

Einordnung der Ländererlasse zu § 1 Abs. 2a GrEStG n.F. und § 1

Abs. 2b GrEStG in der Praxis

Die gleichlautenden Erlasse zu § 1 Abs. 2a GrEStG n.F. und § 1 Abs. 2b GrEStG enthalten hilfreiche Erläuterungen und willkommene Klarstellungen zur Anwendung der neuen Regelungen.

Die Finanzbehörden der Länder haben mit zwei Erlassen, welche beide vom 10.05.2022 datieren und am 10.06.2022 veröffentlicht wurden, zur Anwendung des im Zuge der Grunderwerbsteuerreform angepassten § 1 Abs. 2a GrEStG n.F. und des neu eingefügten § 1 Abs. 2b GrEStG Stellung genommen (siehe hierzu auch den Beitrag in den Deloitte Tax-News vom [15.06.2022](#)).

Die Verwaltungsanweisungen enthalten hilfreiche Erläuterungen und Klarstellungen zur Anwendung der geänderten Vorschriften. Dabei entsprechen beide Erlasse bis auf wenige Änderungen dem bereits bestehenden Erlass zu § 2a GrEStG a.F. aus dem Jahr 2018 (siehe Deloitte Tax-News vom [06.12.2018](#)). Damit wird die geltende Verwaltungsauffassung zum § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. für die neue Fassung bestätigt und auf mittelbare Übertragung von grundbesitzenden Kapitalgesellschaften im Anwendungsbereich des § 1 Abs. 2b GrEStG ausgedehnt.

Hintergrund

Die am 01.07.2021 in Kraft getretenen geänderten Grunderwerbsteuerregelungen weiten die bislang nur für direkte und indirekte Anteilseignerwechsel von Personengesellschaften geltenden Regelungen in § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. durch Einführung des § 1 Abs. 2b GrEStG auf Kapitalgesellschaften aus. Zusätzlich werden für alle grunderwerbsteuerlichen Ersatztatbestände (§ 1 Abs. 2a, § 1 Abs. 3, § 1 Abs. 3a GrEStG) die relevanten Beteiligungsschwellen einheitlich von 95 % auf 90 % abgesenkt und der Überwachungszeitraum in Bezug auf § 1 Abs. 2a GrEStG n.F. und § 1 Abs. 2b GrEStG auf 10 Jahre erweitert bzw. festgelegt. Zusätzlich wurde eine Ausnahmeregelung für Anteilseignerwechsel bei Handel an bestimmten Börsen geschaffen (§ 1 Abs. 2c GrEStG n.F.). Durch die Änderungen hat sich die Komplexität der Grunderwerbsteuerregelungen weiter deutlich erhöht (vgl. Deloitte Tax-News vom [22.04.2021](#)).

Die reformierten Vorschriften der § 1 Abs. 2a und § 1 Abs. 2b GrEStG sind auf Transaktionen mit dinglicher Wirkung ab dem 01.07.2021 anwendbar, bei denen mittelbar oder unmittelbar Beteiligungen an grundbesitzenden Gesellschaften übertragen werden, wobei § 1 Abs. 2a GrEStG n.F. für Personengesellschaften und § 1 Abs. 2b GrEStG für Kapitalgesellschaften gilt. Es gelten komplexe Übergangsregelungen hinsichtlich des Wechsels von den alten zu den neuen Regelungen, zu welchen die Finanzverwaltung bereits in Erlassen datierend vom 29.06.2021 Stellung genommen hat (vgl. Deloitte Tax-News vom [02.09.2021](#)).

Nach den geänderten Vorschriften unterliegen insbesondere die folgenden Rechtsvorgänge der Grunderwerbsteuer:

