies gilt selbst dann, wenn dieser deutlich unterhalb des Verkehrswertes liegt (Ausnahme: Vereinbarung eines „symbolischen Kaufpreises“). Im Rahmen von Umstrukturierungen konnte dies unter der geltenden Rechtslage zur Minimierung der Grunderwerbsteuer genutzt werden.

Deshalb sieht der Referentenentwurf in bestimmten Fällen als Mindest-Ansatz den nach den erbschaftsteuerlichen Grundstücksbewertungsverfahren ermittelten Grundstückswert als Bemessungsgrundlage für die GrESt vor (§ 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 GrEStG-E). Dies gilt in den Fällen, in denen zwischen den an einer Umwandlung beteiligten Rechtsträgern innerhalb des Rückwirkungszeitraumes im Sinne der §§ 2, 20 Abs. 6 oder § 24 Abs. 4 UmwStG ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 verwirklicht wird, die dabei vereinbarte Gegenleistung unter dem erbschaftsteuerlichen Wert liegt und die Umwandlung ohne diesen Erwerbsvorgang eine Besteuerung nach § 1 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG ausgelöst hätte.

Abschaffung der Obergrenze des Verspätungszuschlags gemäß § 152 Abs. 10 AO von derzeit 25.000 Euro für Grunderwerbsteuerzwecke

Außerdem sieht der Gesetzentwurf aus Gründen der Missbrauchsvermeidung die Aufhebung der bisherigen Deckelung des Verspätungszuschlags auf EUR 25.000 (vgl. § 152 Abs. 2 AO) vor, wenn die Anzeigepflicht nach § 19 GrEStG nicht oder nicht rechtzeitig erfüllt wurde (§ 19 Abs. 6 GrEStG-E).

Weiterer Fortgang des Gesetzgebungsverfahrens

Die Verbände haben die Möglichkeit bis zum 5.6.2019 zum Gesetzentwurf Stellung zu nehmen. Anschließend wird im Juni die Bundesregierung den Gesetzentwurf voraussichtlich beschließen und in das formale Gesetzgebungsverfahren einbringen. Die Einbringung des Gesetzentwurfs in den Bundestag ist nach dem Referentenentwurf vor allem für die Übergangsfrist für die Steuerpflicht bzgl. des Erwerbs neuer Gesellschafter an Grundstücks-PersG und Grundstücks-KapG von Bedeutung. Liegt in diesen Fällen der Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts („Signing“) innerhalb eines Jahres vor diesem Datum und erfolgt die Anteilsübertragung („Closing“) innerhalb eines Jahres nach diesem Datum, führen diese Übertragungen nicht zur Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG-E.

Fraglich ist, ob für diese Übergangsregelung im Endergebnis auf das Eingangsdatum des Gesetzentwurfs beim Bundesrat oder das Eingangsdatum beim Bundestag Bezug genommen wird. Bisher stellt der vorgeschlagene Gesetzeswortlaut im Referentenentwurf noch ausdrücklich auf das Datum des Eingangs des Gesetzentwurfs in den Bundestag ab, während in der Gesetzesbegründung neben der Einbringung in den Bundestag auch die Einbringung in Bundesrat erwähnt wird. Da derzeit der endgültige Text des Gesetzes noch nicht feststeht, sollten für die Anwendung der Übergangsregelungen noch beide Termine beobachtet werden.

Zudem bleibt zu beachten, dass es sich in diesem Stadium des Gesetzgebungsverfahrens noch um einen Erstentwurf handelt, der im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens noch Änderungen erfahren kann. So kann auch nicht ausgeschlossen werden, dass es hinsichtlich der erstmaligen Anwendung im Rahmen des Gesetzgebungsprozesses noch zu Änderungen kommen kann.

Handlungsempfehlungen

Aufgrund der sich nun sicher abzeichnenden Grunderwerbsteuerreform sollten in 2019 und ab 2020 geplante Anteilsübertragungen an Unternehmen mit Immobilienbesitz nochmals hinsichtlich der Auswirkungen der Gesetzesänderungen auf diese Übertragungen geprüft werden, damit noch mögliche Anpassungen vorgenommen werden können. Auch bestehende Strukturen sollten auf die Auswirkungen durch die GrESt-Reform untersucht werden, da auch hier durch die Übergangsregelungen Anpassungen noch in diesem Jahr möglich sind. Dies gilt vor allem für die Fälle, in denen in Zukunft Anteilsübertragungen stattfinden sollen.

Haben Sie Fragen? Kontaktieren Sie gerne: [Dr. Carsten Heinz](#) oder [Dr. Elmar Bindl](#)

Practice Group: [Steuerrecht](#)

Contact Person



Dr. Carsten Heinz

Co-Leiter Steuerrecht

Mitglied der Practice Group Private Equity

Steuerberater

T +49 30 2094 2074



Dr. Elmar Bintl

Mitglied der Practice Group Steuerrecht
Mitglied der Practice Group Private Equity
Steuerberater

T +49 89 28628 581

www.noerr.com twitter.com/NoerrLLP xing.com/companies/NoerrLLP