

Die Grunderwerbsteuerreform, oder was lange währt, wird endlich gut?

7. Mai 2021

Am 21. April 2021 wurde nicht nur das viel diskutierte Vierte Gesetz zum Schutz der Bevölkerung bei einer epidemischen Lage von nationaler Tragweite (Stichwort „Corona Notbremse“) im Bundestag verabschiedet, sondern auch in 2. und 3. Lesung die in den Medien weit weniger beachtete Reform zur Grunderwerbsteuer beschlossen. Die Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes stand dabei schon länger auf der Agenda des Gesetzgebers. Bereits im Juni 2018 hatte die Finanzministerkonferenz der Länder einen Bericht erarbeitet und dem Bundesfinanzministerium zur Ausarbeitung eines Gesetzesentwurfes vorgelegt. Wesentliches Element des Reformvorhabens ist dabei die Verschärfung der Regelungen über die Grundstücksübertragung beim Share Deal. Die Verabschiedung des vom Bundesfinanzministerium ausgearbeiteten Gesetzesentwurfes wurde dann allerdings verschoben, da insbesondere noch Abstimmungsbedarf im Hinblick auf den Ergänzungstatbestand des § 1 Absatz 2b GrEStG-E für Kapitalgesellschaften bestand. Nach nunmehr fast 3 Jahren hat heute auch der Bundesrat dem Gesetz zugestimmt.

Anhebung des Betrachtungszeitraumes und Senkung der Schwellenwerte bei § 1 Absatz 2a GrEStG-E

Wie bereits im ersten Entwurf der Finanzministerkonferenz vorgesehen, enthält der Gesetzesentwurf eine Absenkung der in § 1 Absatz 2a, Absatz 3 und Absatz 3a vorgesehenen Schwellenwerte und eine Verlängerung des Betrachtungszeitraumes in § 1 Absatz 2a GrEStG-E (vgl. unser **beleuchtet** vom 5. Juli 2018). Bei grundbesitzenden Personengesellschaften gilt nach § 1 Absatz 2a des Grunderwerbsteuergesetzes bislang, dass die unmittelbare oder mittelbare Übertragung von mindestens 95 Prozent der Gesellschafteranteile innerhalb von 5 Jahren einer Übertragung des Grundstücks auf eine „neue“ Personengesellschaft gleichgestellt wird. Mit der Grunderwerbsteuerreform wird der Schwellenwert von 95 Prozent nunmehr auf 90 Prozent gesenkt und der Betrachtungs-

zeitraum von 5 Jahre auf 10 Jahre angehoben. So konnten bislang bis zu 94,9 Prozent an einer grundbesitzenden Personengesellschaft grunderwerbsteuerfrei erworben werden. Nach Ablauf von fünf Jahren war ein Erwerb der übrigen 5,1 Prozent möglich, wobei Grunderwerbsteuer dann grundsätzlich nach § 1 Absatz 3 oder Absatz 3a GrEStG und § 6 GrEStG nur in Höhe der 5,1 Prozent erhoben wird. Nach der Hoffnung des Gesetzgebers soll die bisherige Gestaltung bei grundbesitzenden Personengesellschaften

künftig durch die Absenkung des Schwellenwertes und die Verlängerung des Betrachtungszeitraumes unattraktiver werden.



Dokumente zu diesem beleuchtet:

- [beleuchtet](#) vom 5. Juli 2018
- [beleuchtet](#) vom 17. Oktober 2012
- [Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes von April 2021](#)



