

Aktuelle Entwicklungen zur GrEST bei (internationalen) Transaktionen

Tobias Franz im Dialog mit Dirk Krohn

8. November 2023, aktualisiert am 15. Dezember 2023



Freshfields Bruckhaus Deringer

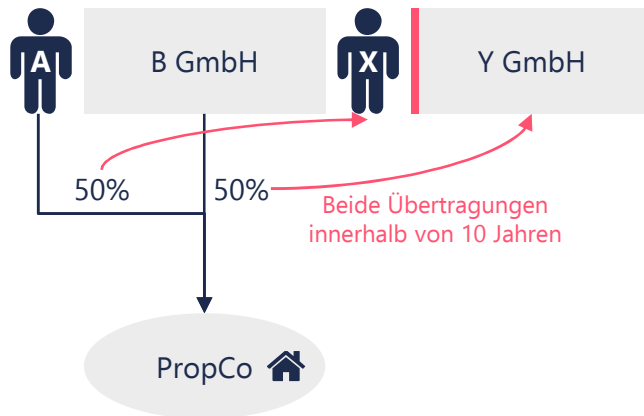
Agenda

- 1 Tatbestände des „Share Deal“
- 2 Anzeigepflichten
- 3 Informations- sowie Vollzugsdefizite
- 4 Rangverhältnis der Tatbestände
- 5 Zurechnung bei mehrstöckigen Strukturen
- 6 Folgen des MoPEG

Nicht Teil des Vortrags:

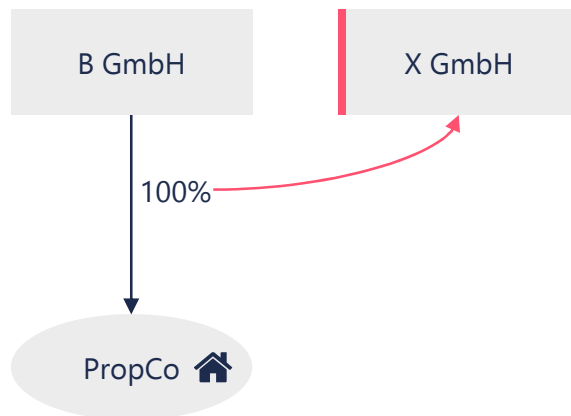
- § 6a GrEStG (obwohl auch dort aktuelle Entwicklungen)
- Übergangsfälle, Unit Deals etc.
- Reformvorschläge (MoMo, Diskussionsentwurf)

Tatbestände des „Share Deal“



§ 1 Abs. 2a, 2b GrEStG: Wechsel im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Gesellschaft ≥90% innerhalb von 10 Jahren

Gehört zum Vermögen einer [Personengesellschaft | Kapitalgesellschaft] ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von zehn Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt, dass mindestens 90% der Anteile [am Gesellschaftsvermögen | der Gesellschaft] auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies als ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue [Personengesellschaft | Kapitalgesellschaft] gerichtetes Rechtsgeschäft. [...]



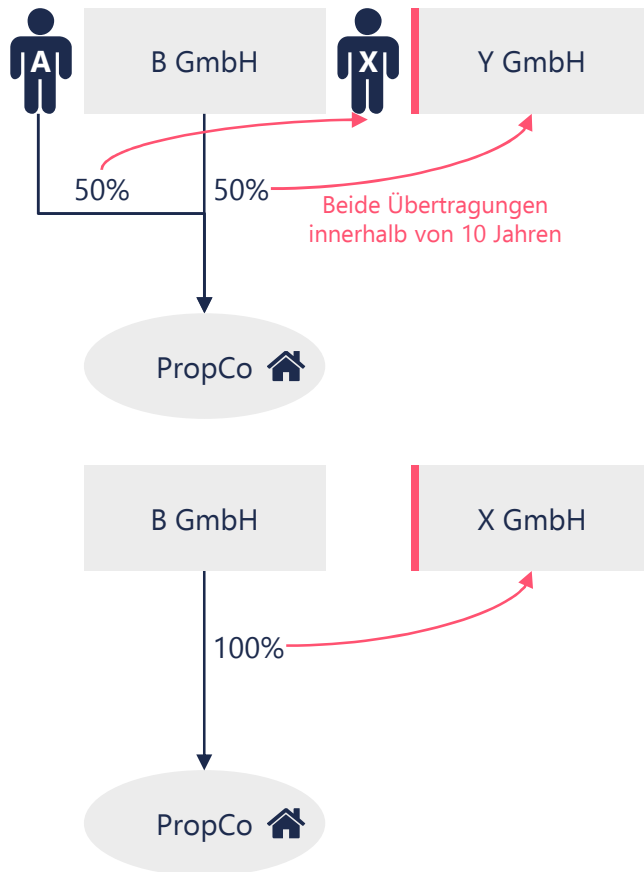
§ 1 Abs. 3 GrEStG: Vereinigung/Übertragung

