

Gründerwerbsteuer- Novellierungsgesetz

Tax Zoom

20. Juli 2023

Unternehmen mit grundbesitzenden Gesellschaften wurden in der jüngsten Vergangenheit durch sich ständig ändernde Rahmenbedingungen vor enorme praktische Herausforderungen gestellt. Die Rechtsunsicherheit wächst, die Komplexität steigt und die Anwendungsfragen nehmen zu. Eine Reform der Grunderwerbsteuer soll dem nun Abhilfe schaffen. Die Umsetzungschancen bleiben vorerst ungewiss.

Reformbedarf

Unzählige Ergänzungstatbestände

Mit der Reform des Grunderwerbsteuersteuergesetzes (BGBl. I 2021 vom 17.05.2021, S. 986) wurden u. a. die Haltefristen und Beteiligungsgrenzen der sog. Share-Deal-Regelungen auf zehn Jahre erweitert bzw. 90 Prozent abgesenkt. Daneben wurde eine Neuregelung für Anteilseignerwechsel an grundbesitzenden Kapitalgesellschaften und eine Börsenklausel eingeführt (§ 1 Abs. 2b, 2c GrEStG). Zusätzlich dazu wurde gesetzlich eine Weitergeltung des § 1 Abs. 2a GrEStG a. F. bis zum 30.06.2026 sowie ebenfalls eine Weitergeltung des § 1 Abs. 3 und 3a GrEStG a. F. sogar zeitlich unbegrenzt implementiert. Insgesamt finden damit parallel insgesamt sieben Share-Deal-Regelungen Anwendung. Das Nebeneinander der alten und neuen Vorschriften, die Schaffung eines neuen Ergänzungstatbestandes und die Einführung der Börsenklausel wurden flankiert von einer Reihe von Anwendungsfragen. Insbesondere die Fragen des Konkurrenzverhältnisses der Ergänzungstatbestände zueinander sowie die verfahrensrechtliche Behandlung infolge des Auseinanderfallens der Besteuerungszeitpunkte bei Signing und Closing waren von enormer Praxisrelevanz und sind es noch. Die Finanzverwaltung hat hierzu mit ihren gleichlautenden Ländererlassen vom 10.05.2022 (BStBl. 2022 I S. 801) Stellung genommen. >>



