

Nichts ist für die Ewigkeit! – die neuen Grunderwerbsteuererlasse bei Wechseln von 90 Prozent im Gesellschafterbestand

14. Juni 2022

Die obersten Finanzbehörden der Länder haben in der vorletzten Woche ihre Erlasse zur Anwendung des § 1 Absatz 2a Grunderwerbsteuergesetz für die Änderung im Gesellschafterbestand bei Personengesellschaften und des § 1 Absatz 2b Grunderwerbsteuergesetz für die Änderung im Gesellschafterbestand bei Kapitalgesellschaften veröffentlicht. Es gibt Positives und Überraschendes zu vermelden. Einiges aus den Erlassen, insbesondere zu dem neuen Tatbestand für Kapitalgesellschaften, möchten wir hier beleuchten.

Für 90 Prozent ist das Verhältnis von Altgesellschaftern zur Neugesellschaftern entscheidend

Für Änderungen im Gesellschafterbestand von Personengesellschaften hat die Finanzverwaltung bereits in ihrem Erlass vom 12. November 2018 unter Tz. 5.3. festgestellt, dass es trotz des Wortlauts, der allein darauf abstellt, dass in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes (heute mindestens 90 Prozent, vor dem 1. Juli 2021 mindestens 95 Prozent) Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, auf das Verhältnis der Beteiligung der Neugesellschafter zu der fortbestehenden Beteiligung von Altgesellschaftern ankommt. Bleiben also die Altgesellschafter in einer Höhe von über 10 Prozent beteiligt, so wird der Ergänzungstatbestand nicht ausgelöst, auch wenn es ansonsten mehrmals zu einer Übertragung an Neugesellschafter kommt, die über den zeitlichen Betrachtungszeitraum von heute zehn Jahren zu einer addierten Änderung im Gesellschafterbestand von mindestens 90 Prozent führt.

Nach unserer Auffassung lag diese richtige Einschränkung des Ergänzungstatbestandes für Personengesellschaften darin begründet, dass in der

Vorschrift auf den Übergang des Anteils am Gesellschaftsvermögen und nicht auf den Gesellschaftsanteil abgestellt wird. Diese Gesetzesformulierung ist durch die rechtliche Ausgestaltung des Gesellschaftsvermögens einer Personengesellschaft als Gesamthandsvermögen begründet, bei der das Gesellschaftsvermögen ein gemeinschaftliches Sondervermögen der Gesellschafter darstellt. Dies erlaubt eine „transparente“ Zurechnung des Grundstücks in Höhe eines Wertanteils beim Gesellschafter.



Dokumente zu diesem beleuchtet:

- [Anwendung des § 1 Absatz 2a GrEStG](#)
- [Anwendung des § 1 Absatz 2b GrEStG ab dem 1. Juli 2021](#)

Quelle: DATEV, Lexinform

transparente“ Zurechnung des Grundstücks in Höhe eines Wertanteils beim Gesellschafter.

Für den Ergänzungstatbestand des § 1 Absatz 2b Grunderwerbsteuergesetz für Kapitalgesellschaften waren wir deshalb gespannt, ob hier die Finanzverwaltung den gleichen Weg geht. Denn, begründet durch die juristische Persönlichkeit der Kapitalgesellschaft und die damit einhergehende fehlende eigentumsrechtliche Zurechnung des Gesellschaftsvermögens bei den Gesellschaftern, kommt es dort nach dem Wortlaut der Vorschrift nur auf den Übergang der Anteile an der Gesell-



schaft an. Angedacht wurde in der Literatur, dass jedenfalls mehrfache Übergänge des nämlichen, identischen Gesellschaftsanteils nicht für die Berechnung der 90 Prozent Änderung im Gesellschafterbstand gezählt werden. Die Finanzverwaltung geht jedoch darüber hinaus und wendet auch bei den Kapitalgesellschaften den gleichen Grundsatz wie bei den Personengesellschaften an. Sowohl für die Personengesellschaft als auch für die Kapitalgesellschaft muss sich für die Verwirklichung des Tatbestandes das Verhältnis der Altgesellschafter zu den Neugesellschaftern zu Lasten der Altgesellschafter verändern (Tz. 5.3 in beiden Erlassen).

Das ist keine Überraschung, aber eine positive Nachricht, die auch für den Ergänzungstatbestand des § 1 Absatz 2b Grunderwerbsteuergesetz Sicherheit gibt.

