

Aktuelle Probleme der Grunderwerbsteuer

Diskussion zur Reform der Grunderwerbsteuer

RIBFH Prof. Dr. Matthias Loose

Zurechnung von Grundstücken für Zwecke der GrESt
BFH vom 14.12.2022 – II R 40/20

Bestimmung des herrschenden Unternehmens bei § 6a GrEStG
BFH-Urteil vom 28.9.2022 – II R 13/20

Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs / Anzeigepflichten
BFH-Urteil vom 21.6.2023 – II R 2/21

Verhältnis der Ergänzungstatbestände zueinander

Aktuelle Diskussion zur Reform der Grunderwerbsteuer

Zurechnung von Grundstücken

BFH vom 14.12.2022 – II R 40/20

Sachverhalt

- Klägerin (GmbH), erwarb durch Kaufvereinbarung vom 19.04.2004 von der MG 100 % der Anteile an der DN.
- DN war teils mittelbar, teils unmittelbar zu insgesamt 100 % an drei GmbHs beteiligt, die Eigentümer inländischen Grundbesitzes in verschiedenen Bundesländern und Finanzamtsbezirken waren.
- Mit Treuhandverträgen vom 20.12.2002 hatte die MG mit den GmbHs jeweils eine Vereinbarungstreuhand begründet.

Danach hielten die GmbHs als Treuhänder mit Wirkung ab dem 31.12.2002 u.a. Grundbesitz für die MG als Treugeber.

Zurechnung von Grundstücken

BFH vom 14.12.2022 – II R 40/20

Sachverhalt

- Parallel zur Kaufvereinbarung vom 19.04.2004 übertrug MG sämtliche Rechte und Pflichten aus den Treuhandverträgen auf Tochtergesellschaften der Klägerin.
- Für diese Übertragungen wurde --ebenso wie bereits zuvor für die Treuhandvereinbarungen vom 20.12.2002-- Grunderwerbsteuer nach **§ 1 Abs. 2 GrEStG** festgesetzt.

Zurechnung von Grundstücken

BFH vom 14.12.2022 – II R 40/20

Sachverhalt

- Mit Bescheid vom 04.12.2009 **stellte** das seinerzeit zuständige Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen für den unmittelbaren Erwerb der Anteile an der DN aufgrund Kaufvereinbarung vom 19.04.2004 **gesondert fest**.

Neben den im Eigentum der drei GmbHs befindlichen Grundstücken erfasste der Bescheid ein im Eigentum einer Tochtergesellschaft einer der GmbHs stehendes Gebäude in Z.

- Im Klageverfahren beantragte die Klägerin sinngemäß, die Bescheide dahingehend zu ändern, dass die Feststellungen nur in Bezug auf das Gebäude in Z verbleiben und im Übrigen aufgehoben werden.
- FG gab der Klage vollumfänglich statt!

Zurechnung von Grundstücken

BFH vom 14.12.2022 – II R 40/20

Entscheidungsgründe

Die Vorentscheidung war bereits aus **verfahrensrechtlichen Gründen** aufzuheben. Das FG durfte den angefochtenen Feststellungsbescheid nicht nach § 100 Abs. 2 FGO ändern.

Fehlt dem FG die Befugnis zu der von ihm vorgenommenen Änderung des angefochtenen Feststellungsbescheids, ist sein Urteil aufzuheben (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15.10.2014 - II R 14/14, BFHE 248, 228, BStBI II 2015, 405).

Zurechnung von Grundstücken

BFH vom 14.12.2022 – II R 40/20

Entscheidungsgründe

Gegenstand des Rechtsstreits ist ein Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer nach **§ 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG**.

Die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach § 17 Abs. 3 GrEStG hat für **alle** von einem der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorgang **betroffenen Grundstücke in nur einem Verwaltungsakt** zu erfolgen.

Zurechnung von Grundstücken

BFH vom 14.12.2022 – II R 40/20

Entscheidungsgründe

Hat das Finanzamt in einem solchen Feststellungsbescheid Feststellungen zu **mehreren Grundstücken** getroffen, von denen eines oder mehrere nicht in die Feststellungen hätten einbezogen werden dürfen, ist der Bescheid **insgesamt rechtswidrig** und deshalb nach § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO aufzuheben.

Eine bloße Änderung oder nur teilweise Aufhebung des Feststellungsbescheids nach § 100 Abs. 2 FGO ist nicht möglich.

