TaylorWessing

Zusammenstellung der wesentlichen Änderungen des Grunderwerbsteuergesetzes

Zusammenstellung der wesentlichen Änderungen des Grunderwerbsteuergesetzes, wie sie in Artikel 19 des Referentenentwurfs des Bundesministeriums der Finanzen für ein Jahressteuergesetz 2019 vom 8. Mai 2019 vorgesehen sind.

1. Änderungen in § 1 Abs. 2a GrEStG

§ 1 Absatz 2a GrEStG neu erfasst jetzt unmittelbare und mittelbare Gesellschafterwechsel an Personengesellschaften mit inländischem Grundbesitz in Höhe von mindestens **90 Prozent** (bislang 95 Prozent) innerhalb eines Zeitraums von **zehn Jahren** (bislang 5 Jahren). Der Tatbestand fingiert die Übertragung der inländischen Gesellschaftsgrundstücke von der Personengesellschaft in „alter" Zusammensetzung auf die Personengesellschaft in „neuer" Zusammensetzung. Durch diese Änderungen hat sich die Struktur der Vorschrift nicht wesentlich verändert. Nach der Gesetzesbegründung sollen die Absenkung der Beteiligungsgrenze von 95 auf 90 Prozent sowie die Verlängerung der Frist von fünf auf zehn Jahre die Gestaltungsspielräume verengen und damit die missbräuchliche Vermeidung der Steuer einschränken. Denn beide Maßnahmen machen Gestaltungen unattraktiver.

Komplex sind die **Übergangsregelungen** zu dieser Vorschrift.

Nach **§ 23 Abs. 17 GrEStG neu** ist § 1 Absatz 2a GrEStG neu erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 durch Änderungen der Beteiligungsverhältnisse bei der Personengesellschaft verwirklicht werden. Alle vor dem 1. Januar 2020 verwirklichten Erwerbsvorgänge bleiben unberührt; wobei ein Gesellschafterwechsel erst dann tatbestandsauslösend ist, wenn das dingliche Geschäft vollzogen wurde.

Nach **§ 23 Abs. 18 GrEStG neu** bleiben bei der Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG neu auf Gesellschafterwechsel ab 1. Januar 2020 Übergänge von Anteilen am Gesellschaftsvermögen auf Gesellschafter aus der Vergangenheit unberücksichtigt, die mit Ablauf des 31. Dezember 2019 keine neuen Gesellschafter im Sinne des § 1 Absatz 2a in der am 31. Dezember 2019 geltenden Fassung mehr sind. Es zählen also diejenigen Gesellschafterwechsel nicht mehr mit, die länger als fünf Jahre zurückliegen, und durch den Zeitablauf von fünf Jahren der Altregelung entsprechend der vor mehr als fünf Jahren hinzugetretene Gesellschafter bereits zum „Altgesellschafter" geworden ist. Durch die Neuregelung der Frist wird kein Altgesellschafter zum Neugesellschafter.

Beispiel 1	A wird 2014 Neugesellschafter mit einer Beteiligungsquote von 5 Prozent. Nach dem 1.1.2020 stockt er seine Beteiligung auf 89,9 Prozent (alternativ auf über 90 Prozent) auf.
Lösung	A ist bei Inkrafttreten der Neuregelung am 1.1.2020 bereits Altgesellschafter. Die alte Fünfjahresfrist ist bereits abgelaufen. Der Aufstockungserwerb macht den A nicht mehr zum Neugesellschafter und unterliegt damit nicht der Neuregelung. Denn die Aufstockung der Beteiligung durch einen Altgesellschafter nach dem 31.12.2019 ist nicht tatbestandsmäßig. Das gilt auch für eine Aufstockung auf über 90 Prozent. Steuerbarkeit kann aber nach § 1 Abs. 3 GrEStG neu bzw. nach § 1 Abs. 3a GrEStG neu, da die Fünfjahresfrist hier nicht gilt und das dortige Quantum von 90 Prozent erreicht bw. überschritten ist.

Aus **§ 23 Abs. 18 GrEStG neu** ergibt sich umgekehrt, dass alle **unmittelbaren Gesellschafterwechsel,** die am 31.Dezember 2019 noch keine fünf Jahre zurückliegen und die noch nicht tatbestandsauslösend waren, bei der Anwendung der Neuregelung grundsätzlich mitzählen. Für diese Vorgänge verlängert sich im Ergebnis die vormalige Fünfjahresfrist auf zehn Jahre.

Beispiel 2

A wird 2016 Neugesellschafter mit einer Beteiligungsquote von 5 Prozent. 2022 stockt er seine Beteiligung auf über 90 Prozent auf.

Lösung

A ist bei Inkrafttreten der Neuregelung am 1. 1. 2020 noch Neugesellschafter, da die alte Fünfjahresfrist noch nicht abgelaufen ist. Diese ist zwar im Zeitpunkt des Aufstockungserwerbs im Jahre 2022 abgelaufen, was dem A aber hier nicht hilft, weil sich mit dem Inkrafttreten der Neuregelung die offene Altfrist auf zehn Jahre verlängert. Der Aufstockungserwerb im Jahre 2022 ist somit tatbestandsmäßig.