Gehört einer [Personengesellschaft | Kapitalgesellschaft] ein inländisches Grundstück, so unterliegen der Steuer, soweit eine Besteuerung nach den Absätzen 2a und 2b nicht in Betracht kommt:

1. Rechtsgeschäft, das Anspruch auf Übertragung von Anteilen begründet, durch die unmittelbar oder mittelbar mindestens 90% der Anteile der Gesellschaft in [einer Hand] vereinigt würden
2. Vereinigung ohne vorheriges schuldrechtliches Geschäft nach Nr. 1
3. Rechtsgeschäft, das Anspruch auf Übertragung unmittelbar oder mittelbar von mindestens 90% der Anteile der Gesellschaft begründet
4. Übergang ohne vorheriges schuldrechtliches Geschäft nach Nr. 3

§ 1 Abs. 3a GrEStG

Tatbestände des „Share Deal“



§ 1 Abs. 2a, 2b GrEStG: Wechsel im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Gesellschaft $\geq 90\%$ innerhalb von 10 Jahren

- nur Übergänge von Altgesellchaftern auf Neugesellschafter relevant
- Vermögensmäßige Beteiligung maßgeblich
- „Durchrechnen“ bei mittelbar an Personengesellschaft beteiligter Personengesellschaft; sonst „Alles oder nichts“ auf jeder Ebene
- Entstehungszeitpunkt: Closing (dinglicher, nach Finanzverwaltung auch wirtschaftlicher Anteilsübergang)
- Steuerschuldner: Grundbesitzende Gesellschaft

§ 1 Abs. 3 GrEStG: Vereinigung/Übertragung $\geq 90\%$

- Vereinigung bei einem Erwerber oder im grunderwerbsteuerlichen Organkreis
- Vermögensmäßige Beteiligung maßgeblich (Pro-Kopf-Betrachtung bei grundbesitzender Personengesellschaft sollte BFH aufgeben)
- „Alles oder nichts“ auf jeder Ebene bei mittelbaren Beteiligungen
- Entstehungszeitpunkt: Signing (Abschluss Verpflichtungsgeschäft)
- kein zeitlicher Bezug
- Steuerschuldner: Erwerber; bei Übertragung schon vereinigter Anteile zusätzlich auch Veräußerer