Die Änderung der Angabe der betroffenen Grundstücke stellt insbesondere keine bloß betragsmäßige Änderung der Besteuerungsgrundlagen dar.

Zurechnung von Grundstücken

BFH vom 14.12.2022 – II R 40/20

Entscheidungsgründe

Nach der Aufhebung der Vorentscheidung ist erneut über den im finanzgerichtlichen Verfahren gestellten Antrag zu entscheiden.

Der Antrag der Klägerin im FG-Verfahren ist dahingehend zu verstehen, dass sie die **vollumfängliche Aufhebung des Feststellungsbescheids**, begehrt.

Der BFH darf im Revisionsverfahren zwar nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO nicht über das Klagebegehren hinausgehen, ist aber an die Fassung der Anträge nicht gebunden.

Zurechnung von Grundstücken

BFH vom 14.12.2022 – II R 40/20

Entscheidungsgründe

Der so ausgelegte Antrag der Klägerin hat Erfolg.

Im Ergebnis zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass die Grundstücke am 19.04.2004 der DN nicht mehr i.S. des § 1 Abs. 3 GrEStG "gehörten".

Ob ein Grundstück i.S. des § 1 Abs. 3 GrEStG zum Vermögen der Gesellschaft "gehört", richtet sich weder nach dem Zivilrecht noch nach § 39 der Abgabenordnung. Maßgebend ist vielmehr die **grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung** (vgl. BFH-Urteile vom 11.12.2014 - II R 26/12, BFHE 247, 343, BStBl II 2015, 402, Rz 18, und vom 01.12.2021 - II R 44/18, BFHE 275, 373, Rz 22).

Zurechnung von Grundstücken

BFH vom 14.12.2022 – II R 40/20

1. Grundsatz

Ein inländisches Grundstück ist einer Gesellschaft im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld für den nach § 1 Abs. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorgang **zuzurechnen**,

wenn sie zuvor in Bezug auf dieses Grundstück einen unter **§ 1 Abs. 1 GrEStG** (und die Verwertungsbefugnis einschließenden) oder einen unter **§ 1 Abs. 2 GrEStG** fallenden Erwerbsvorgang verwirklicht hat.

Für Zwecke des § 1 Abs. 3 GrEStG ist es ihr **nicht mehr zuzurechnen**, wenn **ein Dritter** in Bezug auf dieses Grundstück einen unter § 1 Abs. 1 GrEStG (und die Verwertungsbefugnis einschließenden) oder einen unter § 1 Abs. 2 GrEStG fallenden Erwerbsvorgang verwirklicht hat.

Zurechnung von Grundstücken

BFH vom 14.12.2022 – II R 40/20

2. Grundsatz

Ein (nach Grundsatz 1) **einer anderen Gesellschaft** zuzurechnendes inländisches Grundstück ist einer Gesellschaft im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld für den nach § 1 Abs. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorgang (hinsichtlich der Anteile an dieser Gesellschaft) zuzurechnen,

wenn sie zuvor hinsichtlich dieses Grundstücks einen unter **§ 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG fallenden (fiktiven) Erwerbsvorgang** verwirklicht hat.

Zurechnung von Grundstücken

BFH vom 14.12.2022 – II R 40/20

2. Grundsatz

Für Zwecke des § 1 Abs. 3 GrEStG ist es ihr jedoch in dem Moment **nicht mehr zuzurechnen**,

in dem **ein Dritter** in Bezug auf dieses Grundstück einen unter § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG fallenden Erwerbsvorgang verwirklicht.

Dasselbe gilt, wenn ihre Beteiligung an der grundbesitzenden Gesellschaft unter 95 % (heute 90 %) sinkt oder der grundbesitzenden Gesellschaft nach den Grundsatz 1 das Grundstück nicht mehr zuzurechnen ist.

Zurechnung von Grundstücken

BFH vom 14.12.2022 – II R 40/20

Soweit der Senat für Erwerb und Verlust der Zurechnung bisher auf Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 **bis (!)** 3a GrEStG abgestellt hat, läuft die Formulierung für Erwerbe nach § 1 Abs. 2a (heute auch Abs. 2b) GrEStG, die lediglich eine neue Gesellschaft fingieren und bei denen sich die grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung nicht ändert, leer.

Der Senat hält insoweit daran nicht fest.