Kompliziert wird es bei **Veränderungen auf der mittelbaren Ebene.** Hier differenziert das Gesetz zwischen mittelbar beteiligten Personen- und Kapitalgesellschaften. Bei *Personengesellschaften,* die unmittelbar oder mittelbar an einer grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligt sind, wird prinzipiell durchgerechnet.

Beispiel 3

A ist seit 2014 an einer Personengesellschaft (X-KG) mit 5 Prozent beteiligt, die ihrerseits zu 100 Prozent an einer Personengesellschaft Y-KG) mit Grundbesitz beteiligt ist. 2020 stockt A seine Beteiligung an der X-KG auf 98 Prozent auf.

Lösung

A ist wie im Beispiel 1 bei Inkrafttreten der gesetzlichen Neuregelung bereits mittelbarer Altgesellschafter. Der Aufstockungserwerb ist damit nicht tatbestandsmäßig, wohl aber ggfls. nach § 1 Abs. 3 oder 3a GrEStG.

Für an der Personengesellschaft mit Grundbesitz beteiligte *Kapitalgesellschaften* bestimmt **§ 23 Abs. 18 Satz 2 GrEStG neu,** dass für die Ermittlung, inwieweit sich der Gesellschafterbestand geändert hat, die Sätze 3 bis 5 des § 1 Absatz 2a GrEStG alt noch auf vor dem 1. Januar 2020 erfolgte Anteilsübergänge anzuwenden sind. Es zählen also solche (mittelbaren) Veränderungen auf Ebene der unmittelbar beteiligten Kapitalgesellschaft nicht mit, die nach der Altregelung keinen qualifizierten Gesellschafterwechsel ergeben, d.h. das Quantum von 95 Prozent nicht erreicht hatten. Die unmittelbar beteiligte Kapitalgesellschaft gilt danach nur dann als Neugesellschafterin, wenn sich bei ihr der Gesellschafterbestand qualifiziert, d.h. in Höhe von 95 Prozent verändert hat.

Beispiel 4

An der grundbesitzenden X-KG sind A und die B-GmbH zu jeweils 50% beteiligt. A hat seine Beteiligung im Jahre 2019 erworben, die B-GmbH ist seit 2000 Kommanditistin. Gesellschafter der B-GmbH sind C zu 5,1 Prozent und D zu 94,9 Prozent. D hat seinen GmbH-Anteil ebenfalls erst 2019 übernommen. D erwirbt 2020 von C einen weiteren Geschäftsanteil und hat danach 99 Prozent.

Lösung

Als Folge der für die Kapitalgesellschaft B-GmbH geltenden Stufenbetrachtung gilt die B GmbH erst dann als Neugesellschafterin, wenn sich nach der Altregelung die Beteiligungsverhältnisse bei ihr so verändert haben, dass von diesen Veränderungen 95 Prozent der Anteile betroffen sind. Diese Voraussetzungen lagen bei der B-GmbH am Stichtag 1. 1. 2020 nicht vor, sodass im Beispielsfall die B-GmbH nach wie vor Altgesellschafterin war. Bei der Frage, ob die Veränderungen der Beteiligungsverhältnisse nach dem Stichtag 1. 1. 2020 bewirken, dass die B-GmbH als „neu" gilt, zählen nach der Übergangsregelung die Veränderungen vor dem 1. 1.2020 nicht mit. Der frühere Erwerb der Beteiligung des D in Höhe von 94,9 Prozent hat für § 1 Abs. 2a GrEStG neu nach dem 31. 12. 2019 keine Bedeutung. Der Aufstockungserwerb aus 2020 in Höhe von 4,1 Prozent ist für sich genommen nicht tatbestandsauslösend, eine Zusammenschau mit dem früheren 94,9 Prozent-Erwerb findet nicht statt. Erst wenn in Zukunft weitere Anteilsverschiebungen an andere Gesellschafter vorgenommen werden, kann den 4,1 Prozent bei Erreichen des Quantums von 90 Prozent Bedeutung zukommen.

In diesem Zusammenhang von Bedeutung ist auch die **geänderte Auffassung der Finanzverwaltung** zu den Veränderungen auf Ebene der an einer Personengesellschaft beteiligten Kapitalgesellschaft, die ja wohl auch für die Neufassung der Vorschrift und auch wohl für § 1 Abs. 2b GrEStG gelten dürfte. In **Tz 5.2.3.1 der gleichlautenden Erlasse vom 12. November 2018** heißt es unter der Überschrift „Alt- oder Neugesellschaftereigenschaft der Kapitalgesellschaft in Bezug auf die grundbesitzende Personengesellschaft", dass der Fünfjahreszeitraum bei der Prüfung, ob auf Ebene der Kapitalgesellschaft ein qualifizierter Gesellschafterwechsel stattgefunden hat, nicht gilt und es hier keine zeitliche Begrenzung gibt. Im Klartext heißt das, dass nach Auffassung der Finanzverwaltung sämtliche Änderungen aus der Vergangenheit ohne zeitliche Beschränkung in die Prüfung, ob ein qualifizierter (95%-iger) Gesellschafterwechsel bei der Kapitalgesellschaft vorliegt, einbezogen werden müssen. Ich halte diese Auffassung zwar für abstrus angesichts des klaren Wortlauts des Satzes 1 des § 1 Abs. 2a, wo es heißt: *„ ... und ändert sich **innerhalb von fünf Jahren** der Gesellschafterbestand unmittelbar oder **mittelbar**"*. Die Verlautbarungen der Finanzverwaltung sind aber zumindest was die Anzeigepflichten anbetrifft von erheblicher praktischer Bedeutung. Die Prüfung, ob eine Steuerbarkeit vorliegt, ist jedenfalls überaus komplex.