§ 1 Abs. 3a GrEStG

- Durchrechnen nach vermögensmäßiger Beteiligung

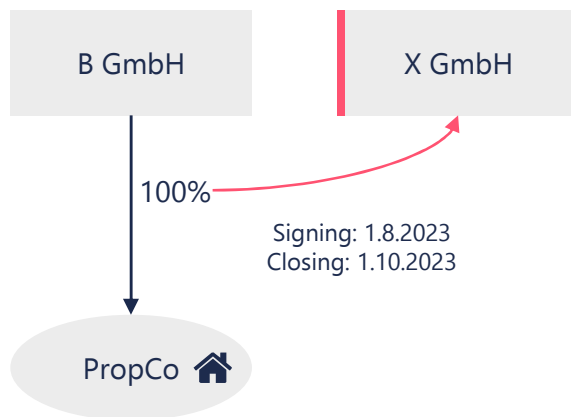
Anzeigepflichten

- Bedeutung der Verletzung der Anzeigepflicht nach §§ 18 ff. GrEStG:
 - Keine Nichtfestsetzung/Aufhebung Steuerfestsetzung der Grunderwerbsteuer bei Rückgängigmachung/Rückerwerb nach § 16 GrEStG
 - Ggf. Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung
 - Doppelte Grunderwerbsteuer bei Signing und Closing (dazu noch später)
 - Verspätungszuschlag (0,25% der Steuer pro Monat)
- Viele Pflichtangaben (§ 20 GrEStG) und anspruchsvolle Anzeigefrist von 2 Wochen bzw. 1 Monat
- Anzeige muss vollständig und fristgerecht beim zuständigen Finanzamt eingehen
- Vorsorglich Anzeige(n) bei mehreren möglicherweise zuständigen Finanzämtern und zu mehreren (vertretbaren/denkbaren) Tatbeständen
- Fristverlängerungsantrag und Anzeige(n) mit Mindestangaben zweitbeste Lösung
- Vertraglicher Regelungsbedarf!
- Nicht auf Anzeigepflichten der Notare verlassen, da jedenfalls keine Haftung des Notars bei Verletzung seiner Anzeigepflicht

Informations- und Vollzugsdefizite

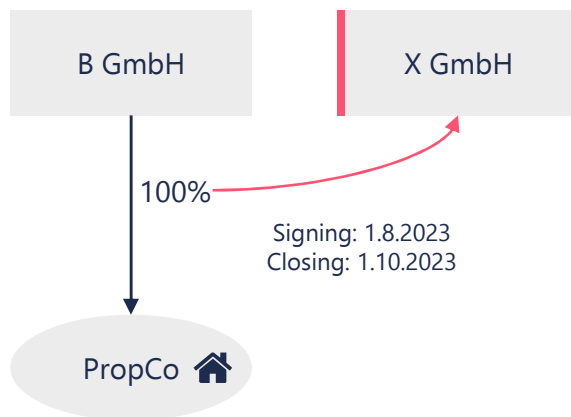
- Grundbesitzende Gesellschaften nicht stets über ihre eigenen Anteilseignerwechsel (und erst recht nicht, ob auf Neugesellschafter) informiert
- Grundbesitzende Gesellschaften erst recht häufig nicht über Anteilseignerwechsel auf „höheren Stufen“ informiert
- „Neue“ Einheit beim Finanzamt Hagen durchforstet Medienberichterstattung über Transaktionen, prüft ob Grundbesitz betroffener Gesellschaften und eröffnet Steuerstrafverfahren
- Nachträgliche Prüfung potenzieller GrESt-Ereignisse in den letzten Jahren (ggf. auch auf Grundlage neuerer Verwaltungsauffassungen) / Selbstanzeigen bzw. (deutlich) verspätete GrESt-Anzeigen
- Besondere Spezialisierung der Mitarbeiter in den GrESt-Stellen?

