



28. Oktober 2015

Änderungen des Gunderwerbsteuergesetzes durch das Steueränderungsgesetz 2015

http://docs.bepartners.pro/news/2015-09-23_steueraenderungsgesetz_2015_drs_18-6094.pdf

Am 16. Oktober 2015 hat der Bundesrat dem „Steueränderungsgesetz 2015“ mit den zuvor vom Bundestag beschlossenen Änderungen zugestimmt. Das zunächst als „Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ (GzUdPe-ZollkodexAnpG) bezeichnete Gesetz basiert überwiegend auf Initiativen der Bundesländer, welche im Rahmen der Steueränderungsgesetze in 2014 nicht umgesetzt wurden. Eine Berücksichtigung wurde dem Bundesrat jedoch durch die Bundesregierung am 19. Oktober 2014 in einer Protokollerklärung zum ZollkodexAnpG zugesichert, was den ursprünglichen Namen des Gesetzesentwurfs begründet. Im Folgenden werden die sich aus dem Gesetzespaket ergebenden Änderungen des GrESTG beleuchtet. Neben der bereits im Gesetzesentwurf in 2014 enthaltenen Änderung des § 1 Abs. 2a GrESTG ist im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens die Anpassung der Berechnungsgrundlage zur Ersatzbemessungsgrundlage für Zwecke der GrEST an die Rechtsprechung des BVerfG in § 8b Abs. 2 Satz 1 und 2 GrESTG ergänzt worden.

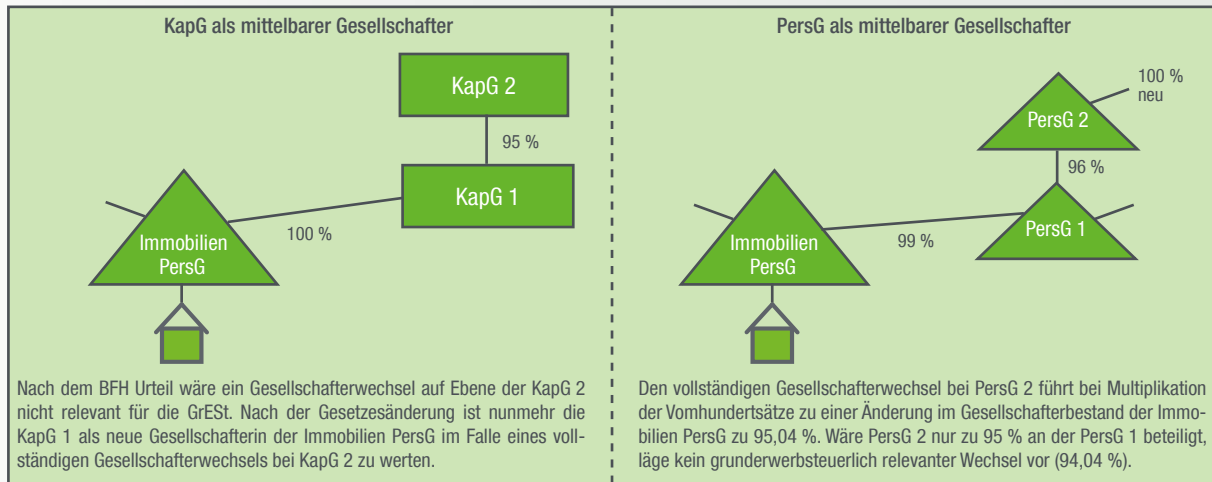
1. Mittelbare Änderungen im Gesellschafterbestand nach § 1 Abs. 2a GrESTG

Mit der Präzisierung des Tatbestandsmerkmals „neue Gesellschafterin“ bei mittelbaren Änderungen im Gesellschafterbestand nach § 1 Abs. 2a GrESTG reagiert der Gesetzgeber auf das BFH-Urteil vom 24. April 2013 (II R 17/10, BStBl II S. 833) und gießt die von der Finanzverwaltung in diesem Zusammenhang vertretene Auffassung nunmehr in Gesetzesform. Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass bei Beteiligung

einer Kapitalgesellschaft an der grundbesitzenden Personengesellschaft nach dem Sinn und Zweck des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrESTG ein mittelbarer Gesellschafterwechsel bei der Personengesellschaft bereits dann vorliegt, wenn sich der Gesellschafterbestand der Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar um mindestens 95 % der Anteile, bei mehrstufigen Beteiligungen auf jeder Ebene, ändert.