Grundsätze 1 und 2 gelten auch für die Zurechnung eines Grundstücks für Zwecke des **§ 1 Abs. 2a (heute auch Abs. 2b) und Abs. 3a GrEStG**, denn auch diese Tatbestände betreffen Gesellschaften, denen ein Grundstück "gehört".

Zurechnung von Grundstücken

BFH vom 14.12.2022 – II R 40/20

Die Verwirklichung von anderen Erwerbstatbeständen nach § 1 GrEStG bleibt hiervon ausdrücklich unberührt.

Vorstehenden Grundsätze finden auch bei **mehrstöckigen Beteiligungen** Anwendung.

Ein Grundstück einer Untergesellschaft ist einer Obergesellschaft grunderwerbsteuerrechtlich nur zuzurechnen, wenn die Obergesellschaft **selbst** es aufgrund eines Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 1, Abs. 2, Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG erworben hat.

Der bloße Erwerb des Grundstücks durch die Untergesellschaft führt nicht zu einer automatischen Zurechnung bei der Obergesellschaft oder den Obergesellschaften. Das bloße Halten einer Beteiligung in einer bestimmten Höhe stellt selbst keinen grunderwerbsteuerbaren Erwerbsvorgang dar (BFH-Urteil in BFHE 275, 373, Rz 25).

Zurechnung von Grundstücken

BFH vom 14.12.2022 – II R 40/20

Lösung des Falls:

Danach **"gehörten"** die Grundstücke der GmbHs am 19.04.2004 der DN **nicht mehr** i.S. des § 1 Abs. 3 GrEStG.

Denn sie waren zuvor bereits Gegenstand eines Veräußerungsvorgangs entweder i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 oder i.S. des § 1 Abs. 2 GrEStG gewesen.

Es kann dahinstehen, ob die Grundstücke der DN jemals "gehörten", d.h. ihr aufgrund eines entsprechenden Erwerbstatbestands grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen waren. Jedenfalls hätte eine solche Zurechnung spätestens mit Abschluss der Treuhandverträge vom 20.12.2002 geendet.

Zurechnung von Grundstücken

Entwurf des Jahressteuergesetzes 2024 (neuen § 1 Abs. 4a GrEStG)

Ein Grundstück gehört zum Vermögen einer Gesellschaft im Sinne des § 1 Absatz 2a bis 3a, wenn sie es aufgrund eines **Rechtsvorgangs nach § 1 Absatz 1** erworben hat. Die Zugehörigkeit nach Satz 1 endet, wenn ein anderer Rechtsträger das Grundstück aufgrund eines Rechtsvorgangs nach § 1 Absatz 1 erworben hat oder wenn die Voraussetzungen nicht mehr vorliegen, die zur Zugehörigkeit nach Satz 1 geführt haben.

Die Sätze 1 und 2 finden keine Anwendung auf Rechtsvorgänge, die nach § 16 Absatz 1 **rückgängig** gemacht wurden, und auf Grundstücke, die nach § 16 Absatz 2 zurückerworben wurden, soweit dies dazu führt, dass ein Erwerbsvorgang nach § 1 Absatz 2a bis 3a vermieden wird; die Rückgängigmachung und der Rückerwerb gelten für die Zugehörigkeit eines Grundstücks nach den Sätzen 1 und 2 als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 der Abgabenordnung.

Ein Grundstück gehört auch zum Vermögen einer Gesellschaft, wenn diese an dem Grundstück die **Verwertungsbefugnis** nach § 1 Absatz 2 innehat. Die Zugehörigkeit nach Satz 4 endet, wenn die Voraussetzungen nicht mehr vorliegen, die zur Zugehörigkeit nach Satz 4 geführt haben.