Beispiel 5

Die B-GmbH ist seit 2000 alleinige Kommanditistin der grundbesitzenden X-KG. Im Jahre 2005 übertrug A, der vormalige Alleingesellschafter der B-GmbH, einen Anteil von 50 Prozent auf B. Im Jahre 2018 überträgt A seinen Restanteil von 50 Prozent auf C.

Lösung

Nach Auffassung der Finanzverwaltung führt der Wechsel der Anteilseignerstellung im Jahre 2018 zu der Fiktion, dass die B-GmbH als Neugesellschafterin der X-KG gilt und der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG erfüllt ist. Dass der Anteilserwerb des B schon mehr als fünf Jahre zurückliegt, stört die Finanzverwaltung nicht.

Beispiel 6

Die B-GmbH ist seit 2000 alleinige Kommanditistin der grundbesitzenden X-KG. Im Jahre 2005 übertrug A, der vormalige Alleingesellschafter der B-GmbH, einen Anteil von 50 Prozent auf B. Im Jahre 2020 überträgt A seinen Restanteil von 50 Prozent auf C.

Lösung

Wie im Beispiel 4 zählen nach der Übergangsregelung in § 23 Abs. 18 Satz 2 GrEStG neu bei der Frage, ob die Veränderungen der Beteiligungsverhältnisse nach dem Stichtag 1. 1. 2020 bewirken, dass die B-GmbH als „neu" gilt, die Veränderungen vor dem 1. 1. 2020 nicht mit. Die Übergangsregelung hat in Hinblick auf die Auffassung der Finanzverwaltung eine Art bereinigenden Effekt.

§ 23 Abs. 19 GrEStG neu enthält eine weitere Anwendungsvorschrift zu § 1 Abs. 2a GrEStG, deren Bedeutung sich nicht auf den ersten Blick erschließt. Danach ist u.a. § 1 Absatz 2a GrEStG in der am 31. Dezember 2019 geltenden Fassung (Altfassung) auf Änderungen des Gesellschafterbestandes noch bis zum 31. Dezember 2024 weiter anzuwenden. Diese Regelung zielt auf diejenigen Fälle ab, in denen im Fünfjahreszeitraum vor dem 1. Januar 2020 Gesellschafterwechsel stattgefunden haben, die zu einer Änderung von lediglich 90 bis 94,9 Prozent und damit nicht zu einer Tatbestandsmäßigkeit nach der Altregelung geführt haben. Ohne eine entsprechende Übergangsregelung könnte in solchen Fällen ein weiterer Gesellschafterwechsel bis auf 100 Prozent erfolgen, ohne dass nach der Neuregelung Steuer ausgelöst würde. Denn die steuerauslösende Grenze von 90 Prozent (neue Rechtslage) wäre bereits vor diesem Rechtsvorgang erreicht gewesen, so dass sie durch die Aufstockung denklogisch nicht mehr überschritten werden kann. Es sollen deshalb diejenigen Fälle erfasst werden, bei denen durch eine Anteilsänderung auch nach bisheriger Rechtslage ein Erwerbstatbestand ausgelöst worden wäre.

Dieses Ziel wird durch die Weiteranwendung der bisherigen Rechtslage (95 Prozent-Grenze, Betrachtungszeitraum von fünf Jahren) für diejenigen Fälle erreicht, bei denen es – trotz der Veränderungen im Gesellschafterbestand –, ursächlich durch die gesetzliche Absenkung der Beteiligungsgrenze, nicht mehr zu einer Besteuerung kommen würde. Nach fünf Jahren kann diese Übergangsregelung entfallen, denn dann erfasst der sachliche Anwendungsbereich des § 1 Absatz 2a GrEStG in der ab 2020 gültigen Fassung alle Fälle.

Beispiel 7

A hat von B an der grundbesitzenden A-KG im Jahre 2018 einen Kommanditanteil von 94,9 Prozent erworben. Im Jahre 2022 stockt er seinen Erwerb auf 100 Prozent auf.

Lösung

Nach der Neuregelung kommt eine Tatbestandsverwirklichung nicht in Betracht, weil A am 1. 1.2020 bereits mehr als 90 Prozent beteiligt war. Nach der hier anwendbaren Altregelung des § 1 Abs. 2a GrEStG kommt es aber gleichwohl zur Verwirklichung des Erwerbs nach § 1 Abs. 2a GrEStG.