- Direkte Übertragungen von deutschem Grundbesitz (§ 1 Abs. 1 GrEStG);
- Direkte oder indirekte Übertragung von ≥ 90 % der Anteile an einer deutschen Grundbesitz haltenden Personengesellschaft, entweder an einen neuen Gesellschafter oder mehrere neue Gesellschafter innerhalb eines 10-jährigen Überwachungszeitraums (§ 1 Abs. 2a GrEStG n.F.);
- Direkte oder indirekte Übertragung von ≥ 90 % der Anteile an einer deutschen Grundbesitz haltenden Kapitalgesellschaft, entweder an einen neuen Gesellschafter oder mehrere neue Gesellschafter innerhalb eines 10-jährigen Überwachungszeitraums (§ 1 Abs. 2b GrEStG);
- Die erstmalige unmittelbare oder mittelbare Vereinigung von ≥ 90 % der Anteile an einer deutschen Grundbesitz haltenden Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft in der Hand eines neuen Gesellschafters (§ 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 GrEStG n.F.); und
- Direkte oder indirekte Übertragung einer bereits vereinigten Beteiligung von ≥ 90 %

der Anteile einer deutschen Grundbesitz haltenden Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft an einen neuen Anteilseigner (§ 1 Abs. 3 Nr. 3 und 4 GrEStG n.F.).

Einzelheiten zu den Regelungen in den neuen Erlassen

Verkürzungen von Beteiligungsketten bei deutschen Grundbesitz haltenden Kapitalgesellschaften unter § 1 Abs. 2b GrEStG

Im Anwendungsbereich des bis zum 30. Juni 2021 geltenden § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. galt nach bisheriger Verwaltungsauffassung die mittelbare Verkürzung der Beteiligungskette oberhalb einer grundbesitzenden Personengesellschaft (z.B. durch Verschmelzung oder Liquidation eines mittelbaren Gesellschafters einer deutschen Grundbesitz haltenden Personengesellschaft) nicht als Grunderwerbsteuerbar., Voraussetzung war, dass auf jeder Stufe der Kette eine Mindestbeteiligung von 95 % bestand und der unmittelbare Gesellschafter der Personengesellschaft gleich geblieben ist.

Demgegenüber gilt nach der Verwaltungsauffassung im Anwendungsbereich der Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 GrEStG (insoweit unverändert durch die neuen Erlasse), dass Verkürzungen der Beteiligungsketten an Personen- und Kapitalgesellschaften auch dann kein steuerbares Ereignis darstellen, wenn sich dabei der unmittelbare Gesellschafter der grundbesitzenden Personen- oder Kapitalgesellschaft ändert.

Nach den neu veröffentlichten Erlassen der Finanzverwaltung zu den § 1 Abs. 2a GrEStG n.F. und § 1 Abs. 2b GrEStG gilt die vorher für § 1 Abs. 2 a GrEStG a.F. und damit zunächst nur auf Personalgesellschaften anwendbare Auffassung für beide neue Tatbestände. Die neuen Erlasse bestätigen damit, dass eine bloße Verkürzung der Beteiligungskette, die oberhalb des unmittelbaren Anteilseigners einer Personen- oder Kapitalgesellschaft stattfindet, nicht Grunderwerbsteuerbar ist, sofern die Beteiligungsquoten der Gesellschafter oberhalb des wegfallenden Gesellschafters vor und nach der betreffenden Transaktion mittelbar $\geq 90\%$ betragen hat.

Mit den Erlassen geht jedoch eine Verschärfung der Rechtslage für grundbesitzende Kapitalgesellschaften einher, für welche bislang vor Einführung der neuen Regelungen die unmittelbare Verkürzung der Beteiligungskette als nicht steuerbar galt. Ein Wechsel ($\geq 90\%$) des unmittelbaren Gesellschafters einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft ist somit seit dem 01. Juli 2021 stets Grunderwerbsteuerbar.

Anzeigepflichten infolge Abschlusses eines Anteilskaufvertrages

Die Anteilsvereinigung (§ 1 Abs. 3 GrEStG), welche durch die Grunderwerbsteuerreform nur hinsichtlich der maßgeblichen Beteiligungshöhe geändert wurde (Herabsetzung von 95 % auf 90 %), wird durch Abschluss des Anteilskaufvertrags (sog. „Signing“), der die Verpflichtung enthält, direkt oder indirekt mindestens 95% bzw. nach dem 01. Juli 2021 90% der Anteile an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft mit deutschem Grundbesitz zu übertragen, verwirklicht. Dementsprechend muss nach Abschluss des Anteilskaufvertrags eine Grunderwerbsteueranzeige (§§ 18, 19 i.V.m. § 20 GrEStG) bei den deutschen Steuerbehörden innerhalb der gesetzlichen Frist (zwei Wochen für inländische Steuerpflichtige und einen Monat für ausländische Steuerpflichtige) eingereicht werden. Nur bei fristgerechter und vollständiger Anzeige ist im Falle des Scheiterns oder der Rückabwicklung einer Transaktion auf Antrag die Nichtfestsetzung bzw. die Aufhebung der Steuerfestsetzung möglich.

