

Gesetzentwurf

der Bundesregierung

Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes

A. Problem und Ziel

Die Praxis hat gezeigt, dass es besonders im Bereich hochpreisiger Immobilientransaktionen immer wieder gelingt, durch gestalterische Maßnahmen die Grunderwerbsteuer zu vermeiden. Die hiermit einhergehenden Steuermindereinnahmen sind von erheblicher Bedeutung. Es ist nicht weiter hinnehmbar, dass die durch Gestaltungen herbeigeführten Steuerausfälle von denjenigen finanziert werden, denen solche Gestaltungen nicht möglich sind. Ziel des Gesetzes ist deshalb die Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen in der Grunderwerbsteuer durch verschiedene Einzelmaßnahmen.

B. Lösung

Zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen in der Grunderwerbsteuer sind folgende Maßnahmen vorgesehen:

- Absenkung der 95 Prozent-Grenze in den Ergänzungstatbeständen auf 90 Prozent,
- Einführung eines neuen Ergänzungstatbestand zur Erfassung von Anteilseignerwechseln in Höhe von mindestens 90 Prozent bei Kapitalgesellschaften,
- Verlängerung der Fristen von fünf auf zehn Jahre,
- Anwendung der Ersatzbemessungsgrundlage auf Grundstücksverkäufe im Rückwirkungszeitraum von Umwandlungsfällen,
- Verlängerung der Vorbehaltensfrist in § 6 GrEStG auf fünfzehn Jahre,
- Aufhebung der Begrenzung des Verspätungszuschlags.

C. Alternativen

Keine. Die Änderungen beruhen auf dem Ergebnis der länderoffenen Arbeitsgruppe „Share Deals“, die unter Federführung von Hessen und Nordrhein-Westfalen die Regelungsmöglichkeiten intensiv geprüft hat.

D. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand

Es wird davon ausgegangen, dass das Gestaltungsmodell „Share Deals“ in der gegenwärtigen Rechtslage bei hochpreisigen Transaktionen zu durchaus nennenswerten Steuermindereinnahmen führen dürfte. Allerdings sind die Steuerausfälle, die durch das Gestaltungsmodell „Share Deals“ entstehen, in der Höhe nicht genau bestimmbar, da über steuerfreie Transaktionen von Seiten der Länder keine Aufzeichnungen geführt werden.

Nur durch das Zusammenwirken der beabsichtigten Maßnahmen dürfte das Gestaltungsmodell „Share Deals“ in einem größeren Umfang zurückgedrängt werden, da durch die neuen Regelungen erhebliche Planungsunsicherheiten für die Steuerpflichtigen eintreten werden. Zusätzlich wird ein weiterer Gestaltungsweg unterbunden, indem neben den Personengesellschaften auch die Umgehung mithilfe von Kapitalgesellschaften versagt wird.

Insgesamt dürften die Maßnahmen dazu führen, dass die durch die „Share Deals“ entstehenden Mindereinnahmen weitgehend vermieden werden. Mangels Daten kann eine konkrete Bezifferung der Mindereinnahmen jedoch nicht erfolgen.

E. Erfüllungsaufwand

E.1 Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger

Durch die Maßnahmen entsteht kein Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger.

E.2 Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft

Die Maßnahmen werden tendenziell zu Mehraufwand für die Wirtschaft führen. Auf Grund fehlender Daten kann eine konkrete Bezifferung des Mehraufwands jedoch nicht erfolgen.

E.3 Erfüllungsaufwand der Verwaltung

Die Maßnahmen werden tendenziell zu Mehraufwand für die Steuerverwaltungen der Länder führen. Auf Grund fehlender Daten kann eine konkrete Bezifferung des Mehraufwands jedoch nicht erfolgen.

Mit der vorgesehenen Einführung eines neuen Ergänzungstatbestands in § 1 Absatz 2b GrEStG wird zumindest ein einmaliger Umstellungsaufwand für die IT-Umsetzung im Bereich der Festsetzung der Grunderwerbsteuer entstehen. Die Höhe des Umstellungsaufwands ist von hier aus nicht quantifizierbar.

F. Weitere Kosten

Der Wirtschaft, einschließlich mittelständischer Unternehmen, entstehen keine direkten sonstigen Kosten.

Auswirkungen auf Einzelpreise und das Preisniveau, insbesondere auf das Verbraucherpreisniveau, sind nicht zu erwarten.

Gesetzentwurf der Bundesregierung

Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes

Vom ...

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:

Artikel 1

Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes

Das Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. Februar 1997 (BGBl. I S. 418, 1804), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 25. März 2019 (BGBl. I S. 357) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 1 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2a wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 wird das Wort „fünf“ durch das Wort „zehn“ und werden die Wörter „95 vom Hundert“ durch die Wörter „90 vom Hundert“ ersetzt.

bb) In Satz 4 werden die Wörter „95 vom Hundert“ durch die Wörter „90 vom Hundert“ ersetzt.

b) Nach Absatz 2a wird folgender Absatz 2b eingefügt:

„(2b) 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.“

c) Absatz 3 wird wie folgt geändert:

aa) Nach der Angabe „Absatz 2a“ werden die Wörter „und Absatz 2b“ eingefügt.

bb) In den Nummern 1 bis 4 werden jeweils die Wörter „95 vom Hundert“ durch die Wörter „90 vom Hundert“ ersetzt.

d) Absatz 3a Satz 1 wird wie folgt geändert:

- aa) Nach der Angabe „Absatz 2a“ wird die Angabe „, Absatz 2b“ eingefügt.
 - bb) Die Wörter „95 vom Hundert“ werden durch die Wörter „90 vom Hundert“ ersetzt.
2. In § 5 Absatz 3 wird das Wort „fünf“ durch das Wort „zehn“ ersetzt.
3. § 6 wird wie folgt geändert:
- a) In Absatz 3 Satz 2 wird das Wort „fünf“ durch das Wort „zehn“ ersetzt.
 - b) Absatz 4 wird wie folgt gefasst:
 - „(4) 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 Teilungsverhältnis 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 erstmals 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.“
4. In § 6a Satz 1 wird nach der Angabe „2a,“ die Angabe „2b,“ eingefügt.
5. In § 7 Absatz 3 Satz 1 und 2 wird jeweils das Wort „fünf“ durch das Wort „zehn“ ersetzt.
6. § 8 Absatz 2 wird wie folgt geändert:
- a) Satz 1 Nummer 3 wird durch die folgenden Nummern 3 und 4 ersetzt:
 - „3. in den Fällen des § 1 Absatz 2a, 2b, 3 und 3a;
 - 4. wenn zwischen den an einer Umwandlung beteiligten Rechtsträgern innerhalb des Rückwirkungszeitraumes im Sinne der §§ 2, 20 Absatz 6 oder § 24 Absatz 4 des Umwandlungssteuergesetzes ein Erwerbsvorgang nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 verwirklicht wird, der Wert der Gegenleistung geringer ist als der Grundbesitzwert nach § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 in Verbindung mit § 157 Absatz 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.“
 - b) In Satz 2 wird die Angabe „§ 1 Abs. 2a“ durch die Wörter „§ 1 Absatz 2a oder 2b“ ersetzt.
7. § 13 wird wie folgt geändert:

- a) In Nummer 5 wird die Angabe „95 vom Hundert“ durch die Angabe „90 vom Hundert“ ersetzt.
 - b) Nach Nummer 6 wird die folgende Nummer 7 eingefügt:

„7. bei Änderung des Gesellschafterbestandes einer Kapitalgesellschaft: die Kapitalgesellschaft;“.
 - c) Die bisherige Nummer 7 wird Nummer 8.
 - d) In der neuen Nummer 8 wird die Angabe „95 vom Hundert“ durch die Angabe „90 vom Hundert“ ersetzt.
8. § 17 wird wie folgt geändert:
- a) In Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 wird nach der Angabe „2a,“ die Angabe „2b,“ eingefügt.
 - b) In Absatz 3a wird die Angabe „§ 8 Abs. 2“ durch die Angabe „§ 8 Absatz 2“ ersetzt.
9. § 19 wird wie folgt geändert:
- a) Absatz 1 Satz 1 wird wie folgt geändert:
 - aa) In Nummer 3a werden das Wort „fünf“ durch das Wort „zehn“ und die Wörter „95 vom Hundert“ durch die Wörter „90 vom Hundert“ ersetzt.
 - bb) Nach Nummer 3a wird folgende Nummer 3b eingefügt:

