

Grunderwerbsteuer in der Beratungspraxis

Jahndorf / Kister

2019

ISBN 978-3-406-74357-3

C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei

beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

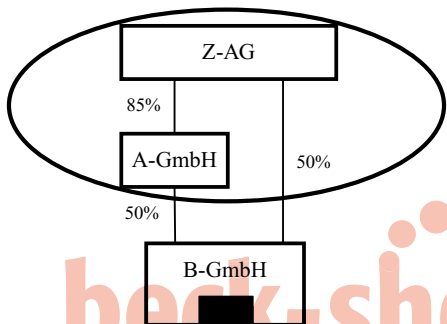
beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein

umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

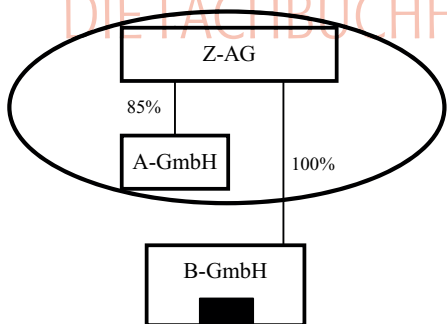
Fall B 17 Erstmalige Anteilsvereinigung der Organmutter

Die Z-AG ist zu 85 % an der A-GmbH beteiligt. Die restlichen 15 % werden von anderen Gesellschaftern gehalten. Die A-GmbH ist in die Z-AG finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch eingegliedert. Die Z-AG und die A-GmbH halten jeweils 50 % an der B-GmbH, die Eigentümerin eines Grundstücks mit einem Grundbesitzwert von 400.000 EUR ist. Die Z-AG erwirbt im Jahre 2017 die bisher von der A-GmbH gehaltenen Anteile an der B-GmbH. Mit notariellem Kaufvertrag vom 1.6.2018 erwirbt A von der B das Grundstück zum Preis von 600.000 EUR.

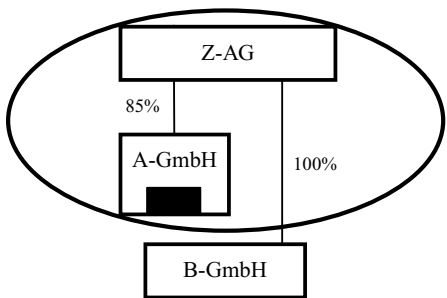
Ausgangslage



Nach Transaktion 1



Nach Transaktion 2



Transaktion 1:**1. Erwerbstatbestand**

In der **Ausgangslage** bestand noch keine mittelbare Anteilsvereinigung in der Hand der Z-AG.

Durch den Erwerb der Anteile findet eine Anteilsvereinigung hinsichtlich der B-GmbH in der Hand der Organmutter Z-AG statt, die der Grunderwerbsteuer gem. § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG unterliegt.

Gegen eine Besteuerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG könnte sprechen, dass die grundstückshaltende B-GmbH dem Organkreis von Z-AG und A-GmbH zuzurechnen ist und deswegen durch die Anteilsvereinigung in der Hand der A-GmbH wirtschaftlich keine neue grunderwerbsteuerlich relevante Zuordnung der Anteile an der B-GmbH stattgefunden hat. Der BFH stellt jedoch darauf ab, dass in der Hand der Muttergesellschaft – hier: A-AG – erstmalig eine Anteilsvereinigung erfolgt ist (siehe **Regel Nr. 2, → Rn. 243**). Nach Ansicht von BFH und Finanzverwaltung wird daher in einem solchen Fall Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG ausgelöst.³³¹

2. Bemessungsgrundlage, Steuerschuldner

Die Z-AG schuldet damit Grunderwerbsteuer in Höhe von $400.000 \text{ EUR} \times 3,5\% = 14.000 \text{ EUR}$ (§§ 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 3, 11 Abs. 1, 13 Nr. 5 Buchst. a GrEStG).

Transaktion 2:**1. Erwerbstatbestand**

Der Kaufvertrag vom 1.6.2018 stellt einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG dar.