Doppelbesteuerung bei Signing und Closing

Das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft (Signing) und das dingliche Rechtsgeschäft, d. h. der Übergang der Anteile (Closing), stellen laut den Erlassen zwei Grunderwerbsteuerrechtliche Vorgänge dar. Dies ist insbesondere in Fällen des § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 3 oder Abs. 3a GrEStG und § 1 Abs. 2a bzw. Abs. 2b GrEStG entscheidend, in denen der Besteuerungszeitpunkt der Ersatztatbestände auseinanderfällt. Während § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 3 oder Abs. 3a GrEStG bereits im Zeitpunkt des Signings, also bei Begründung des schuldrechtlichen Anspruchs auf Übertragung der Anteile, verwirklicht ist, sind § 1 Abs. 2a bzw. Abs. 2b GrEStG erst im Zeitpunkt des Closings, also des dinglichen Übergangs der Anteile, verwirklicht. Daher hat nach Verwaltungsauffassung eine Festsetzung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 3 oder Abs. 3a GrEStG im Zeitpunkt des Signings und im Zeitpunkt des Closings eine Festsetzung nach § 1 Abs. 2a bzw. Abs. 2b GrEStG zu erfolgen. Die Festsetzung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 3 oder Abs. 3a GrEStG soll wieder aufzuheben oder zu ändern sein, sobald der Bescheid nach § 1 Abs. 2a bzw. Abs. 2b GrEStG ergeht und soweit Grundstücksidentität besteht. Für die Aufhebung und Änderung des Bescheids wurde mit § 16 Abs. 4a und Abs. 5 Satz 2 GrEStG mit dem JStG 2022 (BGBl. I 2022 vom 20.12.2022, S. 2294) eine neue Korrekturvorschrift geschaffen. Danach wird der Bescheid nur aufgehoben oder geändert, sofern der bezeichnete Erwerbsvorgang fristgerecht und in allen Teilen vollständig angezeigt wird. Das bedeutet, sowohl das Signing als auch das Closing sind fristgerecht, d. h. innerhalb von zwei Wochen, nachdem die Beteiligten von dem anzeigepflichtigen Vorgang Kenntnis erhalten haben, anzuzeigen. Die Frist verlängert sich für ausländische Steuerschuldner auf einen Monat. Die Norm ist am Tag nach der Verkündung (21.12.2022) in Kraft getreten. Mangels spezieller Anwendungsregelung besteht seither Rechtsunsicherheit darüber, ob die Norm rückwirkend auf Fälle Anwendung findet, in denen das Signing vor dem 21.12.2022 stattgefunden hat und mangels Kenntnis des Steuerpflichtigen zu den Voraussetzungen der Neuregelung denklogisch keine Anzeige nach § 1 Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG gestellt wurde. Dies schafft nun erhebliche Rechtsunsicherheit dahin gehend, dass befürchtet wird, dass eine Aufhebung oder Änderung der Festsetzung nach dem Zeitpunkt des Closings mangels Anzeige zum Zeitpunkt des Signings nicht erfolgt und daher im Ergebnis eine Doppelbelastung mit Grunderwerbsteuer droht. In Einzelfällen vertritt die Finanzverwaltung gar die Auffassung, dass § 16 Abs. 4a und Abs. 5 Satz 2 GrEStG auch dann Anwendung finden soll, wenn Signing und Closing vor dem 21.12.2022 erfolgt sind, obwohl der Steuerpflichtige in diesen Fällen noch keine Kenntnis von der Neuregelung haben konnte. Eine so weitreichende rückwirkende Anwendung der genannten Neuregelung scheint vor den verfassungsrechtlichen Grenzen des Rückwirkungsverbots fragwürdig. Ungeachtet dessen sind die Voraussetzungen der fristgerechten und vollständigen Anzeige sowohl im Zeitpunkt des Signings als auch im Zeitpunkt des Closings in der Praxis aufgrund der engen Fristsetzung ohnehin nur sehr schwer zu erfüllen.



Automatischer Verstoß der Nachbehaltensfristen durch MoPeG

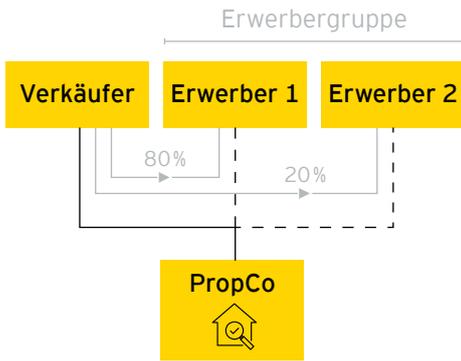
Daneben sorgt die Abschaffung des für die Grunderwerbsteuerlichen Begünstigungsvorschriften §§ 5, 6 und 7 Abs. 2 GrEStG maßgebenden Gesamthandsprinzips durch das MoPeG mit Wirkung zum 01.01.2024 für enorme Rechtsunsicherheit. Unter Beibehaltung der derzeit geltenden Rechtslage wird befürchtet, dass mit Inkrafttreten des MoPeG zum 01.01.2024 und des damit einhergehenden Wegfalls des Konzepts der Gesamthand die Nachbehaltensfristen in den §§ 5 und 6 GrEStG automatisch als verletzt gelten könnten, mit der Folge einer rückwirkenden Besteuerung eines in der Vergangenheit verwirklichten und vom Gesetz ursprünglich beabsichtigt geschützten Rechtsvorgangs. Auch wenn ein subjektiver Verstoß des Steuerpflichtigen infolge einer Gesetzesänderung nicht gegeben ist, ist vor dem Hintergrund des drohenden automatischen Verstoßes der Nachbehaltensfristen der §§ 5 und 6 GrEStG akuter gesetzlicher Handlungsbedarf, zumindest im Sinne einer Klärstellung, geboten.