„3b. 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, wenn zum Vermögen der Kapitalgesellschaft ein inländisches Grundstück gehört (§ 1 Absatz 2b);“.
 - cc) In Nummer 4 bis 7a werden jeweils die Wörter „95 vom Hundert“ durch die Wörter „90 vom Hundert“ ersetzt.
 - dd) In Nummer 8 wird der Punkt am Ende durch ein Semikolon ersetzt.
 - ee) Folgende Nummer 9 wird angefügt:

„9. Umwandlungen, wenn innerhalb des Rückwirkungszeitraums im Sinne der §§ 2, 20 Absatz 6 oder § 24 Absatz 4 des Umwandlungssteuergesetzes ein Erwerbsvorgang nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 verwirklicht wird und die Umwandlung ohne diesen Erwerbsvorgang eine Besteuerung nach § 1 Absatz 1 Nummer 3, Absatz 3 oder 3a ausgelöst hätte.“
 - b) Folgender Absatz 6 wird angefügt:

„(6) Die Begrenzung der Höhe des Verspätungszuschlags nach § 152 Absatz 10 der Abgabenordnung findet keine Anwendung.“

mer 3 und 4 und Satz 2, § 13 Nummer 5 bis 8, § 17 Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 und § 19 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3a bis 9 und Absatz 6 in der am ... [einsetzen: Datum des Inkrafttretens nach Artikel 2] geltenden Fassung sind erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem ... [einsetzen: Datum des Tages vor dem Tag des Inkrafttretens nach Artikel 2] verwirklicht werden.

(18) Bei Anwendung des § 1 Absatz 2a in der am ... [einsetzen: Datum des Inkrafttretens nach Artikel 2] geltenden Fassung bleiben Übergänge von Anteilen am Gesellschaftsvermögen auf Gesellschafter unberücksichtigt, die mit Ablauf des ... [einsetzen: Datum des Tages vor dem Tag des Inkrafttretens nach Artikel 2] keine neuen Gesellschafter im Sinne des § 1 Absatz 2a in der am ... [einsetzen: Datum des Tages vor dem Tag des Inkrafttretens nach Artikel 2] geltenden Fassung mehr sind. Bei der Anwendung des § 1 Absatz 2a in der am ... [einsetzen: Datum des Inkrafttretens nach Artikel 2] geltenden Fassung sind für die Ermittlung, inwieweit sich der Gesellschafterbestand geändert hat, die Sätze 3 bis 5 des § 1 Absatz 2a in der am ... [einsetzen: Datum des Inkrafttretens nach Artikel 2] geltenden Fassung auch auf vor dem ... [einsetzen: Datum des Inkrafttretens nach Artikel 2] erfolgte Anteilsübergänge anzuwenden.

(19) § 1 Absatz 2a und § 19 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3a in der am ... [einsetzen: Datum des Tages vor dem Tag des Inkrafttretens nach Artikel 2] geltenden Fassung sind auf Änderungen des Gesellschafterbestandes bis zum ... [einsetzen: Datum des Tages vor dem Tag, der fünf Jahre nach dem Inkrafttreten nach Artikel 2 liegt] weiter anzuwenden. Dies gilt nicht, wenn der Rechtsvorgang nach § 1 Absatz 1, Absatz 2, Absatz 2a, Absatz 3 oder Absatz 3a in der am ... [einsetzen: Datum des Inkrafttretens nach Artikel 2] geltenden Fassung steuerbar ist oder ein vorausgegangener Rechtsvorgang nach § 1 Absatz 2a in der am ... [einsetzen: Datum des Inkrafttretens nach Artikel 2] geltenden Fassung steuerbar war.

(20) § 1 Absatz 3 Nummer 1 und 2 und § 19 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 und 5 in der am ... [einsetzen: Datum des Tages vor dem Tag des Inkrafttretens nach Artikel 2] geltenden Fassung sind auf Erwerbsvorgänge, die nach dem ... [einsetzen: Datum des Tages vor dem Tag des Inkrafttretens nach Artikel 2] verwirklicht werden, weiter anzuwenden, wenn am ... [einsetzen: Datum des Tages vor dem Tag des Inkrafttretens nach Artikel 2] 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. Bei der Ermittlung der allein in einer Hand vereinigten Anteile der Gesellschaft im Sinne des Satzes 1 sind 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 ... [einsetzen: Datum des Inkrafttretens nach Artikel 2] ein Rechtsgeschäft abgeschlossen haben, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer dieser Anteile begründet. Die Sätze 1 und 2 gelten nicht, wenn der Rechtsvorgang nach § 1 Absatz 1, Absatz 2, Absatz 2a, Absatz 2b, Absatz 3 oder Absatz 3a in der am ... [einsetzen: Datum des Inkrafttretens nach Artikel 2] geltenden Fassung steuerbar ist. Sinken die Anteile nach dem ... [einsetzen: Datum des Tages vor dem Tag des Inkrafttretens nach Artikel 2] unter 90 vom Hundert, finden die Sätze 1 und 2 auf spätere Erwerbsvorgänge keine Anwendung.

(21) § 1 Absatz 3a und § 19 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7a in der am ... [einsetzen: Datum des Tages vor dem Tag des Inkrafttretens nach Artikel 2] geltenden Fassung sind auf Erwerbsvorgänge nach dem ... [einsetzen: Datum des Tages vor dem Tag des Inkrafttretens nach Artikel 2] weiter anzuwenden, wenn der Rechtsträger am ... [einsetzen: Datum des Tages vor dem Tag des Inkrafttretens nach Artikel 2] unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar eine wirtschaftli-

che Beteiligung von weniger als 95 vom Hundert und mindestens 90 vom Hundert an einer Gesellschaft, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, innehatte. Dies gilt nicht, wenn der Rechtsvorgang nach § 1 Absatz 1, Absatz 2, Absatz 2a, Absatz 2b, Absatz 3 oder Absatz 3a in der am ... [einsetzen: Datum des Inkrafttretens nach Artikel 2] geltenden Fassung steuerbar ist. Sinkt nach dem ... [einsetzen: Datum des Tages vor dem Tag des Inkrafttretens nach Artikel 2] die wirtschaftliche Beteiligung im Sinne des § 1 Absatz 3a unter 90 vom Hundert, findet Satz 1 auf spätere Erwerbsvorgänge keine Anwendung.

(22) Ein Erwerbsvorgang nach § 1 Absatz 2a in der am ... [einsetzen: Datum des Inkrafttretens nach Artikel 2] geltenden Fassung wird nicht verwirklicht durch Übergänge von Anteilen am Gesellschaftsvermögen, die auf einem vor dem ... [einsetzen: Datum der Zuleitung des Gesetzentwurfs an den Bundesrat] abgeschlossenen Verpflichtungsgeschäft beruhen. Satz 1 gilt nur, wenn das Verpflichtungsgeschäft innerhalb eines Jahres vor dem ... [einsetzen: Datum der Zuleitung des Gesetzentwurfs an den Bundesrat] abgeschlossen wurde und innerhalb eines Jahres nach dem ... [einsetzen: Datum des Tages vor dem Tag der Zuleitung des Gesetzentwurfs an den Bundesrat] erfüllt wird.

(23) § 1 Absatz 2b ist auf Übergänge von Anteilen der Gesellschaft nicht anzuwenden, die auf einem vor dem ... [einsetzen: Datum der Zuleitung des Gesetzentwurfs an den Bundesrat] abgeschlossenen Verpflichtungsgeschäft beruhen. Satz 1 gilt nur, wenn das Verpflichtungsgeschäft innerhalb eines Jahres vor dem ... [einsetzen: Datum der Zuleitung des Gesetzentwurfs an den Bundesrat] abgeschlossen wurde und innerhalb eines Jahres nach dem ... [einsetzen: Datum des Tages vor dem Tag der Zuleitung des Gesetzentwurfs an den Bundesrat] erfüllt wird.

