



ZURECHNUNG IN DER GRÜNDERWERBSTEUER

Die Zurechnung eines Wirtschaftsgutes zu einem Steuerpflichtigen spielt vor allem im Bilanz- und Ertragsteuerrecht eine entscheidende Rolle. Ausgehend von einer Betrachtung des zivilrechtlichen bzw. – sofern abweichend – wirtschaftlichen Eigentums bildet die Zurechnung die Basis für alle relevanten Zugangs-, Folge- und Abgangseffekte des Wirtschaftsgutes. Entsprechend umfangreich sind die Diskussionen bei Grenzfällen oder beispielsweise bei den grundsätzlich intensiv betrachteten Sachverhalten wie Leasing oder Optionskonstruktionen.

Auch das Gründerwerbsteuerrecht kennt und benötigt die Zurechnung. Hier jedoch nicht für die Erfassung der Folgebewertung, sondern u. a. zur Prüfung der Gründerwerbsteuerbarkeit. Grundlegendes Element der Steuerbarkeit ist der Übergang eines Grundstücks von einem auf einen anderen Rechtsträger im Rahmen eines Erwerbsvorgangs, also ein Wechsel der Zurechnung des Grundstücks zwischen den beiden. Die gründerwerbsteuerrechtliche Zurechnung richtet sich hinsichtlich Zeitpunkt und Rechtsträger jedoch grundsätzlich leider nicht nach zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentumsüberlegungen.¹ Vielmehr ist einem Rechtsträger ein Grundstück regelmäßig (neu) zuzurechnen, sobald hinsichtlich des Grundstücks ein gründerwerbsteuerbarer Erwerbsvorgang verwirklicht wurde.² Das Gründerwerbsteuergesetz kocht somit seine eigene Suppe. Konflikte aufgrund von Abweichungen zwischen zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum sind hier vorprogrammiert.

BEISPIEL

Natürliche Person A schließt am 03.04.2023 einen wirksamen Vertrag über den Verkauf eines Grundstücks mit der natürlichen Person B. Auflassung und Eintragung im Grundbuch erfolgt am 20.04.2023, vertraglicher vereinbarter Übergang von Nutzen und Lasten soll zu Beginn des 01.05.2023 sein.



DR. STEPHAN VOSSEL

Assoziierter Partner
Steuerberater
Dipl.-Kaufmann

vossel@peterpartner-stb.de
Telefon: +49(0)2 21 99 59 85-32

¹So auch jüngst wieder BFH v. 14.12.2022, II R 33/20, Rz. 12 und II R 40/20, Rz. 24

²Vgl. BFH v. 29.09.2004, BStBl. II 2005, S. 148, Abschn. II. 1 a

Der grunderwerbsteuerlich relevante Erwerbsvorgang und damit der Wechsel der Zurechnung des Grundstücks von Person A auf Person B erfolgt am 03.04.2023. In diesem Moment entsteht auch die Grunderwerbsteuer gem. § 38 AO.

Erhöht ist die Bedeutung der Zurechnung im Rahmen der grunderwerbsteuerbaren Ergänzungstatbestände des § 1 Abs. 2a ff. GrEStG – Stichwort: „share deals“. Die Ergänzungstatbestände setzen zunächst voraus, dass zum Vermögen der betrachteten Gesellschaft ein Grundstück gehört. Dieses „Gehören“ richtet sich weder nach Zivilrecht noch nach § 39 AO, sondern auch wieder nach der grunderwerbsteuerrechtlichen Zurechnung.³ Im Umkehrschluss gehört ein Grundstück nicht mehr zum Vermögen einer Gesellschaft, wenn es zwar noch in ihrem Eigentum steht, es aber bereits Gegenstand eines grunderwerbsteuerlichen Veräußerungsvorgangs (an einen anderen Rechtsträger) war.

Weiterhin stehen die grunderwerbsteuerlichen Ergänzungstatbestände vor der Problematik, dass die Grundstücke der Gesellschaften bei einem share deal weder zivilrechtlich und wirtschaftlich auf einen anderen Rechtsträger übergehen. Somit sind grunderwerbsteuerliche Erwerbsfiktionen notwendig. § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG gehen davon aus, dass bei Übergang von mindestens 90 % des Gesellschaftsvermögens / der Gesellschaftsanteile unmittelbar oder mittelbar innerhalb von zehn Jahren auf neue Gesellschafter die Übereignung eines Grundstücks auf eine (fiktiv) neue Gesellschaft vorliegt. Im Vergleich zum zivilrechtlichen / wirtschaftlichen Eigentum halten sich hier die Abweichungen häufig jedoch dadurch in Grenzen, dass die grunderwerbsteuerliche fiktive Übertragung auf eine neue Gesellschaft nach zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Betrachtung gar nicht stattfindet, somit die grunderwerbsteuerlich „neue“ Gesellschaft aus dieser Sicht unverändert die alte ist.