GrESt-Novellierungsgesetz

Hierauf hat nun auch das BMF reagiert und mit einem Anfang Juli veröffentlichten Diskussionsentwurf eines GrESt-Novellierungsgesetzes (GrEStNG) eine vollständige Reform des Grunderwerbsteuerrechts vorgeschlagen. Der Diskussionsentwurf orientiert sich maßgebend an dem von der Arbeitsgruppe Grunderwerbsteuer vorgeschlagenen Modernisierungsmodell (MoMo) und stellt die sog. große Lösung dar. In Anbetracht der akut benötigten gesetzlichen Anpassung aufgrund des MoPeG wird daneben auch eine mittlere und eine kleine Lösung diskutiert. Die mittlere Lösung sieht eine rechtsformneutrale Erweiterung der bestehenden Begünstigungsvorschriften vor, während die kleine Lösung - auch „Brexite-Lösung“ genannt - sicherstellen soll, dass es mit Inkrafttreten des MoPeG nicht zu einem automatischen Verstoß der Nachbehaltensfristen kommen würde.

Ein Ergänzungstatbestand

Das GrEStNG sieht vor, die bisherigen Regelungen des § 1 Abs. 2a bis 4 GrEStG (Ergänzungstatbestände) sowie die Weitergeltungsanordnung für § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG a. F. (§ 23 Abs. 20 bis 22 GrEStG) aufzuheben und durch einen rechtsformneutralen Ergänzungstatbestand (§ 1a GrEStG-E) zu ersetzen. Am bisherigen Konzept der Fristen und Anteilsquoten soll ausdrücklich nicht festgehalten werden. Stattdessen sieht der Diskussionsentwurf vor, Anteilserwerbe nur bei der Vereinigung der Gesamtheit der Anteile (100 Prozent) an einer Grundstücksgesellschaft oder einer vermittelnden Gesellschaft zu besteuern. Gestaltungen, insbesondere sog. RETT-Blocker, sollen durch die Konzepte der Erwerbergruppe, die abgestimmte Anteilserwerbe erfasst, und des sog. dienenden Interesses (Anteile werden für andere gehalten oder erworben) unterbunden werden. Auch sieht der Entwurf mit einem neuen § 1b GrEStG-E vor, Sondervermögen von offenen Immobilienfonds neben den Kapitalverwaltungsgesellschaften als rechtlichen Eigentümern in die Besteuerung einzubeziehen.



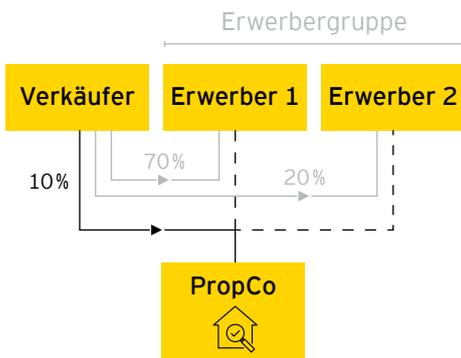
Erwerbergruppe

Zunächst einmal sollen durch die Besteuerung von Erwerbergruppen Blocker-Strukturen verhindert werden. Eine Erwerbergruppe soll laut Entwurf vorliegen, wenn mindestens zwei Personen aufgrund miteinander abgestimmter Rechtsgeschäfte oder miteinander abgestimmter Übergänge des Eigentums gemeinsam die Gesamtheit der Anteile an einer Grundstücksgesellschaft unmittelbar oder mittelbar erwerben. Eine Abstimmung soll insbesondere vorliegen, wenn

- 1** die Rechtsvorgänge bereits vor dem ersten Rechtsvorgang gemeinsam geplant wurden oder mit dieser Planung begonnen wurde,
- 2** einer Planung zugestimmt wird oder
- 3** eine gemeinsame Beherrschung der Grundstücksgesellschaft angestrebt wird.

In der Regel soll eine Abstimmung vorliegen, wenn die Rechtsgeschäfte oder Übergänge des Eigentums in einem sachlichen oder zeitlichen Zusammenhang stehen.

Gesellschaften, die bereits beim letzten Erwerbsvorgang und vor den abgestimmten Rechtsgeschäften bzw. Übergängen des Eigentums an der Grundstücksgesellschaft beteiligt waren und deren Beteiligung sich nicht erhöht, sollen nicht Mitglieder der Erwerbergruppe sein.