(24) § 5 Absatz 3, § 6 Absatz 3 Satz 2 und Absatz 4 und § 7 Absatz 3 in der am ... [einsetzen: Datum des Inkrafttretens nach Artikel 2] geltenden Fassung sind nicht anzuwenden, wenn die in § 5 Absatz 3, § 6 Absatz 3 Satz 2 oder Absatz 4 oder § 7 Absatz 3 in der am ... [einsetzen: Datum des Tages vor dem Tag des Inkrafttretens nach Artikel 2] geltenden Fassung geregelte Frist vor dem ... [einsetzen: Datum des Inkrafttretens nach Artikel 2] abgelaufen war.“

Artikel 2

Inkrafttreten

Dieses Gesetz tritt am 1. Januar 2020 in Kraft.

Begründung

A. Allgemeiner Teil

I. Zielsetzung und Notwendigkeit der Regelungen

Die Praxis hat gezeigt, dass es besonders im Bereich hochpreisiger Immobilientransaktionen immer wieder gelingt, durch gestalterische Maßnahmen die Grunderwerbsteuer zu vermeiden. Die hiermit einhergehenden Steuermindereinnahmen sind von erheblicher Bedeutung. Es ist nicht weiter hinnehmbar, dass die durch Gestaltungen herbeigeführten Steuerausfälle von denjenigen finanziert werden, denen solche Gestaltungen nicht möglich sind. Ziel des Gesetzes ist deshalb die Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen in der Grunderwerbsteuer durch verschiedene Einzelmaßnahmen.

II. Wesentlicher Inhalt des Entwurfs

Zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen in der Grunderwerbsteuer sind folgende Maßnahmen vorgesehen:

- Absenkung der 95 Prozent-Grenze in den Ergänzungstatbeständen auf 90 Prozent,
- Einführung eines neuen Ergänzungstatbestand zur Erfassung von Anteilseignerwechseln in Höhe von mindestens 90 Prozent bei Kapitalgesellschaften,
- Verlängerung der Fristen von fünf auf zehn Jahre,
- Anwendung der Ersatzbemessungsgrundlage auf Grundstücksverkäufe im Rückwirkungszeitraum von Umwandlungsfällen,
- Verlängerung der Vorbehaltensfrist in § 6 GrEStG auf fünfzehn Jahre,
- Aufhebung der Begrenzung des Verspätungszuschlags.

Die Maßnahmen sollen zum 1. Januar 2020 in Kraft treten.

III. Alternativen

Keine.

IV. Gesetzgebungskompetenz

Für die Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes besteht eine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes (Artikel 105 Absatz 2 zweite Alternative GG). Da das Aufkommen der Grunderwerbsteuer den Ländern zusteht (Artikel 106 Absatz 2 Nummer 3 GG), hat der Bund das Gesetzgebungsrecht allerdings gemäß Artikel 105 Absatz 2 zweite Alternative GG nur, wenn die Voraussetzungen des Artikels 72 Absatz 2 GG vorliegen. Danach hat der Bund das Gesetzgebungsrecht, wenn und soweit die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder die Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich macht. Unterschiedliche landesrechtliche Regelungen bei der Grunderwerbsteuer würden eine Rechtsunsicherheit erzeugen. Diese Rechtszersplitterung kann weder im Interesse des Bundes noch der Länder hingenommen werden. Die gleichwertigen Le-

bensverhältnisse würden bei einer landesrechtlichen Zersplitterung des Grunderwerbsteuerrechts beeinträchtigt werden, weil unterschiedliche Regelungen oder sogar das Unterlassen einer Regelung durch einzelne Länder zu einer dem einheitlichen Lebens- und Wirtschaftsraum widersprechenden Wettbewerbsverzerrung führen würden, die sich nachteilig auf die gesamtwirtschaftliche Situation der Bundesrepublik Deutschland auswirkt. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung wäre bei jeweiliger Einzelregelung durch Ländergesetze selbst dann nicht mehr gewährleistet, wenn man unterstellt, dass diese die nämliche Zielsetzung verfolgten, denn es ist nicht davon auszugehen, dass diese in völliger Übereinstimmung durch die Gesetze der Länder konkretisiert wird.

V. Vereinbarkeit mit dem Recht der Europäischen Union und völkerrechtlichen Verträgen

Der Gesetzentwurf ist mit dem Recht der Europäischen Union und völkerrechtlichen Verträgen, die die Bundesrepublik Deutschland abgeschlossen hat, vereinbar.

VI. Gesetzesfolgen

1. Rechts- und Verwaltungsvereinfachung

Das Gesetz führt nicht zu Rechts- und Verwaltungsvereinfachungen.

2. Nachhaltigkeitsaspekte

Das Vorhaben entspricht einer nachhaltigen Entwicklung, indem es fachlich notwendigen Gesetzgebungsbedarf im Grunderwerbsteuerrecht umsetzt und damit auch das Steueraufkommen des Gesamtstaates sichert. Es unterstützt dabei den Indikatorenbereich 8.2 (Staatsverschuldung - Staatsfinanzen konsolidieren, Generationengerechtigkeit schaffen). Eine Nachhaltigkeitsrelevanz bezüglich anderer Indikatoren ist nicht gegeben.

3. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand

Es wird davon ausgegangen, dass das Gestaltungsmodell „Share Deals“ in der gegenwärtigen Rechtslage bei hochpreisigen Transaktionen zu durchaus nennenswerten Steuermindereinnahmen führen dürfte. Allerdings sind die Steuerausfälle, die durch das Gestaltungsmodell entstehen, in der Höhe nicht genau bestimmbar, da über steuerfreie Transaktionen von Seiten der Länder keine Aufzeichnungen geführt werden.

Insgesamt dürften die Maßnahmen dazu führen, dass die durch „Share Deals“ entstehenden Mindereinnahmen weitgehend vermieden werden. Mangels Daten kann eine konkrete Bezifferung jedoch nicht erfolgen.

4. Erfüllungsaufwand

Bürgerinnen und Bürger

Durch die Maßnahmen entsteht kein Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger.

Wirtschaft

Die Maßnahmen werden tendenziell zu Mehraufwand für die Wirtschaft führen. Auf Grund fehlender Daten kann eine konkrete Bezifferung des Mehraufwands jedoch nicht erfolgen.

Verwaltung

Die Maßnahmen werden tendenziell zu Mehraufwand für die Steuerverwaltungen der Länder führen. Auf Grund fehlender Daten kann eine konkrete Bezifferung des Mehraufwands jedoch nicht erfolgen.

Mit der vorgesehenen Einführung eines neuen Ergänzungstatbestands in § 1 Absatz 2b GrEStG wird zumindest ein einmaliger Umstellungsaufwand für die IT-Umsetzung im Bereich der Festsetzung der Grunderwerbsteuer entstehen. Die Höhe des Umstellungsaufwands ist von hier aus nicht quantifizierbar.

5. Weitere Kosten

Der Wirtschaft, einschließlich mittelständischer Unternehmen, entstehen keine direkten sonstigen Kosten.

Auswirkungen auf Einzelpreise und das Preisniveau, insbesondere auf das Verbraucherpreisniveau, sind nicht zu erwarten.

6. Weitere Gesetzesfolgen

Unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Lebenssituation von Frauen und Männern sind keine Auswirkungen erkennbar, die gleichstellungspolitischen Zielen gemäß § 2 der Gemeinsamen Geschäftsordnung der Bundesministerien zuwiderlaufen.

VII. Befristung; Evaluierung

Die Maßnahmen sind unbefristet.

B. Besonderer Teil

Zu Artikel 1 (Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes)

Zu Nummer 1

Zu Buchstabe a Doppelbuchstabe aa und Doppelbuchstabe bb, Buchstabe c Doppelbuchstabe bb und Buchstabe d Doppelbuchstabe bb

§ 1 Absatz 2a Satz 1 und Satz 4, § 1 Absatz 3 Nummer 1 bis 4 und § 1 Absatz 3a Satz 1

Der Grundtatbestand des § 1 Absatz 1 Nummer 1 GrEStG setzt einen Rechtsträgerwechsel an einem inländischen Grundstück auf Grund eines Rechtsgeschäfts voraus (z. B. Kaufvertrag). Dieser Anwendungsbereich wird um die Ergänzungstatbestände des § 1 Absatz 2a, 3 und 3a GrEStG erweitert. Die Ergänzungstatbestände erfassen Rechtsvorgänge, die im wirtschaftlichen Ergebnis einem auf den Erwerb des Grundeigentums gerichteten Geschäft gleichkommen. Regelmäßig liegen ihnen gesellschaftsrechtliche Vorgänge zugrunde. Dabei ist der Vorgang, der zum Erwerb eines Gesellschaftsanteils führt, zwar das die Steuer auslösende Moment. Gegenstand der Besteuerung ist aber nicht der Anteilserwerb als solcher, sondern ausschließlich der durch die Ergänzungstatbestände fingierte Rechtsträgerwechsel an inländischen Grundstücken. Dieser führt zur Erhebung der Grunderwerbsteuer für den fingierten Erwerb des ganzen Grundstücks.