Gleichwohl ist auch bei § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG der share deal selbst und der relevante Grundstücksbestand genau in Blick zu nehmen, um Mehrfachbelastungen mit Grunderwerbsteuer zu vermeiden.

BEISPIEL

Der X-Konzern interessiert sich sehr für ein zum Verkauf stehendes Grundstück in Aalen. Der X-Konzern möchte das Grundstück in einer eigenen Gesellschaft halten, daher plant er, 100 % der Anteile an einer Vorrats-GmbH zu erwerben, welche wiederum das Grundstück kaufen soll.

Da der Grundstücksverkäufer sehr auf einen zeitnahen Abschluss des Kaufvertrages drängt (in der Praxis könnte es auch sein, dass der Grundstücksverkäufer selbst die Erwerbsgesellschaft anbietet), sorgt der X-Konzern gemeinsam mit dem bisherigen Eigentümer der Vorrats-GmbH dafür, dass die Vorrats-GmbH den Grundstückskaufvertrag am 05.04.2023 abschließt. Die Auflassung und Eintragung erfolgt am 18.04.2023, vertraglicher Übergang von Nutzen und Lasten ist der 01.05.2023.

Der Kaufvertrag über die Anteile an der Vorrats-GmbH wird am 06.04.2023

³Vgl. BFH v. 11.12.2014, II R 26/12, BStBl. II 2015, S. 402, Rz. 18

abgeschlossen und durchgeführt (Signing und Closing).

Es liegen zwei grunderwerbsteuerbare Vorgänge vor. Zunächst erwirbt die Vorratsgesellschaft am 05.04.2023 das Grundstück. Damit wird ein relevanter Erwerbsvorgang gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG realisiert, so dass das Grundstück hiernach grunderwerbsteuerlich der Vorrats-GmbH gehört. Mit Übergang von 100 % der Anteile an der Vorrats-GmbH auf den X-Konzern (= neuer Gesellschafter) am 06.04.2023 liegt ein weiterer steuerbarer Vorgang nach § 1 Abs. 2b GrEStG bzgl. des Grundstücks in Aalen vor.

Beim grunderwerbsteuerbaren Vorgang einer Anteilsvereinigung gem. § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG bzw. einer entsprechend zu behandelnden Erlangung einer wirtschaftlichen Beteiligung gem. § 1 Abs. 3a GrEStG geht das GrEStG davon aus, dass der Rechtsträger, welcher die unmittelbare / mittelbare Anteilsvereinigung realisiert, die Grundstücke der grundstückshaltenden Gesellschaft erwirbt. Daher ist der Anteilsvereinigende auch der Grunderwerbsteuerschuldner gem. § 13 Nr. 5 lit. a) GrEStG. Diese Betrachtungsweise ist mit der zivilrechtlichen / wirtschaftlichen Betrachtungsweise kaum vereinbar. Zudem können kleine Sachverhaltsunterschiede zu grunderwerbsteuerlich massiven Zurechnungsunterschieden führen.

BEISPIEL

An der grundstückshaltenden Immo-GmbH ist seit 20 Jahren A mit 99,9 % und die X-AG mit 0,1 % beteiligt. Am 16.05.2023 (Signing und Closing) erwirbt die X-AG alle Anteile des A an der Immo-GmbH (99,9 %). Da die X-AG als alter Gesellschafter der Immo-GmbH anzusehen ist (§ 1 Abs. 2b GrEStG ist somit nicht einschlägig), liegt eine steuerbare Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG vor. Die X-AG ist als Erwerber des Grundstücks (der Immo-GmbH) anzusehen.

ABWANDLUNG

A ist zu 100 % Gesellschafter der Immo-GmbH. Die X-AG erwirbt von A 100 % der Anteile an der Immo-GmbH am 16.05.2023 (Signing und Closing). Der Vorgang ist steuerbar gem. § 1 Abs. 2b GrEStG, Erwerber ist die (fiktiv neue) Immo-GmbH.

Aus den vorgenannten Konstellationen erwuchs die Frage, ob aus dieser Zurechnungsabweichung gestalterische Möglichkeiten im Konzern abgeleitet werden könnten, in welchen eine Muttergesellschaft unmittelbar oder mittelbar an grundstückshaltenden Untergesellschaften beteiligt ist.

Zunächst macht der BFH⁴ deutlich, dass der Muttergesellschaft Grundstücke einer Untergesellschaft nicht bereits dadurch grunderwerbsteuerlich zugerechnet werden können, wenn die Untergesellschaft lediglich ein Grundstück für sich selbst erwirbt. Denn die Muttergesellschaft realisiert hierbei keinen eigenen grunderwerbsteuerlichen Erwerbsvorgang.