2. Minderung der Bemessungsgrundlage, § 1 Abs. 6 GrEStG

Da hinsichtlich des erworbenen Grundstücks bereits ein steuerbarer Vorgang durch die Anteilsvereinigung vorgelegen hat, ist zu prüfen, ob gem. § 1 Abs. 6 S. 2 GrEStG die Steuer nur insoweit erhoben wird, als die Bemessungsgrundlage die frühere Bemessungsgrundlage übersteigt. Fraglich ist, ob die erforderliche Erwerberidentität gegeben ist. Die erstmalige Anteilsvereinigung wird der Z-AG als Erwerberin zugerechnet. Der Grundstückserwerb am 1.6.2018 wird der A-GmbH als Erwerberin zugerechnet. Damit liegt keine Erwerberidentität vor. Eine Kürzung der Bemessungsgrundlage gem. § 1 Abs. 6 S. 2 GrEStG scheidet daher aus.

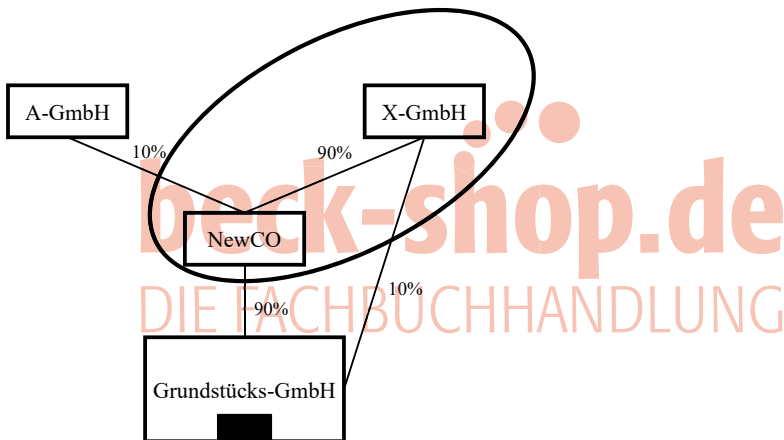
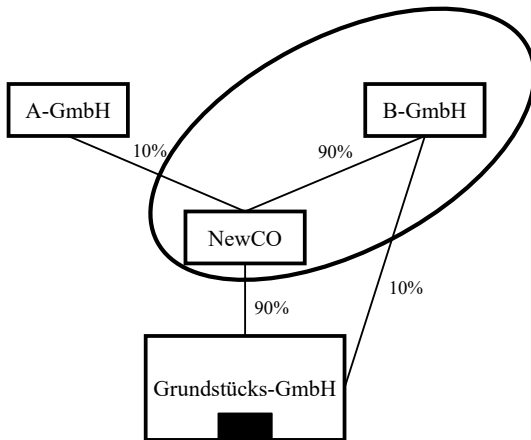
³³¹ BFH 30.3.1988 – II R 81/85, BStBl. II 1988, 682; gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder 2.12.1999, BStBl. I 1999, 991 (Tz. 5).

Zusammenfassung Fall B 17 Erstmalige Anteilsvereinigung

Transaktion	Grunderwerbsteuerliche Behandlung	
Im Jahr 2017: Z-AG erwirbt von der A-GmbH Anteile an der B-GmbH	Erwerbstatbestand § 1 Abs. 3 Nr. 2	+
	Steuerbefreiung	–
	Bemessungsgrundlage § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 3	400.000
	Steuer § 11 Abs. 1 (3,5%)	14.000
	Steuerschuldner § 13 Nr. 5 Buchst. a	Z-AG
1.6.2018: A-GmbH erwirbt das Grundstück von der B-GmbH	Erwerbstatbestand § 1 Abs. 1 Nr. 1	+
	Anrechnung § 1 Abs. 6 S. 2	–
	Bemessungsgrundlage § 8 Abs. 1	600.000
	Steuer § 11 Abs. 1 (3,5%)	21.000
	Steuerschuldner § 13 Nr. 1	A-GmbH und B-GmbH