Die Fortgeltung des bisherigen Rechts kommt aber nur subsidiär zur Anwendung. § 23 Absatz 19 Satz 2 GrEStG neu schränkt die Weitergeltungsanordnung für die Fälle ein, in denen der nämliche Rechtsvorgang einen anderen Erwerbstatbestand (§ 1 Absatz 1, 2, 2a, 3 oder Absatz 3a GrEStG) in der ab 2020 geltenden Fassung auslösen würde oder ein vorausgegangener Rechtsvorgang nach § 1 Absatz 2a in der am 1. Januar 2020 geltenden Fassung steuerbar war.

§ 23 Abs. 22 GrEStG enthält eine Sonderregelung, durch die im Rahmen des § 1 Abs. 2a GrEStG **Vertrauensschutz** gewährt werden soll. Hintergrund ist der Umstand, dass maßgeblicher Zeitpunkt für die Verwirklichung des Steuertatbestands die zivilrechtlich wirksame Anteilsübertragung, also das Verfügungsgeschäft (z. B. durch Abtretung des Gesellschaftsanteils an einen Neugesellschafter), nicht aber das zugrunde liegende Kausal- bzw. Verpflichtungsgeschäft ist. Konnten die Beteiligten bei Abschluss des schuldrechtlichen Geschäfts noch auf den Bestand der derzeitigen Regelung vertrauen, soll die Altregelung mit ihrem Grenzwert von 95% auch dann noch anzuwenden sein, wenn der dingliche Vollzug erst nach Inkrafttreten der Neuregelung erfolgt. Voraussetzung ist, dass das Verpflichtungsgeschäft innerhalb eines Jahres vor dem Tag der Einbringung des Gesetzentwurfs in den Bundestag abgeschlossen wurde und innerhalb eines Jahres nach dem Tag der Einbringung des Gesetzentwurfs in den Bundestag erfüllt wird.

2. Der neue § 1 Abs. 2b GrEStG

Nach Abs. 2a wird folgender § 1 Abs. 2b neu in das Gesetz eingefügt:

> *„Gehört zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von zehn Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt, dass mindestens 90 vom Hundert der Anteile der Gesellschaft auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies als ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Kapitalgesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft. Mittelbare Änderungen im Gesellschafterbestand von den an einer Kapitalgesellschaft beteiligten Personengesellschaften werden durch Multiplikation der Vomhundertsätze der Anteile der Gesellschaft anteilig berücksichtigt. Ist eine Kapitalgesellschaft an einer Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt, gelten die Sätze 4 und 5. Eine unmittelbar beteiligte Kapitalgesellschaft gilt in vollem Umfang als neue Gesellschafterin, wenn an ihr mindestens 90 vom Hundert der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen. Bei mehrstufigen Beteiligungen gilt Satz 4 auf der Ebene jeder mittelbar beteiligten Kapitalgesellschaft entsprechend. Bei der Ermittlung des Vomhundertsatzes bleibt der Erwerb von Anteilen von Todes wegen außer Betracht.“*

Die neue Vorschrift des § 1 Abs. 2b GrEStG soll nach der Gesetzesbegründung aus Gründen der Missbrauchsverhinderung unter gleichen Voraussetzungen wie in § 1 Abs. 2a GrEStG Anteilseignerwechsel an Kapitalgesellschaften mit inländischem Grundbesitz erfassen. Besteuert wird die Gesellschaft, die wegen des Anteilseignerwechsels grunderwerbsteuerrechtlich nicht mehr als dieselbe Kapitalgesellschaft anzusehen ist.

Zu den gleichen Voraussetzungen wie bei Abs. 2a zählt auch, dass jeder Wechsel auf der **unmittelbaren Beteiligungsebene** tatbestandsauslösend wirkt. Dies gilt auch bei Zwischenschaltung einer 100 prozentigen Tochter, die die vormalige unmittelbare Beteiligung der Muttergesellschaft übernimmt. Ein besteuerungswürdiger Vorgang ist das m.E. nicht. In den Fällen des § 1 Abs. 2a GrEStG kann in diesen Fällen vielfach mit § 6 Abs. 3 GrEStG geholfen werden, weil das Gesellschaftsgrundstück fiktiv von einer Personengesellschaft auf eine andere übergeht. Die Vergünstigungen nach § 6 Abs. 3 GrEStG gilt nur für Personengesellschaften, nicht jedoch für Kapitalgesellschaften, sodass dieser „Notausgang“ bei § 1 Abs. 2b GrEStG versperrt bleibt.