Rangverhältnis der Tatbestände



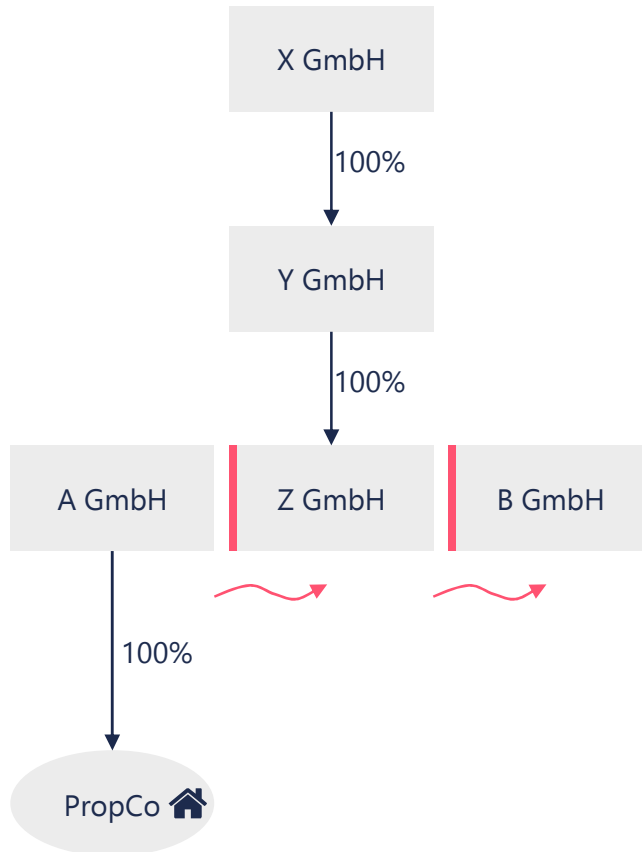
- § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG (und subsidiär § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG) bei Signing am 1.8.2023 grundsätzlich verwirklicht
- Aber: Besteuerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG nur, „soweit eine Besteuerung nach den Absätzen 2a und 2b nicht in Betracht kommt“
- § 1 Abs. 2b GrEStG bei Closing am 1.10.2023 verwirklicht
- Zurück zu § 1 Abs. 3 GrEStG: Genügt es, dass eine spätere Besteuerung bei Closing in Betracht kommt, weil Closing möglich ist und sich der Grundstücksbestand (bislang) nicht verringert hat?
 - Literatur teilweise: Ja.
 - Finanzverwaltung seit GLE vom 10.5.2022: Nein (vorher keine Stellungnahme bzgl. Verhältnis zu § 1 Abs. 2a GrEStG).
 - Gesetzgeberische Entscheidung für die Auffassung der Finanzverwaltung durch § 16 Abs. 4a, Abs. 5 S. 2 GrEStG (dazu sogleich)?
- GLE zu § 1 Abs. 2a/2b GrEStG vom 10.5.2022:
 - Festsetzung nach § 1 Abs. 3 GrEStG grundsätzlich nur geboten, wenn „bis zu einem Jahr nach Kenntnisnahme der Finanzverwaltung von dem steuerbegründenden Sachverhalt eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2a/2b GrEStG nicht zu erwarten ist“
 - Bei Closing „erfolgt eine Festsetzung nach § 1 Abs. 2a/2b GrEStG und die Festsetzung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder 3 GrEStG (im Zeitpunkt des Signing) ist bei Grundstücksidentität aufzuheben oder [bei Grundstücksabgang zwischen Signing und Closing] zu ändern“

Rangverhältnis der Tatbestände



- § 16 Abs. 4a GrEStG seit 16.12.2022: Wenn Anteile in Erfüllung eines Rechtsgeschäfts im Sinne des § 1 Abs. 3/3a GrEStG nach Abschluss dieses Rechtsgeschäfts übergehen und dadurch der Tatbestand des § 1 Abs. 2a/2b verwirklicht wird, wird auf Antrag die Festsetzung nach § 1 Abs. 3/3a GrEStG aufgehoben oder geändert
- § 16 Abs. 5 S. 2 GrEStG: Abs. 4a gilt nicht, wenn einer der in § 1 Abs. 3/ 3a GrEStG oder in § 1 Abs. 2a/2b bezeichneten Erwerbsvorgänge nicht fristgerecht und in allen Teilen vollständig angezeigt war
- Hat Gesetzgeber damit auch die materielle Frage des Verhältnisses von § 1 Abs. 3/3a zu § 1 Abs. 2a/2b GrEStG geregelt?
- Gefahr doppelter GrESt, wenn Signing nicht rechtzeitig oder vollständig angezeigt!
- GIE überholt?
- Hinausschieben von Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 GrEStG durch aufschiebende Bedingungen für Anteilsübertragungsanspruch?