Ab dem 01.07.2021 gilt für mittelbare oder unmittelbare Erwerbe der Anteile an Kapitalgesellschaften mit deutschem Grundbesitz § 1 Abs. 2b GrEStG vorrangig vor § 1 Abs. 3 GrEStG. Für § 1 Abs. 2b GrEStG ist im Gegensatz zu § 1 Abs. 3 GrEStG aber nicht der Abschluss des Anteilskaufvertrags, sondern der dingliche Vollzug (sog. „Closing“) des Anteilskaufvertrags das maßgebliche Grunderwerbsteuer auslösende Ereignis.

Gemäß den Erlassen der Finanzverwaltung sind daher die beiden Vorschriften zunächst parallel anwendbar, sodass sowohl der Abschluss des Anteilskaufvertrags und auch der Vollzug des Anteilskaufvertrags bei einer mittelbaren oder unmittelbaren Übertragung von $\geq 90\%$ der Anteile einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft jeweils eigenständige Anzeigepflichten gegenüber der deutschen Finanzverwaltung auslösen. Dies gilt nur dann nicht, wenn der Abschluss und der Vollzug des Anteilskaufvertrags zeitgleich erfolgen. Die Finanzbehörden sind gehalten, aufgrund des Vorrangs des § 1 Abs. 2b GrEStG von einer tatsächlichen Veranlagung der Grunderwerbsteuer aufgrund des Abschlusses des Anteilskaufvertrags abzusehen, sofern der Vollzug des Anteilskaufvertrags innerhalb von 12 Monaten erwartet wird und der Grundbesitzbestand unverändert bleibt. Die Veranlagung erfolgt in diesem Fall auch erst nach Vollzug des Anteilskaufvertrags.

Sind die entsprechenden Bedingungen nicht erfüllt (z.B. der Vollzug des Anteilskaufvertrags

ist erst später als 12 Monate nach dem Abschluss des Anteilskaufvertrags zu erwarten), wird die Grunderwerbsteuer für beide Vorgänge, d.h. sowohl bei Abschluss des Anteilskaufvertrags nach § 1 Abs. 3 GrEStG und bei Closing nach § 1 Abs. 2b GrEStG erhoben. Nach den Erlassen soll jedoch nach Vollzug des Anteilskaufvertrags jedenfalls rückwirkend die Festsetzung aufgrund des Abschlusses des Anteilskaufvertrags aufgehoben werden, soweit sich der Grundbesitzbestand nicht geändert hat.

Es ist zu beachten, dass in einem solchen Szenario die Vertragsparteien des Kaufvertrags gesamtschuldnerisch für die Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 GrEStG haften, die zum Zeitpunkt des Abschlusses des Anteilskaufvertrags ausgelöst wird, während die Grunderwerbsteuer, die zum Zeitpunkt des Vollzugs des Anteilskaufvertrags nach § 1 Abs. 2b GrEStG ausgelöst wird, von der deutschen grundbesitzenden Gesellschaft selbst getragen werden muss. Daher sind bei Abschluss von Anteilskaufverträgen, bei welchen Abschluss und Vollzug zeitlich auseinanderfallen, die grunderwerbsteuerlichen Implikationen sorgfältig zu prüfen und die grunderwerbsteuerlichen Anzeigepflichten sowie die Haftung für Grunderwerbsteuer von den Vertragsparteien im Anteilskaufvertrag zu regeln.