Nichts ist für die Ewigkeit – Änderungen im Gesellschafterbestand einer beteiligten Kapitalgesellschaft

Nach dem Finanzverwaltungserlass vom 12. November 2011 galt die zeitliche Beschränkung des Betrachtungszeitraums (damals fünf Jahre, heute zehn Jahre) nicht für Änderungen im Gesellschafterbestand einer Kapitalgesellschaft, die an der Grundstücks-Personengesellschaft beteiligt ist (BStBl I 18, 1314, Tz. 6 Absatz 1, zu § 1 Absatz 2a Satz 4 und 5 Grunderwerbsteuergesetz). Dies bedeutete, dass die Änderung des Gesellschafterbestandes einer beteiligten Kapitalgesellschaft zeitlich unbeschränkt zu einer mittelbaren steuerbaren Änderung des Gesellschafterbestands auf Ebene der Personengesellschaft führen konnte. Diese Auffassung findet sich in den neuen Erlassen nicht mehr. Diese Änderung in der Auffassung der Finanzverwaltung deutete sich bereits in den Übergangserlassen an (Viskorf/Meßbacher-Hönsch, 20. Auflage 2021, GrEStG § 1 Rn. 743-748). Die Verwaltung sieht das für den § 1 Absatz 2a genauso wie für den § 1 Absatz 2b Grunderwerbsteuergesetz.

Podcast zu diesem beleuchtet:



Formwechselmodell ist gestorben

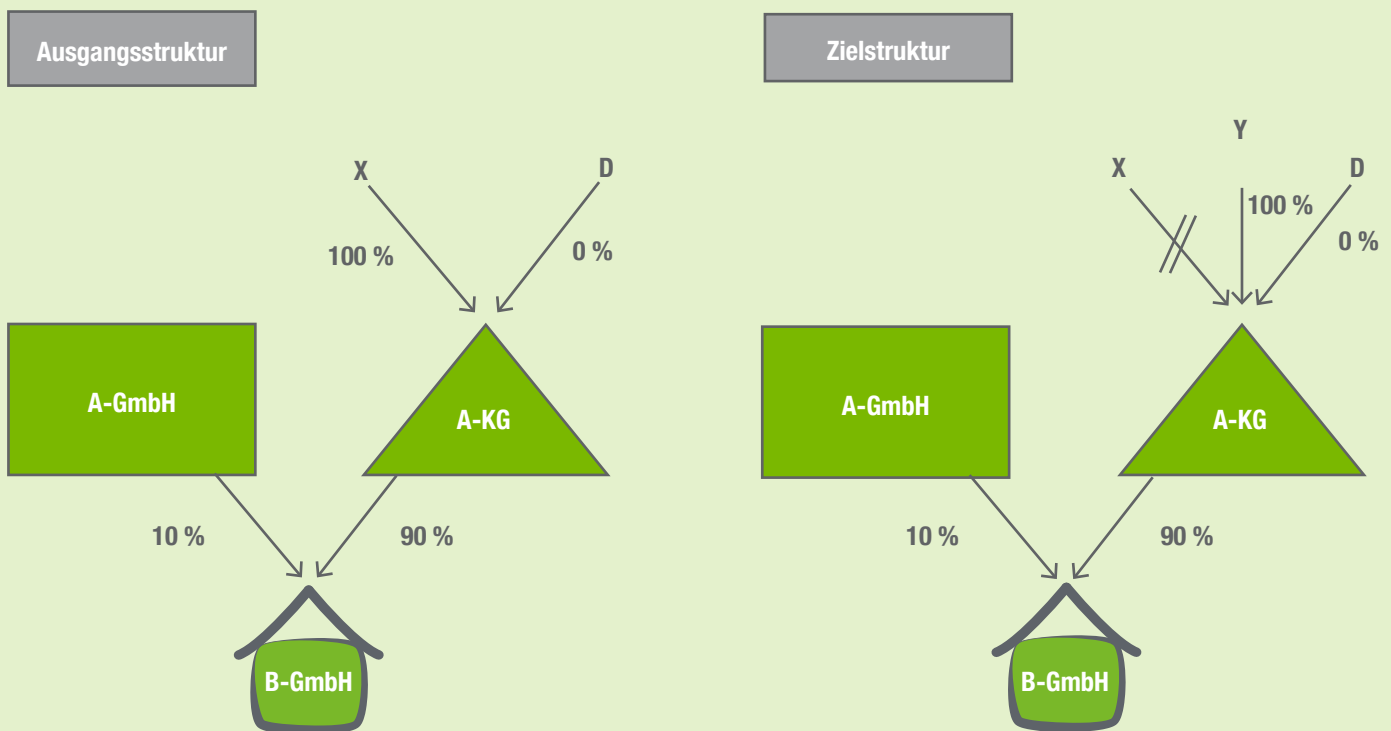
Das sogenannte Formwechselmodell hat es dagegen für die neuen Regelungen schon gar nicht mehr ans Tageslicht geschafft. Für den alten Personengesellschaftstatbestand hatte die Finanzverwaltung bei einem Formwechsel von einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft vertreten, dass die bisher an der Kapitalgesellschaft beteiligten Gesellschafter durch den Formwechsel in die Personengesellschaft automatisch zu Altgesellschaftern werden. So hätte eine Flucht aus den Ergänzungsbeständen gelingen können. Diese Auffassung wird von der Finanzverwaltung unter dem neuen Recht nicht mehr vertreten. Heute haben wir ja einen Ergänzungsbestand für Personengesellschaften und für Kapitalgesellschaften. Daher soll nach Tz. 5.2.5.1 in beiden Erlassen die Stellung als Alt- oder Neugesellschafter jeweils in die neue Rechtsform mitgenommen werden.