Rangverhältnis der Tatbestände



Grundsatz nach BFH (II R 33/20, II R 40/20, n.V.) und GIE vom 16.10.2023: Besondere grunderwerbsteuerliche Zurechnung für Zwecke der Ergänzungstatbestände aufgrund von Erwerb nach § 1 Abs. 1, 2, 3 oder 3a GrEStG

I. Bestehende Struktur, dann Grundstückserwerb durch PropCo per Asset Deal

- Grunderwerbsteuerliche Zurechnung: PropCo nach § 1 Abs. 1 GrEStG

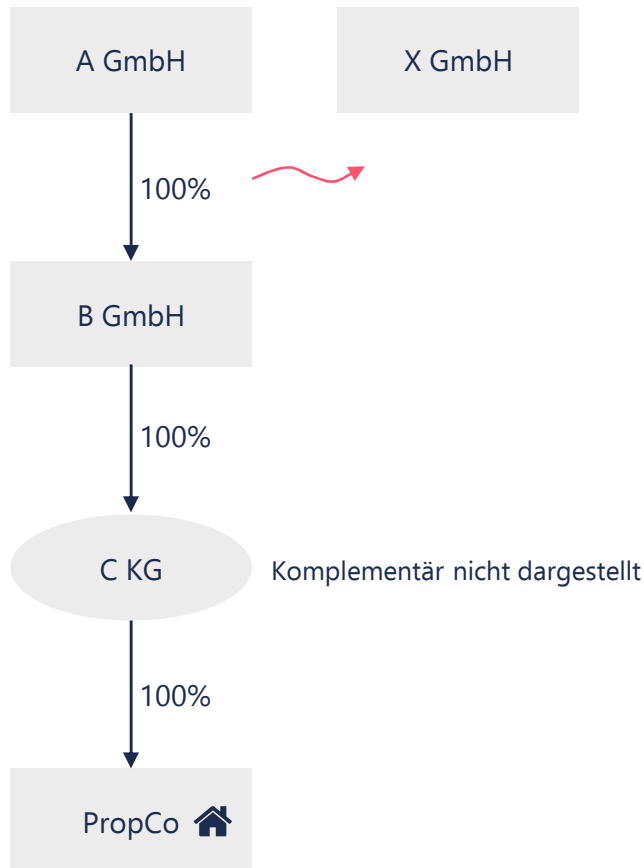
II. Z GmbH kauft 100% der Anteile an PropCo von A GmbH

- Signing: § 1 Abs. 3 GrEStG auf Ebene von Z GmbH (oder auch bei Y GmbH und X GmbH? M.E. nein.) → Grunderwerbsteuerliche Zurechnung bei Z GmbH, nach GIE zudem weiterhin bei PropCo
- Späteres Closing: § 1 Abs. 2b GrEStG auf Ebene der PropCo → Grunderwerbsteuerliche Zurechnung (zurück) auf PropCo? BFH: Nein. (Oder – in Umkehrung der gesetzlich angeordneten Subsidiarität – nach BFH gar kein § 1 Abs. 2b GrEStG, weil bei PropCo keine Zurechnung mehr? „Kann nicht sein.“ Anders auch der GIE.)

III. B GmbH kauft 100% der Anteile an PropCo von Z GmbH

- Nach BFH weder § 1 Abs. 3 GrEStG auf Ebene der B GmbH noch § 1 Abs. 2b GrEStG auf Ebene der PropCo, da bei PropCo keine grunderwerbsteuerliche Zurechnung mehr? Wohl nein (also GrESt).
- Nach GIE § 1 Abs. 3 bzw. Abs. 2b GrEStG, da auch bei PropCo weiterhin grunderwerbsteuerliche Zurechnung.

Zurechnung in mehrstöckigen Strukturen



I. Bestehende Struktur, dann Grundstückserwerb durch PropCo per Asset Deal

- Grunderwerbsteuerliche Zurechnung: PropCo nach § 1 Abs. 1 GrEStG

II. X GmbH kauft 100% an B GmbH von A GmbH

- Signing: § 1 Abs. 3 GrEStG auf Ebene von X GmbH -> Zurechnung bei X GmbH, nach GIE zudem weiterhin bei PropCo
- Späteres Closing:
 - § 1 Abs. 2b GrEStG auf Ebene der PropCo (Folie 9 zur Subsidiarität)
 - § 1 Abs. 2a GrEStG auf Ebene der C KG? Nein nach BFH und GIE, weil C KG Grundstück nicht Grunderwerbsteuerlich zuzurechnen ist.