Der BFH ist der Auffassung der Finanzverwaltung in seinem Urteil vom 24. April 2013 mangels gesetzlicher Grundlage nicht gefolgt und hat festgestellt, dass eine Veränderung der Beteiligungsverhältnisse an einer im maßgeblichen Fünfjahreszeitraum unmittelbar an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligten Kapitalgesellschaft diese nur dann fiktiv zu einer neuen Gesellschafterin werden lässt, wenn sich in diesem Zeitraum deren Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar, d. h. auf den weiteren Beteiligungsebenen, im wirtschaftlichen Ergebnis vollständig geändert hat. Nach der Auffassung des BFH gelten diese Grundsätze auch für eine mittelbar beteiligte Personengesellschaft.

Mit der beschlossenen Ergänzung des § 1 Abs. 2a GrESTG ist die Auffassung der Finanzverwaltung nunmehr explizit im Gesetz verankert. Künftig gilt eine unmittelbar an der grundbesitzhaltenden Personengesellschaft beteiligte Kapitalgesellschaft bereits dann als neue Gesellschafterin – und zwar im vollen Umfang – sofern mindestens 95 % ihrer Anteile, bei mehrstufigen Beteiligungen auf jeder Ebene, auf neue Gesellschafter übergehen. Bei mittelbar beteiligten Personengesellschaften wird die Änderung im Gesellschafterbestand der grundbesitzenden Personengesellschaft künftig durch Multiplikation der Beteiligungsquoten am Gesellschaftsvermögen ermittelt. Insofern ist künftig ein erhöhtes Augenmerk auf die mittelbaren Änderungen der Beteiligungsverhältnisse zu legen und diesbezüglich zwischen Kapital- und Personengesellschaften zu differenzieren.



Die Auswirkungen für die Praxis dürften im Übrigen allerdings gering ausfallen. Gestaltungen, die sich unter Zwischenschaltung einer Personengesellschaft die grunderwerbsteuerneutrale Übertragung von bis zu 99,9 % der Anteile mittelbar beteiligter Gesellschaften zu Nutze machen, spielten in der Vergangenheit aufgrund der von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung, die auch von der Literatur geteilt wird, keine Rolle. Vielmehr schaffte erst das, im Ergebnis wohl etwas überraschende, Urteil des BFH vom 24. April 2013 die hierzu erforderliche Rechtssicherheit. Mit der erfolgten Ergänzung des § 1 Abs. 2a GrESTG wird dieser vermeintliche neue Gestaltungsspielraum nunmehr geschlossen.

Die Neufassung des § 1 Abs. 2a GrESTG ist auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach Verkündung des Steueränderungsgesetzes 2015 verwirklicht werden.

2. Ermittlung der Ersatzbemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 2 GrESTG

Auf Empfehlung des Finanzausschusses wurde der ursprüngliche Entwurf des Steueränderungsgesetzes 2015 noch um eine weitere Änderung hinsichtlich der Grunderwerbsteuer ergänzt. So soll bei der Ersatzbemessungsgrundlage des § 8 Abs. 2 GrESTG nicht mehr auf das vereinfachte Bewertungsverfahren der §§ 138 ff. BewG, sondern auf das durch die Gesetze vom 13. Dezember 2006 und 24. Dezember 2008 neu eingeführte Grundbesitzbewertungssystem für die Erbschaftsteuer nach den §§ 157 ff. BewG abgestellt werden.

Die Ersatzbemessungsgrundlage des § 8 Abs. 2 GrESTG kommt immer dann zur Anwendung,

- wenn aufgrund einer fehlenden Gegenleistung (z. B. eines Kaufpreises) diese als eigentliche Regelbemessungsgrundlage in § 8 Abs. 1 GrESTG nicht in Betracht kommt,

- wenn ein grunderwerbsteuerlicher Erwerbsvorgang auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage (etwa bei Einbringung, Spaltung, Verschmelzung) vorliegt
- oder beim Erwerb von Anteilen an grundbesitzenden Gesellschaften.