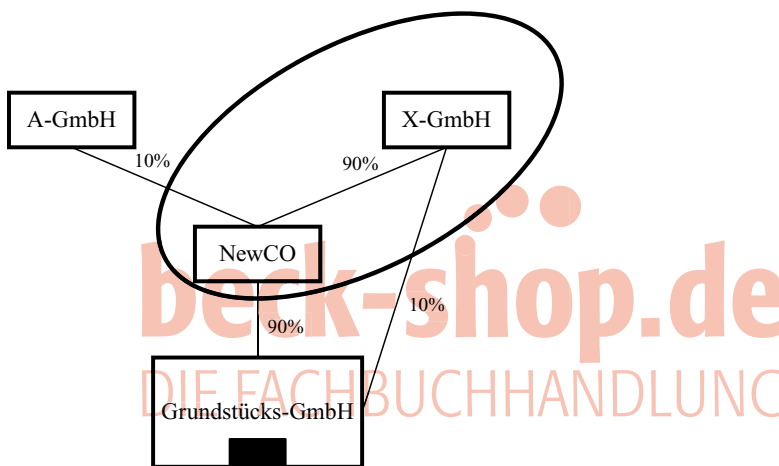
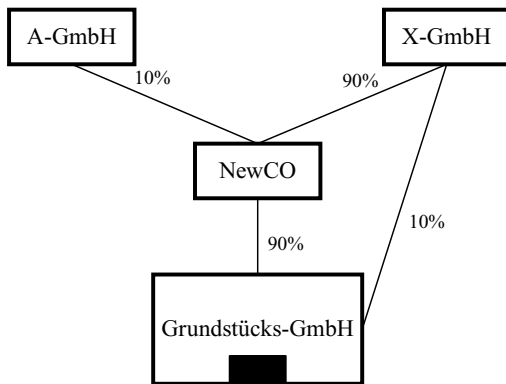
Regel 3: Überträgt der Organträger alle seine Anteile auf einen Dritten, der als **245**
neuer Organträger einen neuen Organkreis begründet, findet ein neuer Erwerb
im Organkreis statt.

Beispiel: Die B-GmbH ist zu 90 % an einer Zwischengesellschaft (NewCo) be- **246**
teiligt, die wiederum zu 90 % an der Grundstücks-GmbH beteiligt ist. Ferner
hält die B-GmbH unmittelbar 10 % der Anteile an der Grundstücks-GmbH.
Die B-GmbH überträgt alle Anteile auf die X-GmbH. Dies führt zu einer An-
teilsvereinigung in der Hand der (neuen) Organschaft bestehend aus X-GmbH
und NewCo.



- 247 Regel 4:** Die bloße Begründung eines Organschaftsverhältnisses oder dessen Änderung (zB Erweiterung des Organkreises) unter Beibehaltung der bestehenden Anteilsverhältnisse erfüllt nicht den Tatbestand der Anteilsvereinigung in der Hand des Organkreises.³³² Auch im Rahmen eines Organschaftsverhältnisses setzt die Anteilsvereinigung in der Hand des „Organkreises“ voraus, dass ein Rechtsträgerwechsel und eine Anteilsveränderung stattfinden.

³³² Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder 19.9.2018, BStBl. I 2018, 1056 (Tz. 2.1).



Allerdings „Gesamtplanrechtsprechung“ nach Ansicht der Finanzverwaltung:³³³ 248
Erfolgt in einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Anteilserwerb/Anteilsübergang die Begründung eines Organschaftsverhältnisses, besteht nach Ansicht der Finanzverwaltung die widerlegbare Vermutung, dass die Vorgänge auf einem vorgefassten Gesamtplan beruhen und deswegen als gleichzeitig geschehend anzusehen sind. Die Gesamtplanrechtsprechung findet uE keine Stütze im Gesetz.

2. Vereinigung von Anteilen an Personengesellschaften

§ 1 Abs. 3 GrEStG ist grundsätzlich auch auf Vorgänge bei Personengesellschaften anzuwenden.³³⁴ 249

³³³ Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder 19.9.2018, BStBl. I 2018, 1056 (Tz. 1).