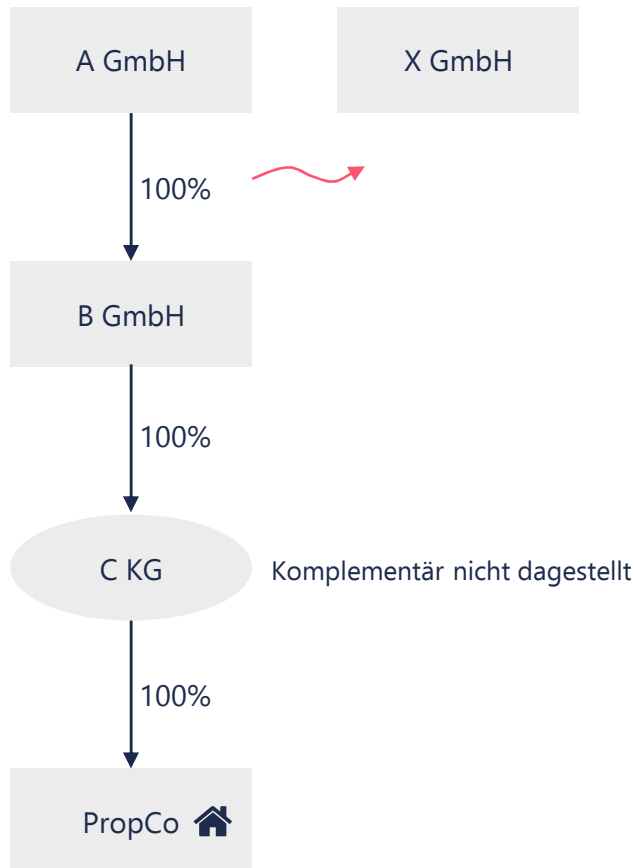
I. PropCo erwirbt Grundstück per Asset Deal, danach erwirbt C KG PropCo

- Zurechnung bei C KG nach § 1 Abs. 3 GrEStG, nach GIE zudem weiterhin bei PropCo

II. X GmbH kauft 100% an B GmbH von A GmbH

- Signing: § 1 Abs. 3 GrEStG auf Ebene von X GmbH -> Zurechnung bei X GmbH, nach GIE zudem weiterhin bei PropCo
- Späteres Closing:
 - § 1 Abs. 2a GrEStG auf Ebene der C KG (Folie 9 zur Subsidiarität, hier a.A. auch auf Grundlage des GIE vertretbar?)
 - § 1 Abs. 2b GrEStG auf Ebene der PropCo? Nein nach BFH (mangels Zurechnung bei PropCo), aber ja laut GIE (da Zurechnung auch bei PropCo bleibt). Überraschende Doppelbesteuerung nach GIE!

Zurechnung in mehrstöckigen Strukturen



I. PropCo erwirbt Grundstück per Asset Deal, danach erwirbt C KG PropCo

- Zurechnung bei C KG nach § 1 Abs. 3 GrEStG, nach GIE zudem weiterhin bei PropCo