Absenkung der Schwellenwerte bei § 1 Absatz 3 und 3a GrESTG-E

Darüber hinaus gilt der neue Schwellenwert von 90 Prozent auch für Übertragungen im Rahmen des § 1 Absatz 3 und Absatz 3a des GrESTG-E. Nach § 1 Absatz 3 GrESTG wird Grunderwerbsteuer ausgelöst, wenn durch eine unmittelbare oder mittelbare Übertragung von Gesellschaftsanteilen sich mindestens 95 Prozent (künftig 90 Prozent) der Anteile einer grundbesitzhaltenden Gesellschaft in der Hand eines Erwerbers vereinigen (sogenannte Anteilsvereinigung) oder wenn durch ein Rechtsgeschäft mindestens 95 Prozent (künftig 90 Prozent) der Anteile der Gesellschaft übertragen (sogenannte Anteilsübertragung) werden. Aufgrund des gesetzlichen Vorrangs des § 1 Absatz 2a GrESTG finden § 1 Absatz 3 und Absatz 3a GrESTG dabei im Wesentlichen Anwendung auf die Übertragung von Anteilen an grundbesitzenden Kapitalgesellschaften. Grundbesitzende Personengesellschaften können jedoch ebenfalls in den Anwendungsbereich des § 1 Absatz 3 und Absatz 3a fallen, wenn etwa eine Anteilsvereinigung im Sinne der § 1 Absatz 3 oder Absatz 3a GrESTG außerhalb des Betrachtungszeitraums erfolgt. Bei der Berechnung des Schwellenwertes werden gemäß § 1 Absatz 3a GrESTG dabei auch wirtschaftliche Beteiligungen miteinbezogen. § 1 Absatz 3a GrESTG wurde dabei mit dem AmtshilfeRLUmsG eingeführt und dient insbesondere der Vermeidung von sogenannten RETT-Blocker Strukturen, bei welchen ein Anteil in Höhe von 5,1 Prozent an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft über eine Personengesellschaft gehalten wurde, an welcher der 94,9-prozentige Gesellschafter der grundbesitzenden Kapitalgesellschaft selbst mit bis zu 100 Prozent als Kommanditist beteiligt war (vgl. unser [beleuchtet](#) vom 17. Oktober 2012). Aufgrund der im Rahmen des § 1 Absatz 3 GrESTG geltenden gesellschaftsrechtlichen Besonderheit, dass bei Personengesellschaften eine Pro-Kopf-Betrachtung gilt und auch eine vermögenslose Komplementärbeteiligung als Anteil zählt, wurde der über dem RETT-Blocker gehaltene Anteil dem übrigen Gesellschafter der grundbesitzenden Kapitalgesellschaft nicht zugerechnet, so dass rechtlich eine Beteiligung von unter 95 Prozent gegeben ist, obgleich eine wirtschaftliche Beteiligung von 100 Prozent vorliegt. Solche Gestaltungen wurden durch die Einführung des § 1 Absatz 3a GrESTG verhindert. Auch im Rahmen des § 1 Absatz 3a GrESTG-E soll nunmehr ein Schwellenwert von 90 Prozent gelten.

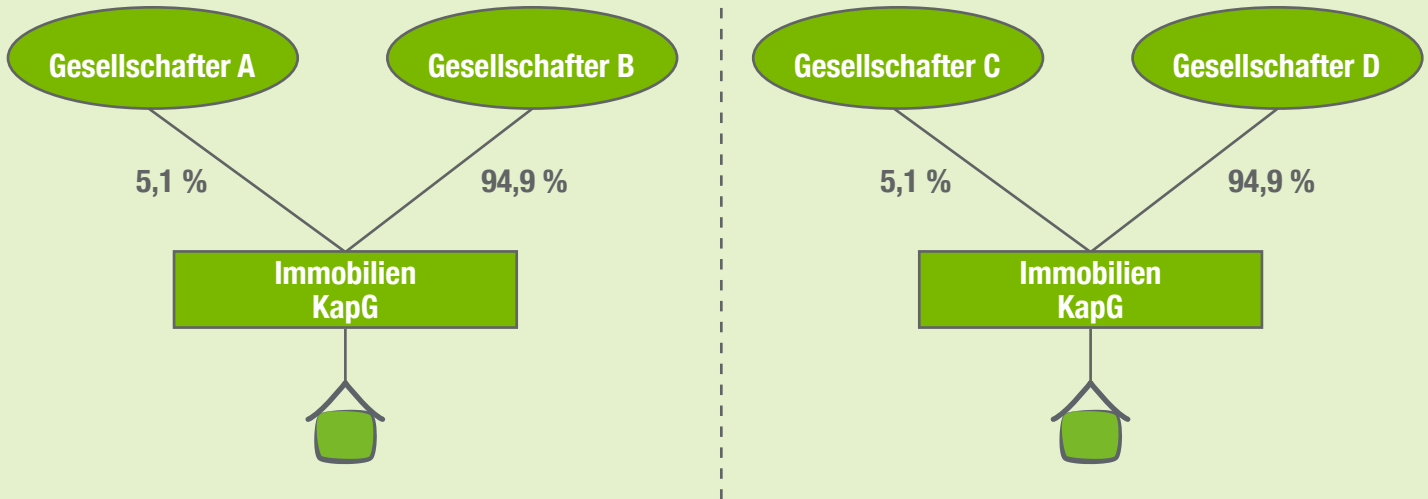
Neueinführung des Ersatztatbestandes für Kapitalgesellschaften in § 1 Absatz 2b GrESTG-E