Mit den Ergänzungstatbeständen sollen Steuerumgehungen durch Einschaltung von Personen- und Kapitalgesellschaften verhindert werden. § 1 Absatz 2a GrEStG erfasst die vollständige oder wesentliche Änderung (95 Prozent) des Gesellschafterbestands innerhalb einer Frist von fünf Jahren an einer grundbesitzenden Personengesellschaft als fin-

gierten Grundstückserwerb. § 1 Absatz 3 GrEStG setzt die Anteilsvereinigung von mindestens 95 Prozent an einer grundbesitzenden Gesellschaft voraus. § 1 Absatz 3a GrEStG besteuert einen fiktiven Rechtsvorgang, auf Grund dessen ein Rechtsträger eine wirtschaftliche Beteiligung von mindestens 95 Prozent an einer grundbesitzenden Gesellschaft innehat.

Nach bisheriger Rechtslage können die Ergänzungstatbestände durch gesellschaftsrechtliche Gestaltung dadurch umgangen werden, dass nur 94,9 Prozent der Anteile an der Personen- oder Kapitalgesellschaft übertragen werden und im Falle des § 1 Absatz 2a GrEStG eine Aufstockung auf 100 Prozent erst nach Ablauf von fünf Jahren erfolgt. § 1 Absatz 3 und Absatz 3a GrEStG können zudem dadurch umgangen werden, dass Anteile von geringer Höhe (5,1 Prozent oder mehr) nicht nur zurückbehalten, sondern auf fremde Personen übertragen werden. Die Praxis hat gezeigt, dass es besonders im Bereich hochpreisiger Immobilientransaktionen immer wieder gelingt, durch gestalterische Maßnahmen die Grunderwerbsteuer zu vermeiden. Die hiermit einhergehenden Steuermindeinnahmen sind von erheblicher Bedeutung.

Es ist nicht weiter hinnehmbar, dass die durch Gestaltungen herbeigeführten Steuerausfälle von denjenigen finanziert werden, denen solche Gestaltungen nicht möglich sind. Ziel ist die Missbrauchsverhinderung durch verschiedene Einzelmaßnahmen sowie die Gleichheit der Besteuerung. Die mit dem Gesetzesentwurf herbeizuführende Absenkung der Beteiligungsgrenze von 95 auf 90 Prozent (§ 1 Absatz 2a, 3 und 3a GrEStG) sowie die Verlängerung der Frist von fünf auf zehn Jahre (§ 1 Absatz 2a GrEStG) wird die Gestaltungsspielräume verengen und damit die missbräuchliche Vermeidung der Steuer einschränken. Denn beide Maßnahmen machen Gestaltungen unattraktiver. Sowohl die Absenkung der Beteiligungsgrenze als auch die Verlängerung der Frist binden Gesellschaft und Gesellschafter an ihre getroffenen Dispositionen. Der Preis der Steuerumgehung ist die Einschränkung der Handlungsfreiheit im gesellschaftsorganisatorischen Bereich.

Die Übertragung von 90 Prozent der Anteile kommt im wirtschaftlichen Ergebnis der Übertragung des gesamten Grundstücks gleich. Dies rechtfertigt unter Berücksichtigung anderer steuerlicher Nichtbeanstandungs- oder Vernachlässigbarkeitsgrenzen in Höhe von 10 Prozent die Erhebung der Grunderwerbsteuer für den Erwerb des ganzen Grundstücks (100 Prozent des Grundbesitzwerts nach § 8 Absatz 2 GrEStG in Verbindung mit §§ 151 ff. BewG). Der gesetzgeberische Typisierungsrahmen wird hierdurch nicht überschritten.

Zu Buchstabe b

§ 1 Absatz 2b – neu –

§ 1 Absatz 2a GrEStG erfasst Gesellschafterwechsel an Personengesellschaften mit inländischem Grundbesitz in Höhe von mindestens 90 Prozent innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren. Der Tatbestand fingiert die Übertragung der inländischen Gesellschaftsgrundstücke von der Personengesellschaft in „alter“ Zusammensetzung auf die Personengesellschaft in „neuer“ Zusammensetzung.

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

Unverändert werden in Bezug auf die personenbezogenen Steuerbefreiungstatbestände und die Nichterhebungsregelungen die Unterschiede, die aus der unterschiedlichen Rechtsform resultieren, beachtet mit der Folge, dass diese Regelungen auf Kapitalgesellschaften keine Anwendung finden.

Um Umgehungen der Besteuerung zu vermeiden, werden neben unmittelbaren auch mittelbare Gesellschafterwechsel bei der Ermittlung der maßgeblichen Grenze berücksichtigt. An dem Grundgedanken, bei den Ergänzungstatbeständen auf die Erhebung der Grunderwerbsteuer für den Erwerb des ganzen Grundstücks abzustellen, wird festgehalten.

In Anlehnung an die maßgeblichen Beteiligungsgrenzen in den Ergänzungstatbeständen § 1 Absatz 2a, 3 und 3a GrEStG ist auch in § 1 Absatz 2b GrEStG eine Beteiligungsgrenze von 90 Prozent vorgesehen. In Anlehnung an die Zehnjahresfrist in § 1 Absatz 2a GrEStG ist auch in § 1 Absatz 2b GrEStG eine Zehnjahresfrist vorgesehen.

Durch die Einführung des § 1 Absatz 2b GrEStG wird der Anwendungsbereich der Vorschrift des § 1 Absatz 3 Nummer 3 GrEStG zwar verkleinert für die Fälle von grundbesitzenden Kapitalgesellschaften. Dennoch werden weiterhin Fälle vom Anwendungsbereich des § 1 Absatz 3 Nummer 3 GrEStG erfasst. Dies liegt beispielsweise an der unterschiedlichen Berechnungsmethode in § 1 Absatz 2b GrEStG und § 1 Absatz 3 Nummer 3 GrEStG oder an der im Rahmen des § 1 Absatz 2b GrEStG erforderlichen Qualifizierung als Alt- oder Neugesellschafter.

Zu Buchstabe c Doppelbuchstabe aa und Buchstabe d Doppelbuchstabe aa

§ 1 Absatz 3 und Absatz 3a Satz 1

Die Ergänzungen regeln im Wege der Subsidiarität das Rangverhältnis der Ergänzungstatbestände untereinander.

Zu Nummer 2 und Nummer 3

§ 5 Absatz 3 und § 6 Absatz 3 Satz 2 und Absatz 4

Aus Gründen der Missbrauchsabwehr werden die bisherigen Fristen von fünf Jahren in § 5 Absatz 3 und § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG auf zehn Jahre verlängert. Die Verlängerung der Fristen steht im Zusammenhang mit den in den Ergänzungstatbeständen abgesetzten Beteiligungsgrenzen und der in § 1 Absatz 2a GrEStG verlängerten Frist.

Zudem wird die Missbrauchsverhinderungsvorschrift des § 6 Absatz 4 GrEStG neu gegliedert und durch den Tatbestand des § 6 Absatz 4 Nummer 3 GrEStG erweitert. Damit verlängert sich die Vorbehaltensfrist des § 6 Absatz 4 Nummer 3 GrEStG in den Fällen auf 15 Jahre, in denen eine Besteuerung nach § 1 Absatz 2a GrEStG (in der bisherigen oder in der Fassung dieses Gesetzentwurfes) unterblieben ist, weil weniger als 90 Prozent bzw. 95 Prozent der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter innerhalb von fünf bzw. zehn Jahren übergegangen sind und nach Ablauf dieser Frist eine grunderwerbsteuerbare Anteilsvereinigung nach § 1 Absatz 3 Nummer 1 oder Nummer 2 oder Absatz 3a GrEStG erfolgt. Die Vorschrift soll Gestaltungen erheblich erschweren, die durch einen zeitlich gestreckten Erwerb von Anteilen am Vermögen einer grundbesitzenden Personengesellschaft Steuervergünstigungen zum Ziel haben. Diese Regelung ist auf die Fälle beschränkt, in denen die Anwendung des § 1 Absatz 2a GrEStG durch Einhaltung der dort geregelten Frist vermieden wird.