Durch die Einführung des § 1 Absatz 2b GrEStG wird der Anwendungsbereich von **§ 1 Absatz 3 Nr. 3 GrEStG** für die Fälle von grundbesitzenden Kapitalgesellschaften deutlich verkleinert. Denn § 1 Abs. 2b GrEStG verdrängt (wie auch bisher schon § 1 Abs. 2a GrEStG) § 1 Abs. 3 und 3a GrEStG in ihrem Anwendungsbereich. Dennoch werden weiterhin Fälle vom Anwendungsbereich des § 1 Absatz 3 Nr. 3 GrEStG erfasst werden. Dies liegt beispielsweise an der unterschiedlichen Berechnungsmethode für das notwendige Quantum von jetzt 90 Prozent in § 1 Absatz 2b GrEStG (Durchrechnungsmethode für Personen-, Stufenbetrachtung bei Kapitalgesellschaften) und § 1 Absatz 3 Nr. 3 GrEStG (nur Stufenbetrachtung über alle Beteiligungsebenen) oder an der im Rahmen des § 1 Absatz 2b GrEStG erforderlichen Qualifizierung als Alt- oder Neugesellschafter, die dazu führt, dass nach Ablauf von jetzt fünf, später zehn Jahren ein Aufstockungserwerb auf oder über die 90 Prozentmarke von § 1 Abs. 2b GrEStG nicht mehr erfasst werden kann.

Nach der neuen **Nr. 7 in § 13 GrEStG** ist bei einer Änderung des Gesellschafterbestandes einer Kapitalgesellschaft im Sinne von § 1 Abs. 2b GrEStG die Kapitalgesellschaft steuerpflichtig. Die Regelung stimmt mit der zu § 1 Abs. 2a GrEStG überein (siehe § 13 Nr. 6 GrEStG).

Nach einer Ergänzung in **§ 6a Satz 1 GrEStG** ist die Steuerbefreiung des § 6a GrEStG grundsätzlich auch anwendbar, wenn die unmittelbaren oder mittelbaren Wechsel auf neue Anteilseigner, die den Erwerbstatbestand im Sinne des § 1 Absatz 2b GrEStG auslösen, ganz oder teilweise auf einer Umwandlung oder Einbringung beruhen.

Nach der neuen Nr. 7 in § 13 GrEStG ist bei einer Änderung des Gesellschafterbestandes einer Kapitalgesellschaft im Sinne von § 1 Abs. 2b GrEStG die Kapitalgesellschaft steuerpflichtig. Die Regelung stimmt mit der zu § 1 Abs. 2a GrEStG überein (siehe § 13 Nr. 6 GrEStG).

Nach **§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3b GrEStG neu** ist die unmittelbare und mittelbare Änderungen des Gesellschafterbestandes einer Kapitalgesellschaft, die innerhalb von zehn Jahren zum Übergang von 90 vom Hundert der Anteile der Gesellschaft auf neue Gesellschafter geführt haben, **von den Beteiligten anzuzeigen,** wenn zum Vermögen der Kapitalgesellschaft ein inländisches Grundstück gehört.

Nach **§ 23 Abs. 17 GrEStG neu** ist § 1 Absatz 2b GrEStG neu erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 verwirklicht werden. Alle Gesellschafterwechsel vor dem 1. Januar 2020, durch die § 1 Abs. 2b GrEStG neu verwirklicht worden wäre, bleiben unberührt. Nach (rechtswidriger) Auffassung der Finanzverwaltung bleiben aber frühere mittelbare Änderungen auf Ebene einer Kapitalgesellschaft ohne zeitliche Beschränkung von Bedeutung.

Auch für § 1 Abs. 2b GrEStG sieht der Gesetzesentwurf wie bei § 1 Abs. 2a GrEStG einen Bedarf für eine vertrauensschützende Übergangsregelung, die in **§ 23 Abs. 23 GrEStG** aufgenommen wurde. In ihrer Ausgestaltung entspricht die Übergangsregel derjenigen für § 1 Abs. 2a GrEStG in § 23 Abs. 22 GrEStG, so dass auf die dortige Begründung verwiesen werden kann.

3. Änderung in § 1 Abs. 3 GrEStG

In den **Nummern 1 bis 4 des § 1 Abs. 3 GrEStG** wird aus Gründen der Missbrauchsabwehr jeweils die Angabe „95 vom Hundert“ durch die Angabe „90 vom Hundert“ ersetzt. Strukturell ist die Vorschrift jedoch unverändert geblieben. Trotz des Quantums von 90 Prozent geht das Gesetz von einem vollständigen Übergang der Gesellschaftsgrundstücke aus und ordnet den Ansatz des vollen Grundbesitzwerts an. Der Gesetzesentwurf enthält komplexe Übergangsvorschriften.

Nach **§ 23 Abs. 17 GrEStG neu** ist § 1 Absatz 3 GrEStG in seiner geänderten Fassung erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 verwirklicht werden. Alle vor dem 1. Januar 2020 verwirklichten Erwerbsvorgänge bleiben unberührt.