Anders könnte sich die Situation darstellen, wenn die Muttergesellschaft eine grunderwerbsteuerbare Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG realisiert.

⁴Vgl. jüngeren Datums z. B. BFH v. 01.12.2021, II R 4/18, BFH/NV 2022, S. 996 Rz. 25

BEISPIEL

Die M-AG ist seit 20 Jahren zu 50 % an der grundstückshaltenden (Grundstücksbestand wird seit 30 Jahren gehalten) Immo-GmbH beteiligt. Am 17.04.2023 (Signing und Closing) erwirbt die M-AG die verbleibenden 50 % der Anteile an der Immo-GmbH und realisiert somit einen grunderwerbsteuerbaren Vorgang nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG.

Folgt man der traditionellen Rechtsprechung des BFH⁵ wären die Grundstücke (im zivilrechtlichen Eigentum) der Immo-GmbH grunderwerbsteuerlich nun der Muttergesellschaft als anteilsvereinigendem Erwerber zuzurechnen. Der Immo-GmbH „gehörten“ somit die Grundstücke grunderwerbsteuerlich nicht mehr. Wäre dem so, könnte die Muttergesellschaft hiernach die Immo-GmbH z. B. innerhalb des Konzerns ohne grunderwerbsteuerliche Bedenken „umhängen“, da die Immo-GmbH eine (aus Sicht des GrEStG) „grundstückslose“ Gesellschaft wäre.

So sehr sich bei diesen Vorstellungen verschiedene gestaltungsaffine Personen bereits die Hände rieben, wird bereits auf einen zweiten Blick deutlich, dass die vorstehende Auffassung bei exzessiver Anwendung eine Vielzahl weiterer Probleme nach sich zieht (beispielweise, wenn im Anwendungsfall die Muttergesellschaft 50 % ihrer Anteile an der Immo-GmbH an den X und 50 % der Anteile an den Y veräußern würde. Wenn die Immo-GmbH keine Grundstücke mehr „besäße“, könnte im Extremfall kein grunderwerbsteuerbarer Vorgang nach § 1 Abs. 2b GrEStG (jemals wieder) ausgelöst werden.). Dies kann u. E. nicht die Schlussfolgerung der grunderwerbsteuerlichen Zurechnung sein. Hierfür spricht auch die jüngste BFH-Rechtsprechung⁶ mit der Aussage „Ein [...] 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 [...] zuzurechnen, wenn sie zuvor hinsichtlich dieses Grundstücks einen unter § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG fallenden (fiktiven) Erwerbsvorgang verwirklicht hat. 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 [...] 90 % sinkt oder der grundbesitzenden Gesellschaft [...] das Grundstück nicht mehr zuzurechnen ist.“ Es ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung den letztgenannten Verlust der Zurechnung eine logische Sekunde vor dem neuen relevanten Erwerbsvorgang annehmen wird. So geht bei einem Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2b GrEStG ein Grundstück von einer fiktiven alten Kapitalgesellschaft auf eine fiktive neue Kapitalgesellschaft über. Der fiktiv alten Kapitalgesellschaft ist somit der Grundbesitz nicht mehr zuzurechnen. Entsprechend verlöre auch eine Muttergesellschaft, welche vorher eine Anteilsvereinigung bzgl. der grundbesitzhaltenden Gesellschaft realisiert hatte, die Zurechnung nach § 1 Abs. 3 GrEStG.

Somit bleibt es insgesamt dabei, dass die Zurechnung von Grundstücken

⁵Vgl. z. B. v. 01.12.2021, II R 4/18, BFH/NV 2022, S. 996 Rz. 23

⁶Vgl. BFH v. 14.12.2022, II R 33/20, Rz. 14 und II R 40/20, Rz. 26

für grunderwerbsteuerliche Zwecke innerhalb und außerhalb von Konzernen gerade bei geplanten share deals genau im Blick gehalten werden muss. Gestaltungen, welche die Zurechnungsüberlegungen dahingehend nutzen wollen, den Immobilienbestand grunderwerbsteuerlich bei einer Obergesellschaft „zu parken“, um hierdurch auf unteren Ebenen Freiheiten für Umstrukturierungen zu generieren, sind u. E. zurückhaltend zu betrachten.



AALEN

Peter & Partner Steuerberater PartG mbB
Ulmer Str. 68
73431 Aalen
Tel.: +49(0)73 61 97 37 46-0
Fax.: +49(0)73 61 97 37 46-99
info@peterpartner-stb.de

KÖLN

Peter & Partner Steuerberater PartG mbB
Gereonstraße 18-32
50670 Köln
Tel.: +49(0)2 21 99 59 85-32
info@peterpartner-stb.de