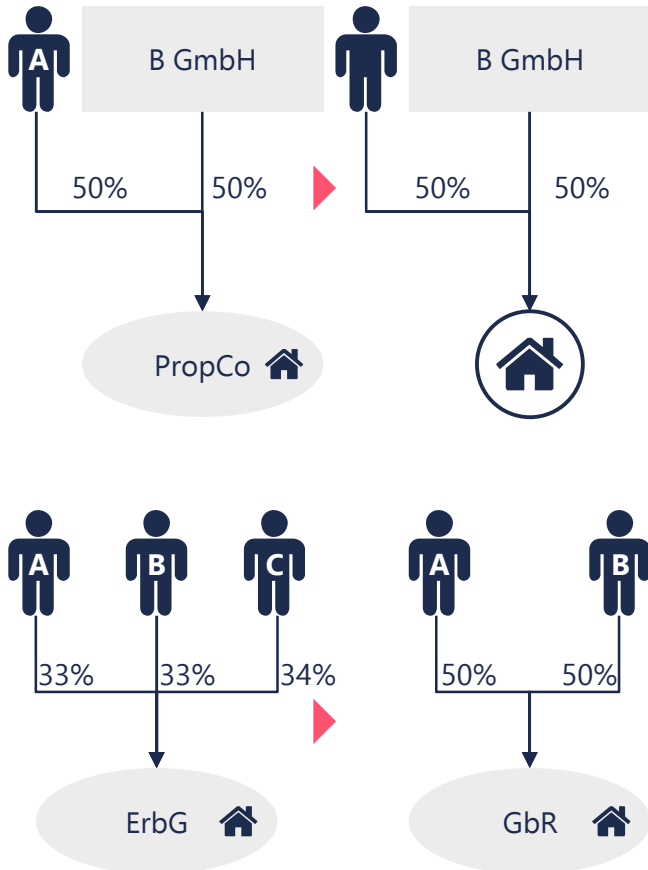
II. X GmbH kauft 100% an B GmbH von A GmbH

- Signing: § 1 Abs. 3 GrEStG auf Ebene von X GmbH -> Zurechnung bei X GmbH, nach GIE zudem weiterhin bei PropCo; m.E. § 1 Abs. 3 GrEStG jedenfalls nur einmal verwirklicht (bzgl. PropCo oder C KG?)
- Späteres Closing:
 - § 1 Abs. 2a GrEStG auf Ebene der C KG (Folie 9 zur Subsidiarität, hier a.A. auch auf Grundlage des GIE vertretbar?)
 - § 1 Abs. 2b GrEStG auf Ebene der PropCo? Nein nach BFH (mangels Zurechnung bei PropCo), aber ja laut GIE (da Zurechnung auch bei PropCo bleibt). Überraschende Doppelbesteuerung nach GIE!

Folgefragen

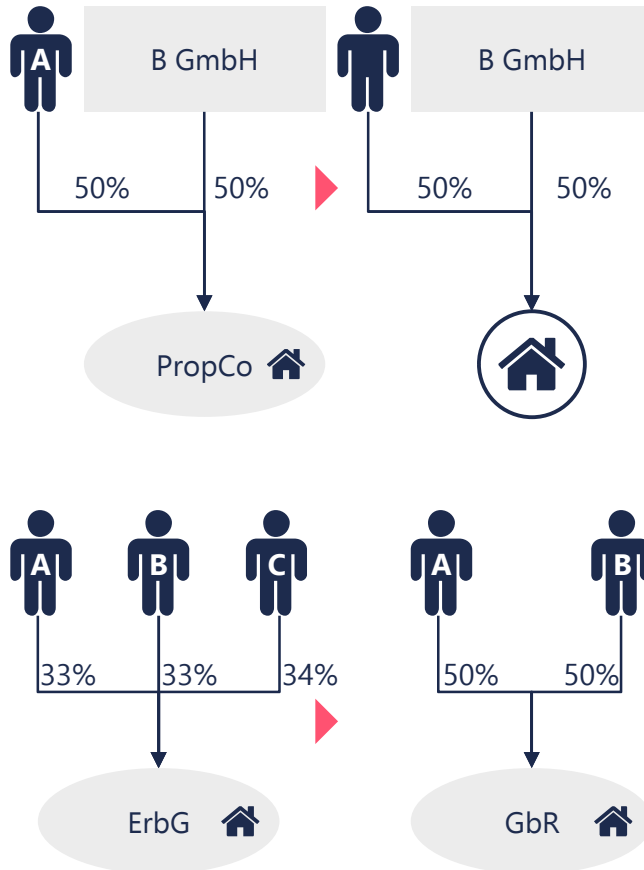
- Aussicht, dass Finanzgerichte die Verwaltungsauffassung halten?
- Gleiches Problem auch bei gleichem Tatbestand (z.B. bei reiner Kapitalgesellschaftsstruktur - hier etwa C GmbH statt C KG)?
- Anwendung „in allen offenen Fällen“ (d.h. hier wenn noch keine Bescheide gegen C KG und PropCo Bescheide ergangen?) vs. Übergangsregelungen
- Aufarbeitung von vergangenen Transaktionen und der jeweils vorangegangenen grunderwerbsteuerlichen Historie?