³³⁴ Vgl. gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder 2.12.1999, BStBl. I 1999, 991 (Tz. 1); so auch Hofmann/Hofmann § 1 Rn. 140; Boruttau/Meißbacher-Hönsch § 1 Rn. 955.

a) Unmittelbare Vereinigung von „Anteilen“ an einer Personengesellschaft in einer Hand

- 250** Eine **unmittelbare** Vereinigung von „Anteilen“ an einer Personengesellschaft **scheidet aus**. Dies liegt daran, dass bei der Frage, ob eine Anteilsvereinigung auf unmittelbarer Ebene vorliegt, (auch nach Ansicht der Finanzverwaltung³³⁵) die zivilrechtliche Sichtweise durchschlägt. Das bedeutet, dass zivilrechtlich jeder Gesellschafter einen einheitlichen Anteil an der Personengesellschaft hält, und zwar unabhängig davon, wie hoch sein Anteil am Vermögen der Gesellschaft ist. Bei Personengesellschaften kommt es mithin nur auf die gesamthänderische Mitberechtigung und nicht auf die Höhe seiner vermögensmäßigen Beteiligung am Gesellschaftsvermögen an.³³⁶ Die gesamthänderische Mitberechtigung entzieht sich jedoch jeglicher Quotelung.³³⁷
- 251** Eine gesamthänderische Mitberechtigung hat auch der Gesellschafter, der vermögensmäßig nicht am Gesamthandsvermögen beteiligt ist, weil er keine Einlage geleistet hat (zB Komplementär-GmbH einer KG). Die gesamthänderische Mitberechtigung ist untrennbar mit der Mitgliedschaft in der Personengesellschaft verbunden.³³⁸
- 252** **Beispiel:** Ist am Vermögen der A&B-GmbH & Co. KG A zu 30 %, B zu 70 % und die Komplementär-GmbH zu 0 % beteiligt, gibt es drei gesamthänderische Gesellschaftsanteile. Obwohl die Komplementär-GmbH nicht am Gesamthandsvermögen beteiligt ist, hat sie eine gesamthänderische Mitberechtigung „nach Köpfen“. Ihr ist somit ein Gesellschaftsanteil zuzurechnen.

Fall B 18 (Keine unmittelbare) Anteilsvereinigung bei Personengesellschaften

An der A + B-OHG sind A zu 95 % und B zu 5 % beteiligt. A veräußert an die OHG ein Grundstück für 1 Mio. EUR. Innerhalb der nächsten fünf Jahre verringert A im Jahr 2012 (**Abwandlung:** 2014) seine Beteiligung an der OHG durch Übertragung von 90 % der Anteile an B. Der Grundbesitzwert beträgt 900.000 EUR.

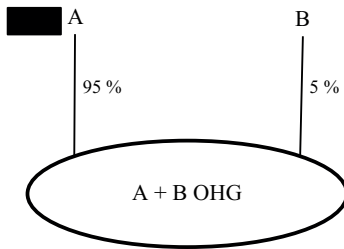
³³⁵ Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder 19.9.2018, BStBl. I 2018, 1074 (Tz. 4.1).

³³⁶ Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder 19.9.2018, BStBl. I 2018, 1074 (Tz. 4.1).

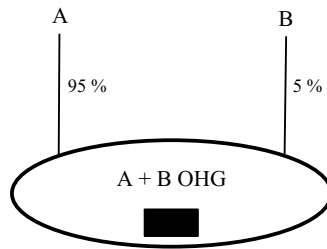
³³⁷ Hofmann/Hofmann § 1 Rn. 142.

³³⁸ Hofmann/Hofmann § 1 Rn. 141.

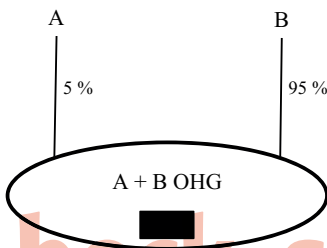
Ausgangslage



Nach Transaktion 1



Nach Transaktion 2



Transaktion 1: Grundstücksveräußerung

1. Erwerbstatbestand

Die Grundstücksveräußerung von A an die A + B-OHG ist gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG **steuerbar**.

2. Steuerbefreiung

Die Grundstücksveräußerung löst gem. § 5 Abs. 2 GrEStG nur in Höhe von 5 % der Gegenleistung Grunderwerbsteuer aus (Bemessungsgrundlage: 50.000 EUR), weil A zu 95 % an der A + B-OHG beteiligt ist.