Nach **§ 23 Abs. 20 Satz 1 GrEStG neu** sind § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 GrEStG und die Anzeigepflichten nach § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 und 5 GrEStG in der am 31. Dezember 2019 geltenden Fassung **(Altfassung)** auf Erwerbsvorgänge **weiter anzuwenden,** die nach dem 31. Dezember 2019 verwirklicht werden. Voraussetzung ist, dass am 31. Dezember 2019 unmittelbar oder mittelbar weniger als 95 vom Hundert und mindestens 90 vom Hundert der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers oder in der Hand von herrschenden und abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen oder in der Hand von abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen allein vereinigt waren. Die Regelung entspricht mit Ausnahme der hier nicht passenden zeitlichen Begrenzung der Übergangsregelung zu § 1 Abs. 2a GrEStG in § 23 Abs. 19 GrEStG neu und soll ebenfalls verhindern, dass nach der Gesetzesverschärfung ein weiterer Gesellschafterwechsel bis auf 100 Prozent erfolgt, ohne dass nach der Neuregelung Steuer ausgelöst würde.

Nach **§ 23 Abs. 20 Satz 2 GrEStG neu** sind bei der Ermittlung der allein in einer Hand vereinigten Anteile der Gesellschaft „auch solche Anteile zu berücksichtigen, über die der Erwerber oder die herrschenden und abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen oder die abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen vor dem 1. Januar 2020 ein Rechtsgeschäft abgeschlossen haben, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer dieser Anteile begründet". § 23 Abs. 20 Satz 2 GrEStG bezieht danach klarstellend auch diejenigen Anteile der Gesellschaft in den Beteiligungskorridor von 90 Prozent bis 95 Prozent ein, die sich am Betrachtungsstichtag noch nicht in der Hand des Erwerbers vereinigt haben, für die am Stichtag aber bereits ein Anspruch auf Übertragung begründet ist. Letztlich bringt die Vorschrift zum Ausdruck, dass für die Ermittlung der Anteile an der Gesellschaft **im Ergebnis auf das Verpflichtungsgeschäft abzustellen** ist.

Die Regelung in § 23 Abs. 20 GrEStG hat gegenüber der Neuregelung **subsidiäre Bedeutung** und kommt nach § 23 Abs. 20 Satz 3 GrEStG dann nicht zum Zuge, wenn der zu beurteilende Rechtsvorgang anderweitig nach § 1 Abs. 1, Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 2b, Abs. 3 oder Abs. 3a in der am 1. Januar 2020 geltenden (Neu-)Fassung steuerbar ist. Sinken die Anteile nach dem 31. Dezember 2019 unter 90 vom Hundert, finden die Sätze 1 und 2 auf spätere Erwerbsvorgänge keine Anwendung.

4. Änderung in § 1 Abs. 3a GrEStG

Auch hier wird (wie in § 1 Abs. 3 GrEStG) die Angabe „95 vom Hundert" durch die Angabe „90 vom Hundert" ersetzt. Es gilt also auch hier das herabgesetzte steuerauslösende Quantum von 90 Prozent. Die Bedeutung des § 1 Abs. 3a GrEStG hat

- durch die Einfügung des § 1 Abs. 2b GrEStG sowie
- durch die Rechtsprechungsänderung zur Zwischenschaltung einer Personengesellschaft (vgl. BFH-Urteil II R 41/15)

deutlich nachgelassen. Im Wesentlichen kommen für § 1 Abs. 3a GrEStG nur noch diejenigen Fälle in Betracht, in denen als Folge der Stufenbetrachtung in § 1 Abs. 2a (nur für Kapitalgesellschaften) und § 1 Abs. 3 Minibeteiligungen „unter den Tisch fallen", die aber bei der von § 1 Abs. 3a GrEStG generell angeordneten Durchrechnungsmethode über alle Beteiligungsebene erfasst werden und damit insgesamt das notwendige Quantum von 90 Prozent erreicht wird.

Nach **§ 23 Abs. 17 GrEStG neu** ist § 1 Absatz 3a GrEStG in seiner geänderten Fassung erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 verwirklicht werden. Alle vor dem 1. Januar 2020 verwirklichten Erwerbsvorgänge bleiben unberührt.

Im Übrigen enthält der Gesetzesentwurf in **§ 23 Abs. 21 GrEStG** auch für § 1 Abs. 3a GrEStG eine Überleitungsvorschrift, die der für § 1 Abs. 2a GrEStG und der für § 1 Abs. 3 GrEStG bereits erwähnten entspricht und verhindern soll, dass bei einer wirtschaftlichen Beteiligung von weniger als 95 vom Hundert und mindestens 90 vom Hundert an einer Gesellschaft, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, und nach dem 31. Dezember 2019 eine weitere Erhöhung der Beteiligung vorgenommen wird, eine Besteuerungslücke entsteht. Hier soll die Altregelung weiter Anwendung finden.

5. Änderungen in den §§ 5 und 6 GrEStG

In § 5 Abs. 3 und in § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG wird das Wort „fünf" durch das Wort „zehn" ersetzt. Begründet wird diese Änderung mit der Missbrauchsabwehr. Überhaupt haben § 5 Abs. 3 und § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG ja Missbrauchsverhinderungscharakter. Die Verlängerung der Fristen steht im Zusammenhang mit den in den Ergänzungstatbeständen abgesenkten Beteiligungsgrenzen und der in § 1 Absatz 2a GrEStG verlängerten Frist. Dadurch wird erreicht, dass in jedem Fall ein Zeithorizont von mindestens 10 Jahren erforderlich ist, um die (teilweise) Steuerfreiheit eines Gesellschafterwechsels zu erreichen.