Folgen des MoPEG



- Übertragungen von z.B. Gesellschafter auf GbR, von GbR auf Gesellschafter oder zwischen GbRs nach §§ 5, 6 GrEStG steuerbefreit, soweit sich Anteile der Gesellschafter durch die Übertragung nicht ändern und Vor- und/oder Nachbehaltensfristen von 10/15 Jahren gewahrt (stark vereinfacht)
- Zudem kombinierbar mit Steuerbefreiungen nach § 3 GrEStG, z.B. Nr. 2 (Schenkung), Nr. 3 (Erbauseinandersetzung), Nr. 4 (Ehegatten), Nr. 6 (Verwandte gerader Linie)
- Standardmäßig genutzt bei Immobilientransaktionen-/strukturierungen und familiären Gestaltungen (jeder Größe)
- Ab 1.1.2024 (Inkrafttreten des MoPEG) nur noch Gütergemeinschaft und Erbengemeinschaft Gesamthand i.S.d. §§ 5, 6 GrEStG, nicht aber GbR, oHG oder KG?
 - M.E. nein, so (wohl) auch die Begründung des RegE zum MoPEG.
 - Ja aber nach z.B. der Begründung des RegE zum Wachstumschancengesetz. Ist das die Verwaltungsauffassung?
 - Nach e.A. sogar §§ 5, 6 GrEStG nicht mehr anwendbar, wenn in 2023 verwirklichter Vorgang erst 2024 beschieden.
- Zudem am 1.1.2024 Verletzung (hunderttausender?) Nachbehaltensfristen, die aus Gestaltungen wie in der zweiten Abbildung (oder schlichten Übertragungen von GbR-Gesellschaftern auf „ihre“ GbR) resultieren? Ja nach Begründung des RegE zum Wachstumschancengesetz, danach wohl kein Vertrauensschutz.

Folgen des MoPEG



- Wachstumschancengesetz-E sah Schutz hinsichtlich laufender Nachbehaltensfristen vor
- Bundesrats-Vorschlag zu Mindeststeuergesetz sah darüber hinaus i.E. auch Fortgeltung von §§ 5, 6 GrEStG für GbR, oHG, KG vor - von BReg abgelehnt
- Schließlich zeitlich befristete Fortgeltung des status quo für 3 Jahre im Rahmen des Kreditweitzmarktforöderungsg beschlossén, damit gelten GbR, oHG und KG jedenfalls bis zum 31.12.2026 weiter als Gesamthand i.S.d. §§ 5, 6 GrEStG
- Rechtslage ab dem 1.1.2027 offen

Umgang mit Rechtsunsicherheit

- Risikohinweis an alle Mandanten, die §§ 5, 6 GrEStG nutzen wollen und z.B. spezielle Rücktrittsrechte, damit § 16 GrEStG anwendbar
- Spätestens 2026 (wieder) Risikohinweis an alle Mandanten, die laufende Sperrfristen haben, wenn bis dahin nicht weitere Abhilfe durch den Gesetzgeber geschaffen?
- Handlungsoptionen für risikoaverse Mandanten mit laufenden Sperrfristen?
 - Antrag auf verbindliche Auskunft? Wohl nein.
 - GbRs spätestens am 31.12.2026 „plattmachen“, wenn bis dahin nicht Abhilfe durch den Gesetzgeber geschaffen? (Genaué Gestaltung / Steuerliche Implikationen zu prüfen!)
 - Versicherung des Risikos?

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Diese Informationen sind nicht als umfassende Darstellung gedacht und können eine individuelle Rechtsberatung nicht ersetzen.

© **Freshfields Bruckhaus Deringer Rechtsanwälte Steuerberater PartG mbB 2023**