Durch die Einführung des § 1 Absatz 3a GrESTG wurden Gestaltungen nicht verhindert, bei denen die Anteile an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft etwa zu 94,9 Prozent durch einen Gesellschafter und gleichzeitig zu 5,1 Prozent durch einen weiteren Drittgesehschafter gehalten werden. Obwohl hier 100 Prozent der Anteile an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft übergehen, liegt weder eine rechtliche oder wirtschaftliche Anteilsvereinigung bei einem Gesellschafter in Höhe vom 95 Prozent vor, noch findet eine Übertragung von 95 Prozent der Anteile an einer Gesellschaft statt. Der Vorgang wird somit weder von § 1 Absatz 3 noch von Absatz 3a GrESTG erfasst. Würde es sich hingegen bei der grundbesitzenden Gesellschaft um eine Personengesellschaft handeln, so läge ein Grunderwerbsteuerlich relevanter Vorgang nach § 1 Absatz 2a GrESTG vor, sofern die Anteile von 94,9 Prozent und von 5,1 Prozent innerhalb des Betrachtungszeitraumes von bisher 5 Jahren übertragen wurden. Diese unterschiedliche Behandlung von grundbesitzender Personengesellschaft und grundbesitzender Kapitalgesellschaft wird nunmehr mit dem neu eingefügten § 1 Absatz 2b GrESTG-E beseitigt. Die Regelung des § 1 Absatz 2b GrESTG-E ist dabei der Regelung des § 1 Absatz 2a GrESTG-E nachgebildet, so dass eine Grundstücksübergangung auf eine „neue“ Kapitalgesellschaft fingiert wird, wenn innerhalb von zehn Jahren mindestens 90 Prozent der Gesellschaftsanteile an neue Anteilseigner übertragen werden. Mit Einführung des § 1 Absatz 2b GrESTG-E geht auch eine Ergänzung des § 13 GrESTG-E zur Steuerschuldnerschaft einher. Entsprechend der Regelung zur Personengesellschaft ist bei einer Änderung des Gesellschafterbestandes einer Kapitalgesellschaft nach § 13 Nummer 7 GrESTG-E die Kapitalgesellschaft selbst Schuldner der Grun-



derwerbsteuer. Im Gesellschaftsvertrag einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft sollte insofern künftig auch eine Regelung zum Ausgleich grunderwerbsteuerlicher Nachteile durch die Grunderwerbsteuer auslösenden Gesellschafter vorgesehen werden. Solche Regelungen finden sich derzeit bereits regelmäßig in den Gesellschaftsverträgen grundbesitzender Personengesellschaften.

Kein Fall des § 1 Absatz 3, da keine Anteilsvereinigung. Jetzt steuerbar nach § 1 Absatz 2b



Anpassung der Vor- und Nachhaltefristen in den §§ 5, 6 GrEStG-E

Mit der Verlängerung des Betrachtungszeitraumes in § 1 Absatz 2a GrEStG-E geht auch eine Verlängerung der Vor- und Nachhaltefristen in den §§ 5, 6 GrEStG-E einher.

Nach § 5 GrEStG gilt, dass wenn ein Grundstück von mehreren Miteigentümern oder einem Alleineigentümer auf eine Gesamthand übergeht, die Grunderwerbsteuer nicht erhoben wird, soweit der Anteil des einzelnen seinem Bruchteil am Grundstück entspricht. Nach § 6 GrEStG gilt dasselbe für den umgekehrten Fall, dass ein Grundstück von einer Gesamthand in das Miteigentum mehrerer an der Gesamthand beteiligter Personen oder in das Alleineigentum übergeht, sowie für den Fall, dass ein Grundstück von einer Gesamthand auf eine Gesamthand übergeht. Voraussetzung für die steuerliche Privilegierung ist jedoch stets, dass fünf Jahren nach dem Übergang des Grundstücks sich die Beteiligung des privilegierten Gesellschafters nicht verringert (sogenannte Nachhaltefrist). Die Frist von fünf Jahren wird hier auf zehn Jahre verlängert.

Darüber hinaus wird für einen grunderwerbsteuerlichen Vorgang nach § 1 Absatz 3 und 3a GrEStG-E eine Vorhaltefrist von 15 Jahren eingeführt. Hintergrund sind Gestaltungen bei grundbesitzenden Personengesellschaften, bei welchen eine Anteilsvereinigung gemäß § 1 Absatz 3 und 3a GrEStG außerhalb des Betrachtungszeitraumes des § 2 Absatz 2a GrEStG gegeben ist. Dabei erfolgt nach § 6 GrEStG bislang keine vollständige Besteuerung, sofern und soweit der Käufer bereits seit mindestens fünf Jahren gesamthänderisch am Vermögen der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligt ist. Die Frist von 5 Jahren wird nunmehr auf 15 Jahre verlängert.