Bestimmung des herrschenden Unternehmens i.S. des § 6a GrEStG

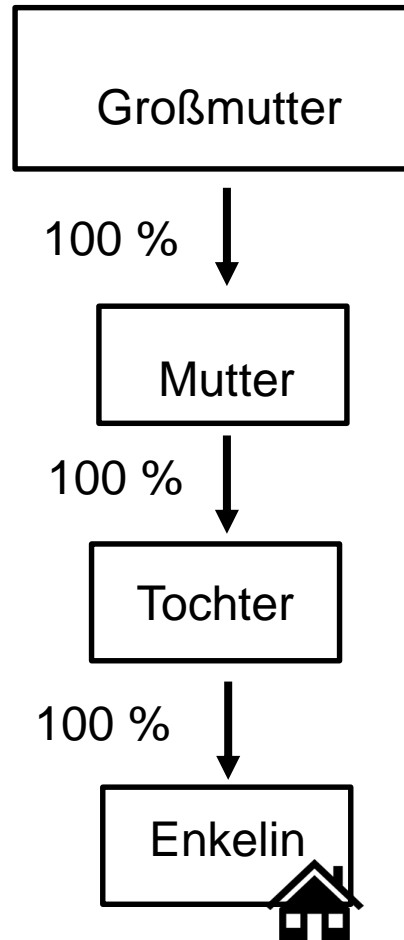
BFH vom 28.9.2022 – II R 13/20

Welches Unternehmen "**herrschendes Unternehmen**" und welche Gesellschaft "**abhängige Gesellschaft**" i.S. des § 6a GrEStG ist,

richtet sich nach dem **jeweiligen Umwandlungsvorgang**, für den die Steuer nach § 6a Satz 1 GrEStG nicht erhoben werden soll.

Unerheblich ist, ob bei mehrstufigen Beteiligungen das herrschende Unternehmen selbst von einem oder weiteren Unternehmen abhängig ist.