Dienendes Interesse

Blocker-Strukturen sollen weiterhin dadurch verhindert werden, dass nach dem Entwurf in Fällen eines sog. dienenden Interesses die betroffenen Anteile nicht bei der Bestimmung der Gesamtheit der Anteile berücksichtigt werden. Im dienenden Interesse gehaltene Anteile sollen Anteile an der Grundstücksgesellschaft und an vermittelnden Gesellschaften sein, die von Personen, die nicht zu einer Erwerbergruppe gehören, im Interesse des Erwerbers oder mindestens eines Mitglieds der Erwerbergruppe gehalten oder erworben werden. Ein dienendes Interesse einer Person soll regelmäßig insbesondere u. a. dann vorliegen, wenn der gemeine Wert der Anteile dieser Person geringer ist als die potenzielle Grunderwerbsteuer, die Gesellschafterrechte dieser Person eingeschränkt sind, die Person nur eine Fest- oder Mindestvergütung erhält oder auf diese Person ein mitbestimmender Einfluss ausgeübt werden kann. Damit soll eine Besteuerung in den Fällen sichergestellt werden, in denen ein Erwerber oder eine Erwerbergruppe weniger als 100 Prozent von Anteilen vereinigt, die anderen Anteile allerdings in seinem oder ihrem Interesse gehalten bzw. zurückbehalten werden, sodass er oder sie wirtschaftlich eine ähnliche Position hat, als ob er oder sie die Gesamtheit der Anteile vereinigt hätte. In diesen Fällen soll somit ausnahmsweise vom Grundsatz der 100-Prozent-Vereinigung am Vermögen der Personen- oder Kapitalgesellschaft abgewichen werden.

Die Vereinigung der Anteile i. H. v. 90 Prozent ist Grunderwerbsteuerbar. Die zurückbehaltenen Anteile i. H. v. 10 Prozent sind bei der Bestimmung der Gesamtheit der Anteile nicht zu berücksichtigen, da die Anteile des Verkäufers im dienenden Interesse gehalten werden.



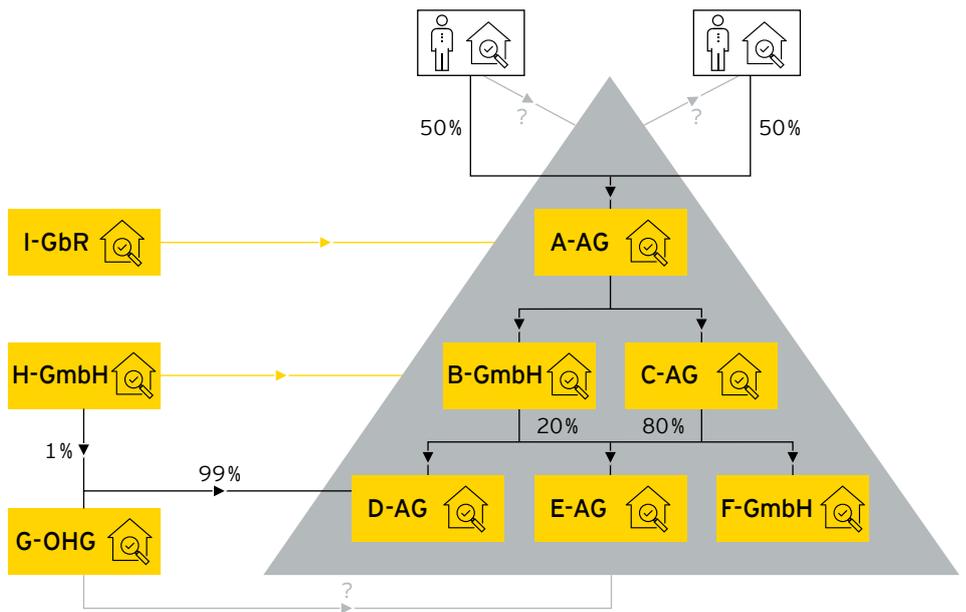
Steuervergünstigungen

Die bisherigen Vergünstigungen im Zusammenhang mit der zum 01.01.2024 gesellschaftsrechtlich entfallenden Gesamthand (§§ 5, 6, und 7 Abs. 2 GrEStG) sowie die bisherige Konzernklausel (§ 6a GrEStG) sollen durch eine neue Steuervergünstigungsnorm (§ 5 GrEStG-E) ersetzt werden.