Zu Nummer 4

§ 6a Satz 1

Die Ergänzung stellt sicher, dass die Steuerbefreiung des § 6a GrEStG grundsätzlich auch anwendbar ist, 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.

Zu Nummer 5

§ 7 Absatz 3 Satz 1 und 2

Aus Gründen der Missbrauchsabwehr wird die Fünfjahresfrist auf zehn Jahre verlängert. Siehe ergänzend die Einzelbegründung zu Nummer 2 und 3.

Zu Nummer 6

Zu Buchstabe a

§ 8 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 und 4 – neu –

Nummer 3

Die Ergänzung regelt, dass als Bemessungsgrundlage für den neuen Erwerbstatbestand des § 1 Absatz 2b GrEStG der Grundbesitzwert im Sinne des § 151 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 in Verbindung mit § 157 Absatz 1 bis 3 BewG anzuwenden ist.

Auf Grund der Ergänzung der Nummer 4 in § 8 Absatz 2 Satz 1 GrEStG erfolgt zudem eine redaktionelle Änderung.

Nummer 4 – neu –

Nach § 8 Absatz 1 GrEStG bemisst sich die Grunderwerbsteuer nach dem Wert der Gegenleistung. Im Regelfall entspricht die Gegenleistung dem Verkehrswert des Grundstücks im Zeitpunkt des Grundstücksübergangs, weil die Vertragsparteien gegenläufige Geschäftsinteressen verfolgen. Bei unangemessener Gegenleistung ergeben sich im Regelfall steuerliche Kompensationsansprüche bei der Schenkungsteuer oder den Ertragsteuern.

Durch eine Gestaltung im Nachgang von Share Deals kann durch Umwandlungsvorgänge eine hohe Grunderwerbsteuerbelastung erheblich reduziert werden, wenn im ertragsteuerrechtlichen Rückwirkungszeitraum die Gesellschaftsgrundstücke zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Kaufpreis veräußert werden. In diesen Fällen erfolgt keine Besteuerung nach anderen Steuerarten. Würden die Gesellschaftsgrundstücke ohne Veräußerung im Rahmen des Umwandlungsvorgangs übergehen, wäre Grunderwerbsteuer auf den Grundbesitzwert zu erheben.

Die neue Vorschrift sieht in solchen Fällen eine Besteuerung nach dem Grundbesitzwert vor. Die Neuregelung wird auf die Fälle beschränkt, in denen Grundstücke im ertragsteuerrechtlichen Rückwirkungszeitraum im Sinne von §§ 2, 20 Absatz 6 und § 24 Absatz 4 UmwStG veräußert werden.

Zu Buchstabe b

§ 8 Absatz 2 Satz 2

Die Änderung der Angabe „§ 1 Abs. 2a“ in „§ 1 Absatz 2a“ dient der Vereinheitlichung der Schreibweise.

Die Ergänzung stellt sicher, dass auch bei zeitlich gestreckten Erwerben von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 1 Absatz 2b GrEStG, die auf einem vorgefassten Plan zur Bebauung eines Grundstücks beruhen, der Wert des Grundstücks abweichend von § 157 Absatz 1 Satz 1 BewG nach den tatsächlichen Verhältnissen im Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Grunderwerbsteuer anzusetzen ist.

Zu Nummer 7

Zu Buchstabe a

§ 13 Nummer 5

Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Änderung in § 1 Absatz 3 GrEStG.

Zu Buchstabe b

§ 13 Nummer 7 – neu –

Die Einfügung der Nummer 7 regelt, dass als Steuerschuldnerin für den neuen Erwerbstatbestand des § 1 Absatz 2b GrEStG die Kapitalgesellschaft anzusehen ist, an der sich innerhalb von zehn Jahren zu mindestens 90 Prozent unmittelbar oder mittelbar neue Anteilseigner beteiligt haben. Besteuert wird die Kapitalgesellschaft, die wegen des Anteilseignerwechsels grunderwerbsteuerrechtlich nicht mehr als dieselbe Kapitalgesellschaft anzusehen ist.

Zu Buchstabe c und Buchstabe d

§ 13 Nummer 8 – neu –

Auf Grund der Einfügung der Nummer 7 in § 13 GrEStG wird die bisherige Nummer 7 zu Nummer 8. Diese wird zudem in Folge der Änderung des § 1 Absatz 3a GrEStG angepasst.

Zu Nummer 8

Zu Buchstabe a

§ 17 Absatz 3 Satz 1 Nummer 2

Die Besteuerungsgrundlagen werden auch für den Ergänzungstatbestand des § 1 Absatz 2b GrEStG durch das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung der Gesellschaft befindet, gesondert festgestellt. Voraussetzung ist, dass ein außerhalb des Bezirks dieser Finanzämter liegendes Grundstück oder ein auf das Gebiet eines anderen Landes sich erstreckender Teil eines im Bezirk dieser Finanzämter liegenden Grundstücks betroffen ist.

Zu Buchstabe b

§ 17 Absatz 3a

Die Änderung der Angabe „§ 8 Abs. 2“ in „§ 8 Absatz 2“ dient der Vereinheitlichung der Schreibweise.

Zu Nummer 9

Zu Buchstabe a

Zu Doppelbuchstabe aa

§ 19 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3a

Es handelt sich um eine Folgeänderung auf Grund der Änderung in § 1 Absatz 2a GrEStG.

Zu Doppelbuchstabe bb

§ 19 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3b – neu –

Die Einfügung der Nummer 3b stellt sicher, dass bei Verwirklichung des neuen Erwerbstatbestands des § 1 Absatz 2b GrEStG die grunderwerbsteuerrechtlich neue Kapitalgesellschaft als Steuerschuldnerin den Erwerbsvorgang beim zuständigen Finanzamt anzuzeigen hat.

Zu Doppelbuchstabe cc

§ 19 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 bis 7a

Es handelt sich um Folgeänderungen auf Grund der Änderungen in § 1 Absatz 3 und Absatz 3a GrEStG.

Zu Doppelbuchstabe dd

§ 19 Absatz 1 Satz 1 Nummer 8

Die Nummer 8 wird wegen der neu angefügten Nummer 9 redaktionell angepasst.

Zu Doppelbuchstabe ee

§ 19 Absatz 1 Satz 1 Nummer 9 – neu –

Die Einfügung der Nummer 9 stellt sicher, dass bei Veräußerung von Gesellschaftsgrundstücken nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 GrEStG innerhalb des ertragsteuerrechtlichen Rückwirkungszeitraums die Steuerschuldner den Vorgang anzuzeigen haben.

Zu Buchstabe b

§ 19 Absatz 6 – neu –

Anzeigen nach § 19 GrEStG sind Steuererklärungen im Sinne der AO (§ 19 Absatz 5 Satz 1 GrEStG). Darum kann bei Nichterfüllung oder nicht rechtzeitiger Erfüllung der Anzeigepflicht ein Verspätungszuschlag nach § 152 AO festgesetzt werden. Nach der ab dem 1. Januar 2019 geltenden Rechtslage beträgt dieser für Steuererklärungen, die sich auf ein Kalenderjahr oder auf einen gesetzlich bestimmten Zeitpunkt beziehen (bspw. Anzeigen nach § 19 GrEStG), für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung 0,25 Prozent der um die festgesetzten Vorauszahlungen und die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge verminderten festgesetzten Steuer, mindestens jedoch 25 Euro für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung (§ 152 Absatz 5 Satz 2 AO). Er darf höchstens 25 000 Euro betragen (§ 152 Absatz 10 AO).