Alle Beteiligungen
bestehen seit
mehr als 5 Jahren



Großmutter

100 % ↓

Mutter

100 % ↓

Tochter

Verschmelzung Jahr 01

↑

Enkelin 

Großmutter

100 % ↓

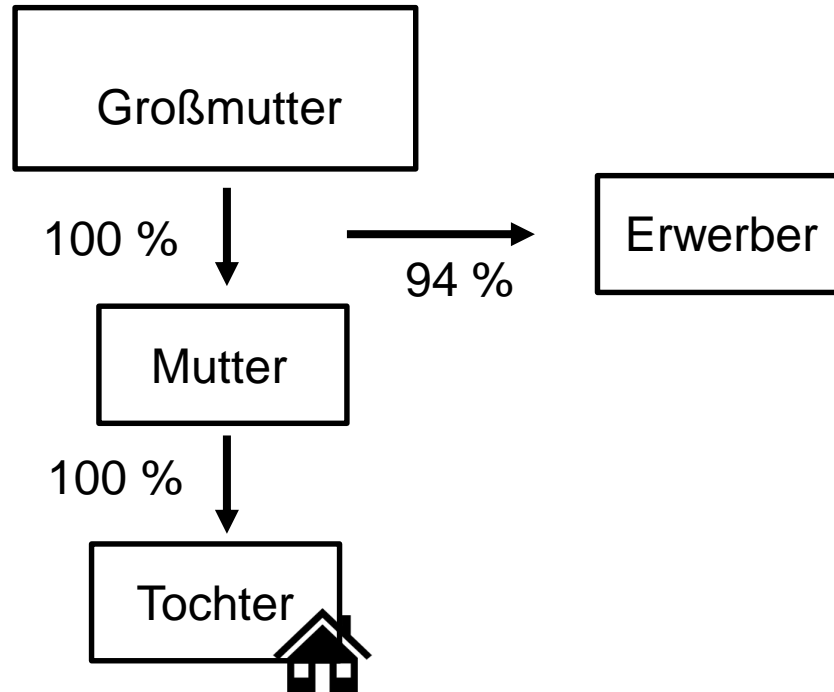
Mutter

100 % ↓

Tochter

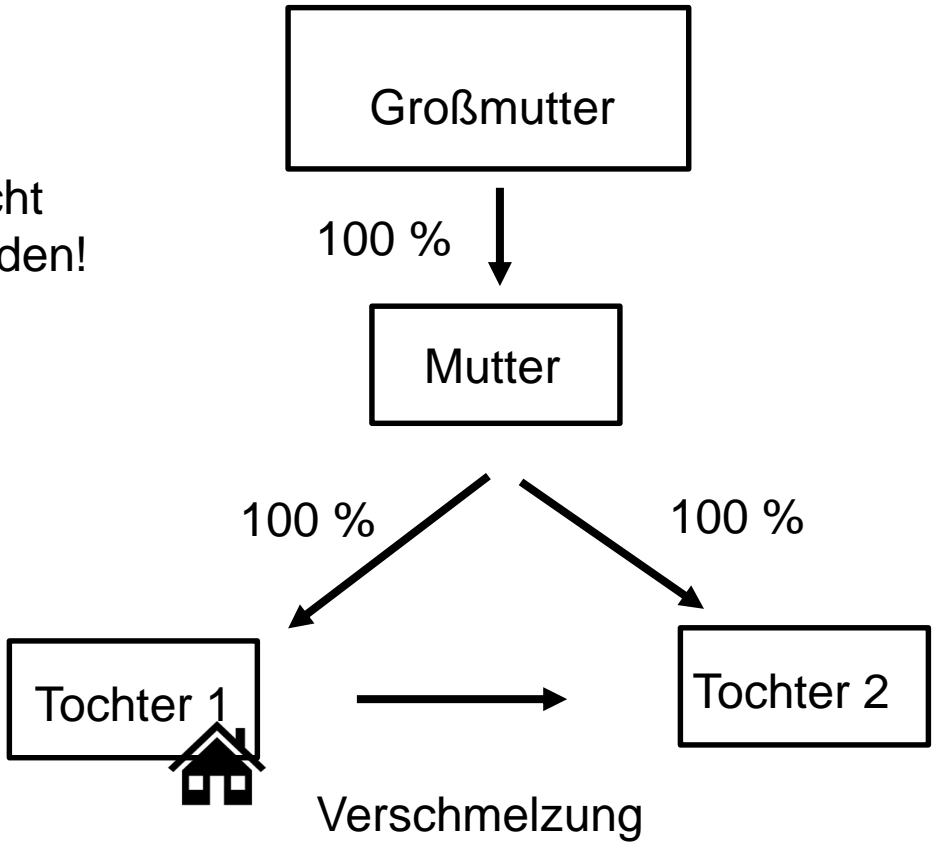


Veräußerung an
Mutter im Jahr 03



Wegfall § 6a GrEStG ?

Noch nicht
entschieden!



Noch nicht
entschieden!

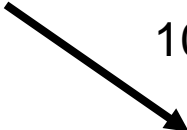
Großmutter

100 %



Mutter

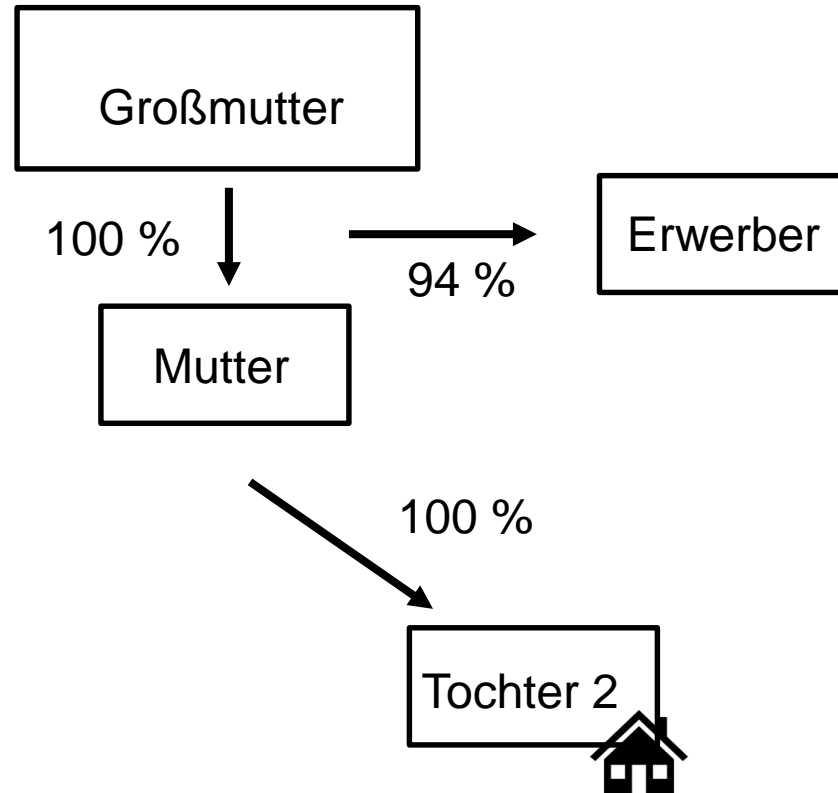
100 %



Tochter 2



Noch nicht
entschieden!



Bestimmung des herrschenden Unternehmens i.S. des § 6a GrEStG

Jetzt aktuell:

Gleich lautende Ländererlasse vom 25.5.2023 (Tz. 3.1)

Als herrschendes Unternehmen ist zunächst das **unmittelbar beteiligte** Unternehmen gemeint. Unerheblich ist, ob bei mehrstufigen Beteiligungen das herrschende Unternehmen selbst von einem oder weiteren Unternehmen abhängig ist.