§ 6 Abs. 4 GrEStG wird insgesamt wie folgt gefasst:

> *„*
>
> *Die Vorschriften der Absätze 1 bis 3 gelten insoweit nicht, als*
>
> *1. ein Gesamthänder – im Fall der Erbfolge sein Rechtsvorgänger – innerhalb von zehn Jahren vor dem Erwerbsvorgang seinen Anteil an der Gesamthand durch Rechtsgeschäft unter Lebenden erworben hat, oder*
>
> *2. die vom Beteiligungsverhältnis abweichende Auseinandersetzungsquote innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Auflösung der Gesamthand vereinbart worden ist, oder*
>
> *3. bei einem Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Absatz 3 Nummer 1 oder Nummer 2 oder Absatz 3a der Erwerber – im Fall der Erbfolge sein Rechtsvorgänger – innerhalb von 15 Jahren vor dem Erwerbsvorgang seinen Anteil am Vermögen der Personengesellschaft durch Rechtsgeschäft unter Lebenden erworben hat, es sei denn, einer der Erwerbe der Anteile am Gesellschaftsvermögen durch diesen Erwerber – im Fall der Erbfolge durch seinen Rechtsvorgänger – hat zu einem steuerpflichtigen Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Absatz 2a geführt."*

Während die Nrn. 1 und 2 mit Ausnahme der auf zehn Jahre verlängerten Frist den bisherigen Sätzen 1 und 2 der Vorschrift fast wörtlich entsprechen, wird § 6 GrEStG durch den Abs. 4 Nr. 3 GrEStG noch einmal deutlich erweitert. Die Regelung betrifft folgende Konstellation:

In der Gestaltungspraxis wird z.Zt. häufig zunächst nur ein Anteil an einer grundbesitzenden Personengesellschaft von 94,9 Prozent erworben und danach fünf Jahre abgewartet, bevor dann der restliche Anteil von 5,1 Prozent übernommen wird. Dieser zweite Vorgang erfüllt zwar als Anteilsvereinigung § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 GrEStG; diese Vorschriften fingieren aber einen Erwerb der Gesellschaftsgrundstücke durch den Alleingesellschafter von der Personengesellschaft, der wiederum nach § 6 Abs. 2 GrEStG zu 94,9 Prozent steuerfrei ist. Die neue Vorschrift soll Gestaltungen erheblich erschweren, die durch einen zeitlich gestreckten Erwerb von Anteilen am Vermögen einer grundbesitzenden Personengesellschaft Steuervergünstigungen zum Ziel haben. Erreicht wird diese Erschwernis durch eine **Verlängerung der Vorbehaltensfrist auf 15 Jahre**, u.z. in den Fällen, in denen Gesellschafterwechsel bei einer Personengesellschaft mit Grundbesitz wegen Nichterreichens des notwendigeN Quantums nicht von § 1 Absatz 2a GrEStG erfasst werden und nach Ablauf der (Fünf- oder Zehnjahres-)Frist ein weiterer Aufstockungserwerb zu einer grunderwerbsteuerbaren Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 oder Abs. 3a GrEStG führt.

Nach **§ 23 Abs. 17 GrEStG neu** sind die Änderungen in §§ 5 Abs. 3, 6 Abs. 3 S. 2 und Abs. 4 GrEStG erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 verwirklicht werden. Klarstellend wird in § 23 Abs. 24 GrEStG bestimmt, dass aus Gründen des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes die Verlängerung der Fristen von fünf auf zehn bzw. auf 15 Jahre nicht dazu führen darf, dass bereits abgelaufene Fristen erneut zu laufen beginnen und deshalb die sachlichen Begünstigungsvorschriften (§ 5 Absatz 1 und 2, § 6 Absatz 1, 2 und 3 Satz 1 und § 7 Absatz 1 und 2 GrEStG) rückwirkend wieder unter dem Vorbehalt der Missbrauchsverhinderungsvorschriften stehen. Entsprechend ordnet § 23 Absatz 24 GrEStG an, dass die verlängerten Fristen nicht anzuwenden sind, wenn die (Fünfjahres-)Fristen nach bisherigem Recht im Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Rechts bereits abgelaufen waren.

6. Änderung des § 7 Absatz 3 Satz 1 und 2 GrEStG

Auch hier wird aus Gründen der Missbrauchsabwehr die bisherige Fünfjahresfrist auf zehn Jahre verlängert.

7. Änderungen in § 8 GrEStG

Wie für die anderen Ergänzungstatbestände regelt die geänderte Fassung des **§ 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 GrEStG,** dass als Bemessungsgrundlage für den neuen Erwerbstatbestand des § 1 Abs. 2b GrEStG der Grundbesitzwert im Sinne des § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 in Verbindung § 157 Abs. 1 bis 3 BewG anzuwenden ist.