Die Aufhebung der Begrenzung der Höhe des Verspätungszuschlags bei Nichterfüllung oder nicht rechtzeitiger Erfüllung der Anzeigepflicht nach § 19 GrEStG ist aus Gründen der Missbrauchsvermeidung erforderlich. Der Verspätungszuschlag hat den Zweck, Pflichtverletzungen wegen nicht oder verspäteter Abgabe der Steuererklärung zu sanktionieren und dient zugleich der Prävention. Die Anzeigen in Erfüllung der Anzeigepflicht nach § 19 GrEStG sind vor allem bei den Ergänzungstatbeständen § 1 Absatz 2a, 2b, 3 und 3a GrEStG die primäre Informationsquelle der Finanzverwaltung und das wesentliche Instrument zur Vollzugssicherung. Bei Unterlassen der (rechtzeitigen) Anzeige wird die Steuerveranlagung erheblich erschwert.

Lediglich die Aufhebung der Begrenzung führt zur ausreichenden Wirksamkeit, um bei Fällen mit hohen Immobilienwerten auch einen angemessenen Verspätungszuschlag festzusetzen. Eine Anhebung der maximalen Höhe des Verspätungszuschlags ist in die-

sen Fällen nicht ausreichend. Fälle mit geringeren Immobilienwerten, die auch zu einer geringeren festzusetzenden Steuer führen, sind von der Aufhebung der Höhe des Verspätungszuschlags auf Grund der Bemessung in Höhe von 0,25 Prozent der festgesetzten Steuer je angefangenem Monat der Verspätung nicht betroffen.

Zu Nummer 10

§ 23 Absatz 17 bis 24 – neu –

Absatz 17 – neu –

§ 23 Absatz 17 GrEStG regelt den zeitlichen Anwendungsbereich der durch dieses Gesetz geänderten Vorschriften zur Absenkung der Beteiligungsgrenzen und der Verlängerung von Fristen. Diese sind erstmalig für Erwerbsvorgänge im Sinne des § 1 GrEStG anzuwenden, die nach Ablauf des 31. Dezember 2019 verwirklicht werden. Die Absenkung der Beteiligungsgrenzen (§ 1 Absatz 2a bis 3a GrEStG) und die Verlängerung von Fristen (§ 1 Absatz 2a Satz 1, § 5 Absatz 3, § 6 Absatz 3 Satz 2, Absatz 4 Satz 1 Nummer 3 und § 7 Absatz 3 GrEStG) hat grundsätzlich auch Bedeutung für Rechtsvorgänge der Vergangenheit. Aus Gründen des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes wird die allgemeine Übergangsregelung des § 23 Absatz 17 GrEStG durch § 23 Absatz 18 und 22 bis 24 GrEStG ergänzt. Ferner wird die allgemeine Übergangsregelung des § 23 Absatz 17 GrEStG aus Gleichheitsgesichtspunkten durch § 23 Absatz 19 bis 21 ergänzt.

Absatz 18 Satz 1 – neu –

Die allgemeine Übergangsregelung des § 23 Absatz 17 GrEStG bewirkt hinsichtlich des § 1 Absatz 2a GrEStG, dass sowohl die Absenkung der Beteiligungsgrenze als auch die Verlängerung der Frist für künftige Änderungen im Gesellschafterbestand maßgeblich sind. Die Verlängerung der Frist von fünf auf zehn Jahre in § 1 Absatz 2a Satz 1 GrEStG darf aus Gründen des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes aber nicht dazu führen, dass ein Gesellschafter rückwirkend wieder von einem „Altgesellschafter“ zu einem „Neugesellschafter“ wird und deshalb eine Bestandsänderung rückwirkend zu berücksichtigen ist, die nach bisherigem Recht – wegen Ablaufs der fünfjährigen Frist – nicht mehr hätte berücksichtigt werden dürfen. Dies wird mit der ergänzenden Anwendungsregel des § 23 Absatz 18 Satz 1 GrEStG verhindert. Wer demgegenüber am 1. Januar 2020 den Status als Neugesellschafter noch innehatte, für den gilt die Verlängerung der Frist auf zehn Jahre.

Absatz 18 Satz 2 – neu –

§ 23 Absatz 18 Satz 2 GrEStG ergänzt die Übergangsregelung des § 23 Absatz 17 GrEStG für die Fälle der Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an der grundbesitzenden Personengesellschaft und beschränkt sich daher auf § 1 Absatz 2a Satz 3 bis 5 GrEStG in der ab 2020 geltenden Fassung. Die Anwendungsregel stellt klar, dass für Änderungen im Gesellschafterbestand der (un)mittelbar an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligten Kapitalgesellschaft rückwirkend die abgesenkte Beteiligungsgrenze von 90 Prozent gilt. Es soll sichergestellt werden, dass der Gesellschafterwechsel auf Ebene der Kapitalgesellschaft nach der abgesenkten Beteiligungsgrenze des § 1 Absatz 2a Satz 4 GrEStG in der ab 2020 geltenden Fassung zu beurteilen ist. Dadurch kann es zur Rechtsfolge kommen, dass eine (un)mittelbar beteiligte Kapitalgesellschaft rückwirkend betrachtet als neue Gesellschafterin einzustufen ist (Fiktion) und damit die von ihr gehaltene Beteiligung bei der Ermittlung der auf neue Gesellschafter übergegangenen Anteile mitzählt. Diese Rechtsfolge ist unbedenklich, da es stets einer Vermögensdisposition nach Ablauf des 31. Dezember 2019 bedarf, um den Tatbestand des § 1 Absatz 2a GrEStG in der ab 2020 geltenden Fassung zu verwirklichen.

Anders als bei der Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an der grundbesitzenden Personengesellschaft ist bei der Beteiligung einer Personengesellschaft an einer solchen Ge-

sellschaft in § 23 Absatz 18 Satz 2 GrEStG kein klarstellender Bezug auf § 1 Absatz 2a Satz 2 GrEStG notwendig. Denn durch die Neuregelung ändert sich nichts am hier maßgeblichen Berechnungsmodus.

Absatz 19 – neu –

§ 23 Absatz 19 Satz 1 GrEStG ordnet die Weitergeltung des bisherigen Rechts für die Fälle an, die das neue Recht nicht erfasst. Die Fortgeltung des bisherigen Rechts darf aber nur subsidiär zur Anwendung kommen. Deshalb schränkt § 23 Absatz 19 Satz 2 GrEStG die Weitergeltungsanordnung für die dort geregelten Fälle ein.

Ändert sich der Gesellschafterbestand innerhalb von fünf Jahren um mindestens 90 Prozent, aber weniger als 95 Prozent, löst dieser Vorgang – nach der bis zum 31. Dezember 2019 geltenden Rechtslage – einen Erwerbstatbestand nach § 1 Absatz 2a GrEStG nicht aus. Kommt es nach dem 31. Dezember 2019 zu einem weiteren Übergang von Anteilen an der Personengesellschaft, wäre dieser Vorgang nicht nach § 1 Absatz 2a GrEStG in der ab 2020 geltenden Fassung steuerbar. 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.

Demgegenüber wäre ein weiterer Übergang von Anteilen am Gesellschaftsvermögen steuerbar, wenn nach bisherigem Recht weniger als 90 Prozent (z. B. 89,9 Prozent) der Anteile im Sinne des § 1 Absatz 2a GrEStG in der bis zum 31. Dezember 2019 geltenden Fassung übergegangen wären und innerhalb des zehnjährigen Zeitraums eine Bestandsveränderung von mindestens 90 Prozent eingetreten wäre.

Die Absenkung der Beteiligungsgrenze löst damit ungewollt Ungleichheiten aus. Denn die mit dem Ziel der Missbrauchsverhinderung umgesetzte Gesetzesänderung erfasst diejenigen Fallkonstellationen nicht, die nach bisheriger Rechtslage (noch) keinen Erwerbstatbestand ausgelöst haben, weil zwar die 90 Prozent-Grenze erreicht, die 95 Prozent-Grenze aber noch nicht überschritten worden war. Unter Gleichheitsgesichtspunkten müssen aber auch diejenigen Fälle erfasst werden, bei denen durch eine Anteilsänderung auch nach bisheriger Rechtslage ein Erwerbstatbestand ausgelöst worden wäre. Dieses Ziel wird erreicht, wenn die bisherige Rechtslage (95 Prozent-Grenze, Betrachtungszeitraum von fünf Jahren) – wie in der Übergangsregel des § 23 Absatz 19 Satz 1 GrEStG vorgesehen – für diejenigen Fälle weiter anzuwenden ist, 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.