Sind mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften am Umwandlungsvorgang beteiligt, ist ausgehend von dem Umwandlungsvorgang der in der Beteiligungskette am **nächsten stehende (unterste) Rechtsträger**, der die Voraussetzungen ... erfüllt, das herrschende Unternehmen. Auch hier ist unerheblich, ob bei mehrstufigen Beteiligungen das herrschende Unternehmen selbst von einem oder weiteren Unternehmen abhängig ist.

Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs - Anzeigepflichten des Notars -

BFH-Urteil vom 21.6.2023 – II R 2/21

§ 16 Abs. 5 GrEStG steht einer Aufhebung der Grunderwerbsteuer nach § 16 Abs. 2 GrEStG nicht entgegen, wenn der Notar den Erwerbsvorgang zwar nicht innerhalb der für ihn geltenden Frist des § 18 GrEStG anzeigt, seine Anzeige bei dem zuständigen Finanzamt aber noch innerhalb der für den Steuerschuldner geltenden Frist des § 19 GrEStG eingeht.

Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs - Anzeigepflichten des Notars -

BFH-Urteil vom 21.6.2023 – II R 2/21

Sachverhalt

- Klägerin war an einer Objektgesellschaft (GmbH) mit 90,1 % beteiligt. Die restlichen 9,9 % hielt eine AG.
- Die GmbH war Eigentümerin eines Wohn- und Geschäftshauses.
- Mit notariell beurkundetem Vertrag vom **22.12.2016** verkaufte die AG ihren Anteil an der GmbH an die Klägerin zum Kaufpreis von 2.475 €.

Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs - Anzeigepflichten des Notars -

BFH-Urteil vom 21.6.2023 – II R 2/21

Sachverhalt

- Die Klägerin wurde bei Vertragsschluss durch ihren alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführer vertreten.
- Die AG wurde durch eines ihrer Vorstandsmitglieder (B) vertreten. Nach der Vertretungsregelung der AG konnte die Gesellschaft nur durch zwei Vorstandsmitglieder (zusammen) vertreten werden. B handelte daher zum einen als Vorstand der AG und zum anderen für den Mitvorstand (C).
- C genehmigte den Vertrag am 23.12.2016. Die Genehmigung des C ging dem Notar am **30.12.2016** zu (Wirksamkeit des Anteilskaufs).

Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs - Anzeigepflichten des Notars -

BFH-Urteil vom 21.6.2023 – II R 2/21

Sachverhalt

- Am 30.12.2016 übersandte der beurkundende Notar eine Kopie des Vertrages an das **für die Besteuerung von Körperschaften** zuständige Finanzamt.
- Bei dem Beklagten (Finanzamt --FA--) ging die Veräußerungsanzeige samt Kopie des Vertrages vom 22.12.2016 am **12.01.2017** ein.
- Mit Bescheid vom 02.05.**2018** setzte das FA gegen die Klägerin Grunderwerbsteuer fest. Die Klägerin hat gegen diesen Bescheid Einspruch eingelegt.

Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs - Anzeigepflichten des Notars -

BFH-Urteil vom 21.6.2023 – II R 2/21

Sachverhalt

- Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 12.06.2018 trat die Klägerin 9,9 % ihrer Anteile an der GmbH wieder entgeltlich an die AG zum Kaufpreis von 2.475 € ab.
- Am 19.06.2018 beantragte sie die Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheids vom 02.05.2018 nach § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG.
- Ablehnung FA, Klage beim FG kein Erfolg, **Revision begründet!**

Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs - Anzeigepflichten des Notars -

BFH-Urteil vom 21.6.2023 – II R 2/21

Entscheidung

- Antrag der Klägerin ist dahingehend zu verstehen, dass sie im Wege der **Verpflichtungsklage** begehrt, das FA zur Aufhebung der Grunderwerbsteuerbescheide vom 02.05.2018 und 07.07.2020 zu verpflichten.
- Hier § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG erfüllt
- aber: § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG ebenfalls erfüllt

Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs - Anzeigepflichten des Notars -

BFH-Urteil vom 21.6.2023 – II R 2/21

Entscheidung

- aber, aber § 16 Abs. 5 GrEStG: **rechtzeitige Anzeige ?**
- Die Anzeigepflichten für den **Notar nach § 18 GrEStG** und für den **Steuerschuldner nach § 19 GrEStG** bestehen grundsätzlich selbständig nebeneinander.
- Die Wirkungen der Anzeigen können jedoch bei der Anwendung des § 16 Abs. 5 GrEStG unter bestimmten Voraussetzungen dem anderen Anzeigepflichtigen **zugerechnet** werden.

Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs - Anzeigepflichten des Notars -

BFH-Urteil vom 21.6.2023 – II R 2/21

Entscheidung

- Die Anzeigepflichten gemäß §§ 18, 19 GrEStG sind **innerhalb von zwei Wochen** zu erfüllen, knüpfen jedoch für die verschiedenen Anzeigepflichtigen an verschiedene Ereignisse an und können deshalb zu **unterschiedlichen Zeitpunkten beginnen**.
- Ein Notar hat über einen Rechtsvorgang, den er beurkundet hat, nach § 18 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 3 Satz 1 GrEStG innerhalb **von zwei Wochen nach der Beurkundung** Anzeige zu erstatten, auch wenn die Wirksamkeit des Rechtsvorgangs von einer Genehmigung abhängig ist.

Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs - Anzeigepflichten des Notars -

BFH-Urteil vom 21.6.2023 – II R 2/21

Entscheidung

- Ein Gesellschafter hat ein Rechtsgeschäft im Sinne von § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG nach § 19 Abs. 3 i.V.m. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 und § 13 Nr. 5 GrEStG **innerhalb von zwei Wochen, nachdem er von dem anzeigepflichtigen Vorgang Kenntnis erhalten hat**, anzuzeigen.

Voraussetzung dafür ist, dass das Rechtsgeschäft **wirksam** ist.

Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs - Anzeigepflichten des Notars -

BFH-Urteil vom 21.6.2023 – II R 2/21

Entscheidung

- Der BFH hat bereits entschieden, dass es für § 16 Abs. 5 GrEStG ausreicht, wenn einer von mehreren Anzeigeverpflichteten seiner Anzeigepflicht ordnungsgemäß und fristgerecht nachkommt
- Ausgehend vom Wortlaut und Zweck des § 16 Abs. 5 GrEStG reicht es danach aus, dass der Erwerbsvorgang innerhalb der für den Notar nach § 18 Abs. 3 Satz 1 GrEStG **oder** der für den Steuerschuldner nach § 19 Abs. 3 Satz 1 GrEStG geltenden Anzeigefrist in allen Teilen vollständig angezeigt **war** und zwar unabhängig davon, von wem und für wen die Anzeige erfolgt ist.

Aktuelle Diskussion zur Reform der Grunderwerbsteuer

Probleme bei der Anwendung des geltenden Rechts:

- Feste Beteiligungsgrenzen / Überwachungsaufwand
- Keine Abstimmung der Ergänzungstatbestände (sog. Signing / Closing), § 16 Abs. 4a GrEStG
- Wegfall der §§ 5 und 6 GrEStG durch Inkrafttreten MoPeG?
- Zurechnung von Grundstücken
- Kapitalfonds und Treuhandlösungen?

Lösungsvorschläge:

- Reform der Grunderwerbsteuer (sog. share-deal-Vorschriften)
- Ersatzloser Wegfall §§ 5 und 6 GrEStG?
- Beibehalten der §§ 5 und 6 GrEStG?
- Erweiterung der §§ 5 und 6 auf Kapitalgesellschaften?

Aktuelle Diskussion zur Reform der Grunderwerbsteuer

Marc Desens, Was wird aus der Grunderwerbsteuer, wenn die Personengesellschaft keine Gesamthand mehr ist?

GmbHR 2023, 772

Frieder B. Mörwald, Die (überschätzten) Auswirkungen des MoPeG auf die Grunderwerbsteuer Warum sich am 1.1.2024 nichts ändert, aber dennoch Handlungsbedarf besteht, Ubg 2023, 567

Modernisierungsmodell, DStR 2023, 729

Arbeitskreis Grunderwerbsteuer am Institut für Steuerrecht der Universität Leipzig

§ 24 GrEStG Rechtsfähige Personengesellschaften

Rechtsfähige Personengesellschaften (§ 14a Abs. 2 Nr. 2 AO gelten für Zwecke der Grunderwerbsteuer als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen.“

(gilt bis einschließlich 31.12.2026)

**Vielen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit!**