Abweichungen zum ursprünglichen Entwurf

Der Gesetzesentwurf entspricht insgesamt weitgehend dem ursprünglichen Entwurf der Finanzministerkonferenz. Im Detail wurden jedoch noch einige Änderungen vorgenommen.

So war im Gesetzgebungsverfahren besonders die neue Regelung des § 1 Absatz 2b GrEStG-E umstritten. So wurde darauf hingewiesen, dass börsennotierte grundbesitzende Aktiengesellschaften keinen Einfluss auf Aktionärswechsel haben und somit nicht beeinflussen können, ob innerhalb



des Betrachtungszeitraumes von 10 Jahren Anteile auf neue Aktionäre übergehen. Grunderwerbsteuer (zum Teil in beträchtlicher Höhe) könnte dann auf Ebene der Aktiengesellschaft anfallen, ohne dass auch nur irgendein Gestaltungswille bestand. Der Gesetzgeber hat sich den Bedenken angeschlossen und in § 1 Absatz 2c GrEStG-E eine Börsenklausel eingefügt, wonach bei § 1 Absatz 2a GrEStG-E und dem neuen Absatz 2b GrEStG-E Übergänge von Anteilen an Kapitalgesellschaften außer Betracht bleiben, die zum Handel an einem im Inland, in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum betriebenen organisierten Markt oder einem Drittlandhandelsplatz zugelassen sind.

Die noch im ursprünglichen Entwurf der Finanzministerkonferenz vorgesehene Übergangsregelung zum § 1 Absatz 2a GrEStG-E wurde hingegen aus dem Gesetzesentwurf herausgenommen. So war vorgesehen, dass § 1 Absatz 2a GrEStG-E nicht verwirklicht wird, wenn das Verpflichtungsgeschäft vor Zuleitung des Gesetzesentwurfes an den Bundesrat abgeschlossen wurde und innerhalb eines Jahres nach Zuleitung des Gesetzesentwurfes an den Bundesrat verwirklicht wird. Vor dem Hintergrund, dass der Gesetzesentwurf nunmehr seit fast drei Jahren vorliegt, wurde offensichtlich keine Notwendigkeit eines Vertrauensschutzes mehr gesehen. Für den neuen Besteuerungstatbestand des § 1 Absatz 2b GrEStG-E gilt hingegen nach § 22 Absatz 23 GrEStG-E, dass Übergänge von Anteilen der Gesellschaft, die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes erfolgen, unberücksichtigt bleiben.

In Kraft treten sollen die neuen Vorschriften zum 1. Juli 2021. Damit wäre dann das seit Juni 2018 laufende Vorhaben verabschiedet. Ob damit das Thema share deal erst einmal abschließend geregelt ist, kann jedoch bezweifelt werden. Mit den Gesetzesänderungen werden durch die neuen Schwellenwerte und die Verlängerung der Betrachtungszeiträume sowie die Einführung des § 1 Absatz 2b GrEStG-E grunderwerbsteuerliche Gestaltungen zwar erschwert, jedoch nicht prinzipiell verhindert. Insbesondere bei grundbesitzenden Personengesellschaften können die bisherigen Erwerbsstrukturen mit angepassten Beteiligungssätzen und der Beachtung längerer Fristen in gleicher rechtlicher Gestaltung fortgesetzt werden. Anders als asset deals können share deals dem Grunde nach weiterhin grunderwerbsteuerfrei vorgenommen werden. Überlegungen des Gesetzgebers die Schwellenwerte weiter deutlich abzusenken, z.B. auf 75 oder gar auf 50 Prozent, oder spezielle Regelungen zu Investmentvermögen (Stichwort „Unit Deal“) zu implementieren, wurden nicht umgesetzt.



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



Johannes Recker
Steuerberater

Tel. +49 211 946847-55
johannes.recker@bepartners.pro



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



Obgleich unsere Mandanteninformationen sorgfältig erstellt werden, wird keine Haftung für Fehler oder Auslassungen übernommen. Der Inhalt der Informationen stellt keinen steuerlichen oder sonstigen rechtlichen Rat dar und ersetzt keine auf den Einzelfall bezogene steuerliche oder anwaltliche Beratung. Hierfür stehen Ihnen unsere in der Mandanteninformation genannten Ansprechpartner gerne zur Verfügung.