Hintergrund der Neuregelung sind die Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts vom 23. Juni 2015 (1 BvL 13/11 und 1 BvL 14/11), wonach die Regelung zur Ersatzbemessungsgrundlage in § 8 Abs. 2 GrESTG nicht mit dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Artikel 3 GG vereinbar ist. Während die Regelbemessungsgrundlage grundsätzlich den gemeinen Wert des Grundstücks widerspiegelt, weichen die im Rahmen der Ersatzbemessungsgrundlage ermittelten Grundstückswerte sowohl im Durchschnitt als auch in vielen Einzelfällen gravierend vom gemeinen Wert des Grundstücks ab. Insofern hat das Bundesverfassungsgericht den Gesetzgeber aufgefordert eine Regelung zu treffen, die zumindest sicherstellt, dass eine noch hinnehmbare Abweichung zwischen Regel- und Ersatzbemessungsgrundlage nicht überschritten wird. In diesem Zusammenhang wurde auf das Grundbesitzbewertungssystem für die Erbschaftsteuer nach den §§ 157 ff. BewG hingewiesen, welches nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts belegt, dass eine alternative Bewertung von Grundbesitz möglich ist.

Der Gesetzgeber hat nunmehr den Hinweis des Bundesverfassungsgerichts aufgegriffen und knüpft bei der Ersatzbemessungsgrundlage des § 8 Abs. 2 GrESTG an die Bewertungsvorgaben der Erbschaftsteuer nach den §§ 157 ff. BewG an. In der Praxis wird dies dazu führen, dass eine Bewertung nach der Ersatzbemessungsgrundlage zwar weiterhin regelmäßig nicht den gemeinen Wert des Grundstücks nach der Regelbemessungsgrundlage erreicht, eine gravierende Abweichung wird jedoch grundsätzlich nicht mehr ge-



geben sein. Während vor der Gesetzesänderung davon ausgegangen werden konnte, dass eine grunderwerbsteuerliche Strukturierung unter Anwendung des § 8 Abs. 2 GrEStG (z. B. share deal statt asset deal) zu einer Reduzierung der grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage führt, sollte in Zukunft unter Berechnung des nach den §§ 157 ff. zu ermittelnden Grundbesitzwertes abgewägt werden, ob eine Strukturierung über die Ersatzbemessungsgrundlage noch zu einer im Verhältnis zum Strukturierungsaufwand lohnenswerten Reduzierung der Grunderwerbsteuer führt.

Die Gesetzesänderung gilt für sämtliche Erwerbsvorgänge, die nach dem 31. Dezember 2008 verwirklicht wurden. Die Konsequenzen dieser weitreichenden Rückwirkung sind aus Sicht des Steuerpflichtigen jedoch begrenzt, da § 176 Abs. 1

Satz 1 Nr. 1 AO eine Schlechterstellung des Steuerpflichtigen aufgrund der Feststellung der Nichtigkeit eines Gesetzes durch das Bundesverfassungsgericht verbietet. Dies gilt auch für vorläufig durchgeführte Grunderwerbsteuerfestsetzungen und für vorläufig ergangene Feststellungsbescheide über die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer. Insofern hat die Gesetzesänderung für die Vergangenheit nur dann Auswirkungen, wenn bisher keine Steuerfestsetzung vorliegt oder eine Steuerfestsetzung durch Einspruch oder Klage angefochten wurde. Im Fall eines Einspruchs sollte der Steuerpflichtige prüfen, ob die Rücknahme des Einspruchs Vorteile bietet, da bei einer Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung die Schutzwirkung des § 176 Abs. 1 Nr. 1 AO greift.

bei Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.



Dr. Carsten Bödecker
Partner . Steuerberater . Rechtsanwalt
Tel. +49 211 946847-51
Fax +49 211 946847-01
carsten.boedecker@bepartners.pro



Carsten Ernst
Partner . Steuerberater
Tel. +49 211 946847-52
Fax +49 211 946847-01
carsten.ernst@bepartners.pro



Alexander Skowronek
Steuerberater . Rechtsanwalt
Tel. +49 211 946847-62
Fax +49 211 946847-01
alexander.skowronek@bepartners.pro



Silvan Hussien
Steuerberater
Tel. +49 211 946847-58
Fax +49 211 946847-01
silvan.hussien@bepartners.pro