Die Erlasse enthalten insoweit willkommene Klarstellungen dahingehend, wie nach Ansicht der Finanzbehörden mit Share-Deal-Szenarien verfahrensrechtlich umgegangen werden muss, sofern Abschluss und Vollzug des Anteilskaufvertrags zu unterschiedlichen Zeitpunkten stattfinden. Das Erfordernis, für denselben wirtschaftlichen Sachverhalt zwei verschiedene Grunderwerbsteueranzeigen einzureichen, d. h. eine zum Zeitpunkt des Abschlusses des Anteilskaufvertrags und eine zum Zeitpunkt des Vollzugs des Anteilskaufvertrags, führt im Vergleich zur Rechtslage vor der Grunderwerbsteuerreform im Fall von grundbesitzenden Kapitalgesellschaften zu einem deutlichen Mehraufwand. Hinsichtlich grundbesitzender Personengesellschaften war diese Vorgehensweise bereits vor der Grunderwerbsteuerreform in der Regel so gehandhabt worden, um beispielsweise im Falle eines Nichtvollzugs des Anteilskaufvertrags vom Vertrag grunderwerbsteuerfrei zurück treten zu können.

Qualifikation eines unmittelbaren Gesellschafters einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft am 01. Juli 2021 als Altgesellschafter

In Bezug auf bestehende Strukturen mit grundbesitzenden Kapitalgesellschaften war zunächst unklar, ob Anteilsübertragungen zwischen unmittelbaren Gesellschaftern, die zum 01. Juli 2021 Anteile an einer deutschen Grundbesitz haltenden Kapitalgesellschaft inne hatten, in Folge der geänderten Vorschriften für Kapitalgesellschaften grunderwerbsteuerlich relevant sind. Die Erlasse bestätigen nun, dass solche Transaktionen grundsätzlich irrelevant sind. Die Finanzverwaltung hat sich insoweit der herrschenden Meinung in der Literatur angeschlossen und damit für Rechtssicherheit in entsprechenden Fällen gesorgt.

10-jähriger Überwachungszeitraum

Im Hinblick auf § 1 Abs. 2a GrEStG n.F. und § 1 Abs. 2b GrEStG bestand Unklarheit, ob der verlängerte Überwachungszeitraum nur für unmittelbare Gesellschafter einer grundbesitzenden Gesellschaft oder auch für mittelbare Gesellschafter gelten soll. Sofern der 10-jährige Überwachungszeitraum nicht für mittelbare Gesellschafter gelten würde, hätte dies effektiv zu einem unbegrenzten Überwachungszeitraum geführt (sog. Ewigkeitsklausel). Bislang war es Auffassung der Finanzverwaltung, dass der 5-jährige Überwachungszeitraum nicht auf mittelbarer Ebene gilt, so dass es für Anteilsbewegungen auf mittelbarer Ebene auch keine Fristbegrenzung gab. Erfreulicherweise hat die Finanzverwaltung diese Auffassung nunmehr aufgegeben und die Erlasse sagen nun klar, dass der 10-jährige Überwachungszeitraum sowohl für unmittelbare als auch für mittelbare Gesellschafter grundbesitzender Personen- und Kapitalgesellschaft bei § 1 Abs. 2a n.F. GrEStG bzw. § 1 Abs. 2b GrEStG anwendbar ist. Zusätzlich soll diese Ansicht auch rückwirkend im Anwendungsbereich des § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. für Anteilsübertragungen bis zum 01. Juli 2021 gelten.

Zusätzliche Kommentare

Die Erlasse der deutschen Steuerbehörden bieten hilfreiche Erläuterungen und sind eine willkommene Klarstellung zu den geänderten Grunderwerbsteuerregelungen. Die Erlasse verdeutlichen jedoch auch die weiter gestiegene Komplexität der geänderten Vorschriften und den erhöhten Bedarf an sorgfältiger Analyse der grunderwerbsteuerlichen Implikationen bei Transaktionen, an denen Gesellschaften mit deutschem Grundbesitz direkt oder indirekt beteiligt sind. Die damit einhergehenden erforderlichen Regelungen in Anteilskaufverträgen sowie ggf. zu befolgende Anzeigepflichtungen sollten bei Transaktionen frühzeitig berücksichtigt werden, um ungewollte Überraschungen im Zusammenhang mit der Grunderwerbsteuer zu vermeiden.

Betroffene Normen

§ 1 Abs. 2a GrEStG, § 1 Abs. 2b GrEStG

Fundstellen

Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleich lautende Erlasse vom 10.05.2022 (zur Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG)

Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleich lautende Erlasse vom 10.05.2022 (zur Anwendung des § 1 Abs. 2b GrEStG)

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.