Diese soll rechtsformneutral alle grunderwerbsteuerbaren Erwerbsvorgänge erfassen, wenn sich der sog. bestimmende Einfluss über ein Grundstück nicht ändert (§ 5 Abs. 1 GrEStG-E). Laut Begründung fehlt es in diesen Fällen an einem besteuertungswürdigen Rechtsträgerwechsel. Bestimmenden Einfluss über ein Grundstück hat eine Person, wenn ihr das Grundstück grunderwerbsteuerlich zuzurechnen ist oder sich die Anteile unmittelbar oder mittelbar in ihrer Hand vereinigen. Keinen bestimmenden Einfluss soll eine Gesellschaft haben, wenn ihre Anteile in der Hand einer anderen Person unmittelbar oder mittelbar vereinigt sind.

Weiterhin sieht der Entwurf in § 5 Abs. 2 GrEStG-E eine Begünstigung vor, wonach im Falle der Übertragung eines Grundstücks von mehreren Miteigentümern oder von einem Alleineigentümer auf eine Gesellschaft keine Steuer erhoben werden soll, wenn das Grundstück fünf Jahre vor dem Erwerbsvorgang bereits dem Miteigentümer oder Alleineigentümer zuzurechnen war und soweit sich durch die Übertragung die Beherrschungsverhältnisse über das Grundstück nicht ändern. Mit § 5 Abs. 3 GrEStG-E soll dagegen der umgekehrte Fall der Übertragung von einer Gesellschaft auf mehrere Miteigentümer oder einen Alleineigentümer begünstigt werden. In diesem Fall sieht der Entwurf als weitere Voraussetzung die Erfüllung einer Nachbehaltensfrist von fünf Jahren durch den Eigentümer bzw. Miteigentümer hinsichtlich des Grundstücks vor.

Im Gegensatz zu den ehemaligen §§ 5 und 6 GrEStG soll diese Steuervergünstigungsnorm sowohl für Personengesellschaften als auch für Kapitalgesellschaften anwendbar sein. Nach dem Wortlaut der Vorschriften könnte auch eine Grundstücksübertragung in eine Gesellschaftsgruppe i. S. d. § 5 Abs. 1 GrEStG nach § 5 Abs. 2 und Abs. 3 GrEStG begünstigt sein, wenn die weiteren Voraussetzungen dieser Befreiungsnormen erfüllt sind.



Alle steuerbaren Erwerbsvorgänge innerhalb des sog. umgekehrten Trichters sind von der Begünstigungsvorschrift erfasst. Alle Erwerbsvorgänge außerhalb des umgekehrten Trichters unterliegen der Besteuerung, soweit nicht die Anwendung von § 5 Abs. 2 und Abs. 3 GrEStG in Betracht kommt.



Keine Fristverletzung durch MoPeG

Zudem soll laut dem Diskussionsentwurf das Inkrafttreten des MoPeG nicht zu einer Verletzung der Nachbehaltensfrist führen. Die §§ 5, 6 und 7 Abs. 2 GrESTG sollen für begünstigte, bereits verwirklichte Erwerbsvorgänge bis zum Ablauf der Fristen mit der Maßgabe weiter anzuwenden sein, dass an die Stelle der Gesamthand das Gesellschaftsvermögen i. S. d. MoPeG tritt (§ 23 Abs. 27 GrESTG-E).

Signing und Closing

Die erst mit dem JStG 2022 eingeführte Korrekturvorschrift des § 16 Abs. 4a und Abs. 5 Satz 2 GrESTG für Fälle, in denen das Signing und das Closing zeitlich auseinanderfallen, soll infolge der Aufhebung der Ergänzungstatbestände des § 1 Abs. 2a bis 4 GrESTG entfallen.