Für den Übergangszeitraum von fünf Jahren regelt § 23 Absatz 19 Satz 2 GrEStG das Rangverhältnis zwischen § 1 Absatz 2a GrEStG in der ab 2020 geltenden Fassung und § 1 Absatz 2a GrEStG in der bis zum 31. Dezember 2019 geltenden Fassung. § 23 Absatz 19 Satz 2 GrEStG ordnet den zeitlichen Anwendungsvorrang der neuen Rechtslage vor der bisherigen Rechtslage an. Die damit in § 23 Absatz 19 Satz 2 GrEStG geregelte zeitliche Subsidiarität hat Vorrang vor der in § 1 Absatz 3 – Einleitungssatz – und Absatz 3a Satz 1 GrEStG geregelten sachlichen Subsidiarität.

Die Fortgeltung des bisherigen Rechts ist nach § 23 Absatz 19 Satz 2 Alternative 1 GrEStG dann ausgeschlossen, wenn der nämliche Rechtsvorgang einen anderen Erwerbstatbestand (§ 1 Absatz 1, 2, 2a, 3 oder Absatz 3a GrEStG) in der ab 2020 geltenden Fassung auslösen würde.

Die Fortgeltung des bisherigen Rechts ist nach § 23 Absatz 19 Satz 2 Alternative 2 GrEStG darüber hinaus dann ausgeschlossen, wenn ein vorausgegangener Rechtsvor-

gang bereits nach § 1 Absatz 2a GrEStG in der ab 2020 geltenden Fassung steuerbar war.

Absatz 20 und Absatz 21

§ 23 Absatz 20 Satz 1 und Absatz 21 Satz 1 GrEStG ordnen die Weitergeltung des bisherigen Rechts für die Fälle an, die das neue Recht nicht erfasst. Die Fortgeltung des bisherigen Rechts darf aber nur subsidiär zur Anwendung kommen. Deshalb schränken die § 23 Absatz 20 Satz 3 und 4 GrEStG sowie § 23 Absatz 21 Satz 2 und 3 GrEStG die Weitergeltungsanordnung ein. Immer dann, wenn das neue Recht einmal zur Anwendung gekommen ist, wird die Anwendung des bisherigen Rechts gesperrt.

§ 1 Absatz 3 Nummer 1 und 2 GrEStG sowie § 1 Absatz 3a GrEStG enthalten – anders als § 1 Absatz 2a Satz 1 GrEStG – tatbestandlich keine zeitliche Begrenzung. Für die Tatbestandsverwirklichung genügt die Anteilsvereinigung in einer Hand oder das Innehaben einer wirtschaftlichen Beteiligung von mindestens 95 Prozent der Anteile an der Gesellschaft. Die reine Absenkung der Beteiligungsgrenze auf 90 Prozent bereitet grundsätzlich keine gravierenden Übergangsprobleme. Sie wird von § 23 Absatz 17 GrEStG erfasst. Ein Anwendungsbefehl für mittelbare Anteilsänderungen wie in § 23 Absatz 18 Satz 2 GrEStG ist nicht notwendig. Dies gilt auch für § 1 Absatz 3a GrEStG, weil die Bestimmung der Beteiligungsquoten nach bisherigem und neuem Recht gleich geblieben ist. Hat ein Gesellschafter die maßgebliche Beteiligungsgrenze von 95 Prozent nach bisheriger Rechtslage am 31. Dezember 2019 noch nicht überschritten, aber bereits eine Beteiligung von 90 Prozent oder einen Anspruch darauf erreicht, wurde hierdurch ein Erwerbstatbestand nach § 1 Absatz 3 oder Absatz 3a GrEStG nicht ausgelöst.

§ 23 Absatz 20 Satz 2 GrEStG bezieht 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 § 23 Absatz 20 Satz 1 und 2 GrEStG zum Ausdruck, dass für die Ermittlung der Anteile an der Gesellschaft im Ergebnis auf das Verpflichtungsgeschäft abzustellen ist.

Würden nach dem 31. Dezember 2019 die Anteile der Gesellschaft (sukzessiv bis zu 100 Prozent) aufgestockt (§ 1 Absatz 3 Nummer 1 und 2 sowie Absatz 3a GrEStG), wäre dieser Rechtsvorgang nicht steuerbar. Denn die steuerauslösende Beteiligungsgrenze von 90 Prozent (neue Rechtslage) wäre bereits vor diesem Rechtsvorgang erreicht gewesen, so dass sie durch die Aufstockung nicht mehr überschritten werden kann. Demgegenüber wäre ein Vorgang steuerbar, wenn der Erwerber nach bisherigem Recht weniger als 90 Prozent (z. B. 89,9 Prozent) der Anteile der Gesellschaft im Sinne des § 1 Absatz 3 oder Absatz 3a GrEStG in der bis zum 31. Dezember 2019 geltenden Fassung erworben hätte und seine Anteile auf mindestens 90 Prozent aufstocken würde (§ 1 Absatz 3 und Absatz 3a GrEStG in der ab 2020 geltenden Fassung).

Die Absenkung der Beteiligungsgrenze löst damit ungewollt Ungleichheiten aus. Denn die mit dem Ziel der Missbrauchsverhinderung umgesetzte Gesetzesänderung erfasst diejenigen Fallkonstellationen nicht, die nach bisheriger Rechtslage (noch) keinen Erwerbstatbestand ausgelöst haben, weil zwar die 90 Prozent-Grenze erreicht, die 95 Prozent-Grenze aber noch nicht überschritten worden war. Unter Gleichheitsgesichtspunkten müssen aber auch diejenigen Fälle erfasst werden, bei denen durch eine Anteilsänderung nach bisheriger Rechtslage ein Erwerbstatbestand ausgelöst worden wäre. Dieses Ziel wird erreicht, wenn die bisherige Rechtslage – wie in der Anwendungsregel des § 23 Absatz 20 Satz 1 und 2 und Absatz 21 Satz 1 GrEStG vorgesehen – für diejenigen Fälle weiter anzuwenden ist, bei denen es – trotz des Erwerbs weiterer Anteile an der Gesellschaft – ursächlich durch die gesetzliche Absenkung der Beteiligungsgrenze, nicht mehr zu einer Besteuerung käme.

Anders als bei § 1 Absatz 2a GrEStG in Verbindung mit § 23 Absatz 19 GrEStG kann die Fortgeltungsanordnung nach § 23 Absatz 20 Satz 1 und 2 und Absatz 21 Satz 1 GrEStG nicht nach fünf Jahren entfallen. Sie gilt grundsätzlich unbegrenzt fort.

Die Fortgeltung des bisherigen Rechts ist entbehrlich, wenn der Rechtsvorgang nach § 1 Absatz 1, 2, 2a, 3 oder Absatz 3a GrEStG in der ab 2020 geltenden Fassung einen Erwerbstatbestand auslösen würde. Deshalb ordnen § 23 Absatz 20 Satz 3 und Absatz 21 Satz 2 GrEStG den zeitlichen Anwendungsvorrang der Rechtslage ab 2020 gegenüber der Rechtslage vor 2020 an. Die damit in § 23 Absatz 20 Satz 3 und Absatz 21 Satz 2 GrEStG geregelte zeitliche Subsidiarität hat Vorrang vor der in § 1 Absatz 3 – Einleitungssatz – und Absatz 3a Satz 1 GrEStG geregelten sachlichen Subsidiarität.

Absatz 22

Ein Erwerbsvorgang des § 1 Absatz 2a GrEStG in der bis zum 31. Dezember 2019 geltenden Fassung ist verwirklicht, wenn eine Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden Personengesellschaft in Höhe von mindestens 95 Prozent der Anteile am Gesellschaftsvermögen tatsächlich erfolgt ist. Maßgeblicher Zeitpunkt für die Verwirklichung des Steuertatbestands ist die zivilrechtlich wirksame Anteilsübertragung, also das Verfügungsgeschäft (z. B. durch Abtretung des Gesellschaftsanteils an einen Neugesellschafter), nicht aber das zugrunde liegende Kausal- bzw. Verpflichtungsgeschäft.