Gar nicht schön – Mehrfache Zurechnung eines Grundstücks

Für die Ergänzungsbestände gilt, dass Grundstücke „grunderwerbsteuerlich“ zugerechnet werden. Neben der Zurechnung bei der Gesellschaft, die Eigentümerin des Grundstücks ist, kommt auch eine Zurechnung bei der an dieser Gesellschaft beteiligten Gesellschaften in Betracht, wenn diese Beteiligung mindestens 90 Prozent erreicht. Dies findet sich – keine Überraschung, aber trotzdem unschön – jeweils in Tz. 3 der beiden Erlasse. Daraus können sich Mehrfachbelastungen ergeben,



wenn durch eine Beteiligungskette von Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften bis zur untersten Gesellschaft eine Beteiligung von mindestens 90 Prozent besteht und die Beteiligungskette dann auf oberer Ebene erworben wird. Da zwischen § 1 Absatz 2a und § 1 Absatz 2b Grunderwerbsteuer kein Vorrang greift, können beide Vorschriften bei einer solchen „grunderwerbsteuerlichen“ Zurechnung zuschlagen, obwohl der Beteiligungskettenerwerb nur auf oberster Stufe stattfindet. Die Finanzverwaltung geht tatsächlich von einer Mehrfachbesteuerung aus. Da prallen nach unserer Auffassung praktischer Menschenverstand und juristische Lösung hart aufeinander. Frei nach Jhering: nur die Auserwählten kommen in den juristischen Begriffshimmel – der praktische Menschenverstand muss draußen bleiben.



Auch interessant – Signing and Closing

Die Ergänzungstatbestände der Absätze 2a und 2b knüpfen an die Änderung des Gesellschafterbestands einer Gesellschaft an. Entscheidend ist der Übergang des Eigentums der Anteile (closing). Die Ergänzungstatbestände in Absatz 3 Nummer 1 und 3 sowie Absatz 3a knüpfen dagegen bereits an den Anspruch auf Übertragung an, der bereits vor Übergang des Eigentums mit der Unterzeichnung (signing) des schuldrechtlichen Vertrags entstehen kann. Hier können also zwei unterschiedliche Vorgänge jeweils Grunderwerbsteuer auslösen. Beide Zeitpunkte können auseinanderfallen, wenn zum Beispiel der Kauf der Beteiligung unterzeichnet ist, laut Vertrag jedoch das Eigentum erst später übergehen soll.



Die gute Nachricht: diesmal kommt es auch nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht zu einer mehrfachen Besteuerung. Es ist bereits im Gesetz angelegt, dass die Tatbestände, welche an den Anspruch auf Übertragung anknüpfen, als nachrangig gegenüber den Tatbeständen geregelt sind, die an den Übergang des Eigentums anknüpfen. Trotzdem sollen nach den Erlassen beide Vorgänge nacheinander berücksichtigt werden (Tz. 8.1 f.): „Im Zeitpunkt des Signing erfolgt eine Festsetzung nach § 1 Absatz 3 Nummer 1 oder 3 GrEStG. Im Zeitpunkt des Closing erfolgt eine Festsetzung nach § 1 Absatz 2b GrEStG und die Festsetzung nach § 1 Absatz 3 Nummer 1 oder 3 GrEStG (im Zeitpunkt des Signing) ist bei Grundstücksidentität aufzuheben oder zu ändern. Eine Festsetzung nach § 1 Absatz 3 GrEStG ist grundsätzlich nur in den Fällen geboten, in denen bis zu einem Jahr nach Kenntnisnahme der Finanzverwaltung von dem steuerbegründenden Sachverhalt eine Besteuerung nach § 1 Absatz 2b GrEStG nicht zu erwarten ist. Zudem muss der Grundstücksbestand im Zeitpunkt des Closing und Signing identisch sein.“

Da es laut Finanzverwaltung zwei unterschiedliche Vorgänge sind, sind auch beide Vorgänge vom Steuerpflichtigen anzuzeigen. Ein Warten auf die dingliche Erfüllung und die Anzeige allein dieses Vorgangs reicht dann nicht.

 **bei Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung!**



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



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



Alexander Skowronek
Partner . Steuerberater . Rechtsanwalt
Tel. +49 211 946847-62
alexander.skowronek@bepartners.pro



Friederike Schmidt
Partner . Steuerberaterin
Tel. +49 211 946847-60
friederike.schmidt@bepartners.pro



Bödecker Ernst & Partner mbB | Steuerberater . Rechtsanwälte
Nordstraße 116-118 | 40477 Düsseldorf
<https://www.bepartners.pro>