Weitere Änderungen

Die damit vom BMF beabsichtigte Reform der Grunderwerbsteuer wird durch Neuregelungen zum Steuerschuldner, zur persönlichen sowie dinglichen Haftung und durch weitere verfahrensrechtliche Vorschriften flankiert. Danach soll die Anzeigefrist von zwei Wochen bzw. einem Monat generell auf einen Monat verlängert werden. Auch soll laut dem Diskussionsentwurf künftig von einer doppelten oder mehrfachen Anzeige bei mehreren Beteiligten abgesehen werden, indem bei Abgabe einer Anzeige andere Anzeigepflichtige von der Pflicht befreit werden. Daneben soll eine Pflicht zur Abgabe einer elektronischen Anzeige eingeführt werden.

Da sich die Durchsetzung des Steueranspruchs insbesondere bei ausländischen Steuerschuldnern teilweise als schwierig erwiesen hat, soll künftig neben diesen die Grundstücksgesellschaft persönlich und das Grundvermögen dinglich für die Grunderwerbsteuer haften, wenn die Steuerschuldner bei Anteilswerbungen den Erwerbsvorgang nicht fristgerecht und in allen Teilen vollständig angezeigt haben (§ 13a GrESTG-E).

Hinzu kommt eine Länder-Öffnungsklausel (§ 11 Abs. 2 GrESTG-E), die es den Ländern gestatten soll, den Erwerb selbstgenutzten Wohneigentums mit einem ermäßigten Steuersatz zu besteuern und bestimmte Voraussetzungen hierzu festzulegen.

Anwendung

Die Reform soll zum 01.01.2024 in Kraft treten und somit grundsätzlich Erwerbsvorgänge erfassen, die nach dem 31.12.2023 verwirklicht werden.



Ausblick

Derzeit ist noch völlig offen, wie der weitere Abstimmungsprozess zwischen Bund und Ländern sowie innerhalb der Koalition im Bund verläuft und ob eine solche sehr weitgehende Reform der Grunderwerbsteuer in dieser Form und in Anbetracht der Zeit eine Umsetzungschance bis Jahresende hat. Denkbar ist auch, dass zum 01.01.2024 nur eine kleine Lösung beschlossen wird, die lediglich die unmittelbar aus dem MoPeG und der gesellschaftsrechtlichen Abschaffung der Gesamthand folgenden steuerlichen Probleme behandelt.

Unabhängig davon sollten sich betroffene Steuerpflichtige dennoch mit den vorgeschlagenen Änderungen vertraut machen, da nicht ausgeschlossen ist, dass die Reformvorschläge bei einem möglichen Scheitern der Reform aufgrund des akuten Umsetzungsbedarfs in naher Zukunft einen erneuten Vorstoß erfahren könnten.

Denn klar ist, dass das Grunderwerbsteuergesetz reformbedürftig ist und es gesetzlicher Anpassungen zur Schaffung von mehr Rechtssicherheit sowohl für Steuerpflichtige als auch für die Finanzverwaltung bedarf.

Ansprechpartner

Dr. Heinrich Fleischer
heinrich.fleischer@de.ey.com

Dr. Carina Koll
carina.koll@de.ey.com

Neele Görnig
neele.goernig@de.ey.com

Joana Kahrs
joana.kahrs@de.ey.com

Davina Borutta
davina.borutta@de.ey.com

Moritz-Benedikt Müller
moritz-benedikt.mueller@de.ey.com

Dennis Kühlwein
dennis.kuehlwein@de.ey.com

Vicky Dackweiler
vicky.dackweiler@de.ey.com

Dr. Hendrik Mielke
hendrik.mielke@de.ey.com

Sophia Schuhmann
sophia.schuhmann@de.ey.com

Sarah Rothe
sarah.rothe@de.ey.com

EY | Building a better working world

Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie Daten und modernste Technologien in unseren Dienstleistungen.

Ob Assurance, Tax & Law, Strategy and Transactions oder Consulting: Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über ey.com/privacy verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter ey.com.

In Deutschland finden Sie uns an 20 Standorten.

© 2023 Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
All Rights Reserved.

Creative Design Germany | BKR 2307-585
ED None

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.

ey.com/de