In **§ 8 Abs. 2 S. 1** wird eine neue **Nr. 4.** eingefügt. Danach wird die Steuer trotz des Vorhandenseins einer Gegenleistung auch dann nach dem Grundbesitzwert im Sinne des § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 in Verbindung § 157 Abs. 1 bis 3 BewG bemessen,

> *„wenn zwischen den an einer Umwandlung beteiligten Rechtsträgern innerhalb des Rückwirkungszeitraumes im Sinne der §§ 2, 20 Abs. 6 oder § 24 Abs. 4 des Umwandlungssteuergesetzes ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs.1 Nr. 1 GrEStG verwirklicht wird, der Wert der Gegenleistung geringer ist als der Grundbesitzwert nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 in Verbindung mit § 157 Abs. 1 bis 3 des Bewertungsgesetzes und die Umwandlung ohne diesen Erwerbsvorgang eine Besteuerung nach § 1 Absatz 1 Nummer 3, Absatz 3 oder Absatz 3a ausgelöst hätte."*

Grundstücke, die im Zuge eines Umwandlungsvorgangs auf einen neuen Rechtsträger übergehen, werden bei der Grunderwerbsteuer mit dem Grundbesitzwert angesetzt (§ 8 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG). Um diese Rechtsfolge zu umgehen, werden in der Praxis die Gesellschaftsgrundstücke im Zuge der Umwandlung übertragen, sondern im ertragsteuerrechtlichen Rückwirkungszeitraum im Sinne von §§ 2, 20 Absatz 6 und § 24 Absatz 4 UmwStG zu einem (teilweise weit) unter dem Grundbesitzwert liegenden Preis veräußert. Die Grunderwerbsteuer für einen solchen Erwerbsvorgang bemisst sich gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG nach dem Wert der Gegenleistung (Kaufpreis), die häufig deutlich unter dem Grundbesitzwert liegt. Die erforderliche Kompensation findet dann im Rahmen des Umwandlungsvorgangs statt, die aber keine weiteren steuerlichen Folgen hat. Diesen Gestaltungen soll mit der neuen Nr. 4 in § 8 Abs. 2 Satz 1 GrEStG entgegengetreten und sichergestellt werden, dass im Zuge einer Umwandlung für übergehende Gesellschaftsgrundstücke in jedem Fall der Grundbesitzwert als Gegenleistung zum Ansatz kommt.

§ 19 Abs. 1 Nr. 9 GrEStG neu statuiert eine **Anzeigepflicht bei Umwandlungen,** wenn innerhalb des Rückwirkungszeitraums im Sinne der §§ 2, 20 Abs. 6 oder § 24 Abs. 4 des Umwandlungssteuergesetzes ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG verwirklicht wird und die Umwandlung ohne diesen Erwerbsvorgang eine Besteuerung nach § 1 Absatz 1 Nummer 3, Absatz 3 oder 3a ausgelöst hätte. Nach dem neuen **§ 19 Abs. 6 GrEStG** findet die Begrenzung der Höhe des Verspätungszuschlags nach § 152 Abs. 10 der Abgabenordnung auf höchstens 25.000 € keine Anwendung.

TaylorWessing

Ihre Ansprechpartner

Dr. Bert Kimpel
Partner, Düsseldorf and Frankfurt
+49 211 8387-269
b.kimpel@taylorwessing.com

Prof. Dr. Jens Escher LL.M.
Salary Partner, Düsseldorf
+49 211 8387-250
j.escher@taylorwessing.com

Hermann-Ulrich Viskorf
Of Counsel, München
+49 89 21038-207
h.viskorf@taylorwessing.com

Dr. Maximilian Oehlschlägel
Senior Associate, Hamburg
+49 40 36803-165
m.oehlschlaegel@taylorwessing.com

Über Taylor Wessing

Führende internationale Full Service-Kanzlei.

Praxisnahe Beratung in allen Fragen des nationalen und internationalen Wirtschaftsrechts.

Branchen Know-how durch langjährige Beratungsbeziehungen zu führenden Unternehmen.

Über **1.000 Rechtsanwälte** an **28 Standorten** in Europa, den USA, dem Mittleren Osten und Asien, einschließlich unserer Kooperation in Südkorea.

Starke Präsenz im asiatischen Raum durch unsere führende China Praxis mit Repräsentanzen in Beijing, Shanghai und Hongkong sowie Seoul.

Expertenteams für die Wirtschaftsregionen Brasilien, Russland und Indien.

Internationales Netzwerk von ausgewählten und erprobten Kooperationskanzleien in weiteren Ländern.

© Taylor Wessing 2020

Diese Publikation stellt keine Rechtsberatung dar. Die unter der Bezeichnung Taylor Wessing tätigen Einheiten handeln unter einem gemeinsamen Markennamen, sind jedoch rechtlich unabhängig voneinander; sie sind Mitglieder des Taylor Wessing Vereins bzw. mit einem solchen Mitglied verbunden. Der Taylor Wessing Verein selbst erbringt keine rechtlichen Dienstleistungen. Weiterführende Informationen sind in unserem Impressum unter taylorwessing.com/de/legal/regulatory-information zu finden.