Erfolgt der Abschluss eines Kausalgeschäfts zur Anteilsübertragung vor Zuleitung des Gesetzesentwurfs durch die Bundesregierung an den Bundesrat und die Erfüllung dieses Rechtsgeschäfts durch Anteilsübertragung (Verfügungsgeschäft) erst nach diesem Stichtag, können sich die Vertragspartner nicht auf eine mögliche Grunderwerbsteuerbelastung einstellen, wenn das Kausalgeschäft (Dispositionsentscheidung) bereits für beide Seiten verbindlich ist. Hier ist eine Übergangsregelung notwendig, die dem Grundsatz des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes Rechnung trägt. Diese ist insbesondere dann geboten, wenn es bei Auseinanderfallen von Kausal- und Verfügungsgeschäft für den steuerauslösenden Tatbestand auf das Verfügungsgeschäft ankommt, die für den Vertrauensschutz maßgebliche Dispositionsentscheidung aber bereits durch das – bindende – Kausalgeschäft getroffen wird.

Maßgeblicher Stichtag für den Wegfall des Vertrauensschutzes ist die Einleitung des Gesetzgebungsverfahrens durch ein initiativberechtigtes Verfassungsorgan, also der Tag der Einbringung des Gesetzesentwurfs in den Bundestag oder wie hier die Zuleitung des Entwurfs durch die Bundesregierung an den Bundesrat (z. B. BVerfG vom 7. Juli 2010 - 2 BvL 1/03 -, Rn. 74 oder BVerfG vom 10. April 2018 - 1 BvR 1236/11 -, Rn. 152), wenn der Entwurf zugleich in einer Bundestags- oder Bundesratsdrucksache veröffentlicht wird.

Nach der Übergangsregelung bleiben bestimmte vor dem Stichtag geschlossene Kausalgeschäfte, die zu Anteilsübertragungen (Verfügungen) nach dem Stichtag führen, von der Rechtsfolge des § 1 Absatz 2a Satz 1 GrEStG in der ab 2020 geltenden Fassung ausgeschlossen. Aus der Formulierung, dass ein Erwerbsvorgang nach § 1 Absatz 2a GrEStG in der ab 2020 geltenden Fassung durch solche Anteilsübertragungen nicht verwirklicht wird, folgt, dass trotz Vorliegens der Voraussetzungen des § 1 Absatz 2a Satz 1 GrEStG dessen Rechtsfolge (Erwerbsbesteuerung) nicht eintritt, gleichwohl aber die übergegangenen Anteile bei künftigen weiteren Anteilsübertragungen für den Umfang der Änderungen des Gesellschafterbestands zu berücksichtigen sind.

Die Übergangsregelung kommt nicht zur Anwendung, wenn im Zeitpunkt des Anteilsübergangs bereits mindestens 90 Prozent der Anteile am Gesellschaftsvermögen übergegangen waren. Denn dann würde sich der Anteilsübergang nach der begrenzten Weitergeltung des bisherigen Rechts des § 23 Absatz 19 Satz 1 GrEStG in Verbindung mit § 1 Absatz 2a GrEStG in der bis zum 31. Dezember 2019 geltenden Fassung richten.

Die vertrauensschützende Regelung ist zeitlich begrenzt (§ 23 Absatz 22 Satz 2 GrEStG). Der Übergang von Anteilen am Gesellschaftsvermögen bleibt nur dann von der Rechtsfolge des § 1 Absatz 2a Satz 1 GrEStG in der ab 2020 geltenden Fassung ausgeschlossen, wenn das Kausalgeschäft innerhalb eines Jahres vor dem Stichtag abgeschlossen wurde und es innerhalb eines Jahres nach dem Stichtag durch Verfügung erfüllt wird. Absoluten verfassungsrechtlichen Schutz können Steuerpflichtige wegen des stets zu berücksichtigenden – mindestens potentiellen – Änderungsbedürfnisses des Gesetzgebers nicht in Anspruch nehmen und folglich auch nicht auf den zeitlich unbegrenzten Fortbestand der einmal geltenden Rechtslage vertrauen. Nicht schutzwürdig sind Kausalgeschäfte zur Anteilsübertragung, wenn der Erfüllungszeitpunkt für mehr als zwei Jahre im Voraus vereinbart ist. In solchen Fällen liegt es ferner, auf den Fortbestand des geltenden Rechts zu vertrauen und näher, das Risiko künftiger Steuergesetzänderungen vertraglich zu verteilen.

Nicht schutzbedürftig sind zudem Kausalgeschäfte, die nach dem Stichtag abgeschlossen werden. Denn ab dem Stichtag wird das Vertrauen der Betroffenen auf den Fortbestand der bisherigen Rechtslage zerstört, so dass eine in dem Gesetzentwurf vorgesehene Neuregelung ohne Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes unechte Rückwirkung entfalten kann (BVerfG vom 10. April 2018 - 1 BvR 1236/11 -, Rn. 152).

Eine solche Übergangsregelung ist für die Ergänzungstatbestände des § 1 Absatz 3 und Absatz 3a GrEStG nicht erforderlich. § 1 Absatz 3 Nummer 1 und Nummer 3 sowie Absatz 3a GrEStG stellen auf das schuldrechtliche Kausalgeschäft ab. Bei § 1 Absatz 3 Nummer 2 und Nummer 4 GrEStG wiederum darf nach dem Gesetzeswortlaut kein schuldrechtliches Geschäft vorausgegangen sein. Daher stellt sich dort die Problematik nicht.

Absatz 23

Der Erwerbsvorgang des neuen § 1 Absatz 2b GrEStG ist verwirklicht, wenn eine Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft in Höhe von mindestens 90 Prozent der Anteile an der Gesellschaft tatsächlich erfolgt ist. Maßgeblicher Zeitpunkt für die Verwirklichung des Steuertatbestands ist – genauso wie bei § 1 Absatz 2a GrEStG – die zivilrechtlich wirksame Anteilsübertragung, also das Verfügungsgeschäft. Auf das zugrunde liegende Kausal- bzw. Verpflichtungsgeschäft kommt es nicht an.

Damit besteht – wie auch bei der Neufassung des § 1 Absatz 2a GrEStG – Bedarf für eine vertrauensschützende Übergangsregelung. Denn erfolgt der Abschluss eines Kausalgeschäfts zur Anteilsübertragung vor Zuleitung des Gesetzesentwurfs durch die Bundesregierung an den Bundesrat und die Erfüllung dieses Rechtsgeschäfts durch Anteilsübertragung (Verfügungsgeschäft) erst nach diesem Stichtag, können sich die Vertragspartner nicht auf eine mögliche Grunderwerbsteuerbelastung einstellen, wenn das Kausalgeschäft (Dispositionsentscheidung) bereits für beide Seiten verbindlich ist.

In ihrer Ausgestaltung entspricht die Übergangsregel § 23 Absatz 22 GrEStG, so dass grundsätzlich auf die dortige Begründung verwiesen werden kann.

Ein Unterscheid zu § 23 Absatz 22 GrEStG besteht allerdings darin, dass die Regelung in keinem Bezug zum bisherigen Recht steht. Da § 1 Absatz 2b GrEStG neu eingeführt wird, stellt sich die Frage der Anwendung einer Altregelung nicht.

Absatz 24

Die allgemeine Übergangsregelung des § 23 Absatz 17 GrEStG bewirkt hinsichtlich der Missbrauchsverhinderungsvorschriften der § 5 Absatz 3, § 6 Absatz 3 Satz 2 und Absatz 4 sowie § 7 Absatz 3 GrEStG, dass grundsätzlich die verlängerten Fristen maßgeb-

lich sind. Aus Gründen des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes darf die Verlängerung der Fristen von fünf auf zehn bzw. auf 15 Jahre aber nicht dazu führen, 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 Missbrauchsverhinderungsvorschriften nicht anzuwenden sind, wenn die Fristen nach bisherigem Recht im Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Rechts bereits abgelaufen waren. Insofern tritt § 23 Absatz 24 GrEStG ergänzend neben die allgemeine Übergangsregelung des § 23 Absatz 17 GrEStG.

Zu Artikel 2 (Inkrafttreten)

Artikel 2 bestimmt, dass das vorliegende Änderungsgesetz am 1. Januar 2020 in Kraft tritt.

| | |
|----------------|---------------------------------|
| Dokumentenname | Zuleitungsexemplar_1908091.docx |
| Ersteller | BMF |
| Stand | 29.07.2019 10:18 |