3. Rückgängigmachung der Steuerbefreiung

Die Steuer ist jedoch nach § 5 Abs. 3 GrEStG nachträglich zu erheben, soweit A seine Beteiligung innerhalb des Fünfjahreszeitraums vermindert hat. Damit unterfallen nachträglich noch 90 % von 1 Mio., also 900.000 EUR der Grunderwerbsbesteuerung. Steuerschuldner sind A und die OHG in Gesamtschuldnerschaft (§ 13 Nr. 1 GrEStG).

Transaktion 2: Übertragung der Beteiligung

1. Erwerbstatbestand

Die Übertragung der Anteile könnte allerdings zusätzlich in der Hand des B Grunderwerbsteuer auslösen. Durch die Übertragung von nur 90 % der Anteile ist der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG aus zwei Gründen nicht erfüllt. B ist Altgesellschafter, zudem werden weniger als 95 % der Anteile übertragen.

Allerdings vereinigen sich damit insgesamt 95 % der Gesellschaftsanteile in der Hand des B. Dennoch ist nach Ansicht der Finanzverwaltung, die insoweit ihre früher vertretene Ansicht³³⁹ aufgegeben hat, nicht der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG erfüllt, da auf die gesamthänderische Mitberechtigung abzustellen ist (→ Rn. 250). Denn zivilrechtlich könne die gesamthänderische Mitberechtigung nicht anteilig übertragen werden, weil sich die gesamthänderische Bindung einer Quotenteilung entzieht. Damit unterliegt die „Anteilsvereinigung“ in der Hand des B keiner zusätzlichen Belastung mit Grunderwerbsteuer.³⁴⁰ Im Ausgangsfall (Erwerb im Jahr 2012) ist § 1 Abs. 3 GrEStG daher nicht verwirklicht.

Durch die Neueinführung von § 1 Abs. 3a GrEStG ist für Erwerbe nach dem 6.6.2013 die obige Sichtweise zwar nicht überholt, in der Praxis dennoch obsolet, weil nunmehr nach § 1 Abs. 3a GrEStG allein wegen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (wirtschaftliche Durchrechnung) ein Erwerb nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG fingiert wird. Für die Abwandlung (Erwerb im Jahr 2014) liegt ein Erwerb nach § 1 Abs. 3a GrEStG vor. Es stellt sich damit dieselbe Frage, die schon zu § 1 Abs. 2a S. 7 GrEStG diskutiert worden ist (→ Rn. 186 ff.). Da die Transaktion 2 sowohl die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 3 GrEStG rückgängig macht als auch einen eigenständigen Erwerb darstellt, stellt sich die Frage der Anrechnung der Bemessungsgrundlage. Eine besondere Anrechnungsnorm wie § 1 Abs. 2a S. 7 GrEStG gibt es für den Fall der Anteilsvereinigung nicht. Dies macht jedenfalls in den Fällen kein Problem, in denen – wie hier im Beispielsfall – ein einheitlicher Erwerb von 95 % oder mehr Anteilen vorliegt. Nach mittlerweile herrschender Meinung führt die Verwirklichung eines Steuertatbestands zur Unmöglichkeit einer Steuerumgehung. Somit sei die in §§ 5 Abs. 3 und 6 Abs. 3 angelegte rückwirkende Versagung der Steuervergünstigung nicht anzuwenden.³⁴¹ Damit ist jedoch nicht entschieden, wie zu verfahren ist, wenn ein sog. gestreckter Erwerb vorliegt.

2. Steuerbefreiung

Steuerbefreiungstatbestände sind nicht ersichtlich.

Zusammenfassung Fall B 18 Anteilsvereinigung bei Personengesellschaften (bis 6.6.2013)

Transaktion	Grunderwerbsteuerliche Behandlung	
A veräußert Grundstück an die OHG	Erwerbstatbestand § 1 Abs. 1 Nr. 1	+
	Steuerbefreiung § 5 Abs. 2	950.000
	Bemessungsgrundlage § 8 Abs. 1	50.000

³³⁹ Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder 7.2.2000, BStBl. I 2000, 344 (Tz. 7.1.2).

³⁴⁰ Tipke/Lang/Englisch § 18 Rn. 34.

³⁴¹ Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder 9.12.2015, BStBl. I 2015, 1029 (Tz. 7.8.1.1); Boruttau/Viskorf § 5 Rn. 117.