

MoPeG: Grunderwerbsteuer bei Anteilsübertragungen

GrEStG §§ 1, 3, 6, 13, 19, 20, 24

Durch das zum 01.01.2024 in Kraft getretene MoPeG¹ wurde das Personengesellschaftsrecht grundlegend überarbeitet. Unter anderem wurde das Gesamthandsprinzip bei Personengesellschaften, das bisher die Grundlage für die Besteuerung von Personengesellschaften bildete, ersatzlos gestrichen (§ 713 BGB n. F.). Die Abschaffung des Gesamthandsprinzips hätte weitreichende Folgen für die Grunderwerbsteuer bei Personengesellschaften gehabt. So wären die grunderwerbsteuerlichen Begünstigungen für Personengesellschaften nach §§ 5, 6 GrEStG, die auf den Begriff der Gesamthand abstellen, nach überwiegender Auffassung in der Literatur und nach der Gesetzesbegründung² nicht mehr anwendbar. Dies führte in der Praxis zu erheblichen Unsicherheiten.

Durch die Einführung des neuen § 24 GrEStG ab 01.01.2024 im Rahmen des Kreditzweitmarktförderungsgesetzes³ wurde – quasi in letzter Minute – klargestellt, dass das Gesamthandsprinzip für die Grunderwerbsteuer weiter gelten soll. Allerdings wurde diese Regelung bis zum 31.12.2026 befristet. Damit ist zumindest für eine Übergangszeit Rechtssicherheit geschaffen worden.

Sachverhalt

Die X-GmbH & Co. KG wurde im Jahr 2006 gegründet. Seitdem sind Vater V zu 60 % und Sohn S zu 40 % als Kommanditisten beteiligt. Persönlich haftende Gesellschafterin ohne Kapitaleinlage ist die X-GmbH, die allein zur Führung der Geschäfte der KG befugt ist. V und S sind zu 60 % bzw. 40 % Gesellschafter der X-GmbH. Die Tätigkeit der X-GmbH & Co. KG besteht seit ihrer Gründung vor 18 Jahren aus der Vermietung von eigenem Grundbesitz. Die Zusammensetzung der Grundstücke hat sich seitdem nicht verändert.

V schenkt seinem Sohn S mit Vertrag vom 01.02.2024 seinen 60%-Kommanditanteil an der KG sowie seinen 60%-Gesellschaftsanteil an der X-GmbH.

1 Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) vom 10.08.2021 (BGBl 2021 I S. 3436).

2 Vgl. BT-Drucksache 20/8628 S. 220.

3 Gesetz zur Förderung geordneter Kreditzweitmärkte und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2167 über Kreditdienstleister und Kreditkäufer sowie zur Änderung weiterer finanzrechtlicher Bestimmungen (BGBl 2023 I Nr. 411 vom 22.12.2023).

Frage

1. Unterliegt die Anteilsübertragung der Grunderwerbsteuer?
2. Ist die Anteilsübertragung grunderwerbsteuerfrei?
3. Ist die Anteilsübertragung anzeigepflichtig?

Antwort

1. Ja, die Anteilsübertragung ist grunderwerbsteuerbar.
2. Ja, die Anteilsübertragung ist grunderwerbsteuerfrei.
3. Ja, die Anteilsübertragung ist innerhalb von zwei Wochen anzeigepflichtig.

Begründung

*Konkurrierende
Tatbestände*

Zu 1: Bei der Übertragung von Gesellschaftsanteilen an grundbesitzenden Personengesellschaften ist zu prüfen, ob ein grunderwerbsteuerbarer Vorgang nach § 1 Abs. 2a oder Abs. 3 GrEStG vorliegen könnte. Sollten beide Vorschriften anwendbar sein, ist § 1 Abs. 2a GrEStG vorrangig.⁴ Kommt eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG dagegen nicht in Betracht, wäre § 1 Abs. 3a GrEStG zu prüfen.

*Voraussetzungen
für § 1 Abs. 2a
GrEStG ...*

Nach § 1 Abs. 2a GrEStG werden Erwerbsvorgänge erfasst, bei denen sich innerhalb von 10 Jahren der Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft unmittelbar oder mittelbar dergestalt ändert, dass mindestens 90 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen. In diesem Fall fingiert das Gesetz den Übergang der zum Vermögen der Personengesellschaft gehörenden Grundstücke auf eine fiktiv neue Personengesellschaft.

... nicht gegeben

Ein steuerbarer Vorgang i. S. des § 1 Abs. 2a GrEStG scheidet bei der Übertragung des 60 %-Kommanditanteils an der X-GmbH & Co. KG aus, weil es sich bei dem Erwerber S um einen Altgesellschafter handelt, der bereits seit mehr als 10 Jahren zu 40 % an der KG als Kommanditist beteiligt ist.⁵ Die Aufstockung seiner Kommanditbeteiligung um weitere 60 % ist mangels Hinzutretens eines neuen Gesellschafters nicht steuerbar.⁶

*Voraussetzungen
für § 1 Abs. 3 Nr. 1
GrEStG ...*

Nach **§ 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG** liegt ein grunderwerbsteuerbarer Vorgang vor, wenn durch die Übertragung der Anteile aufgrund eines Rechtsgeschäfts (Schenkungsvertrag) unmittelbar oder mittel-

⁴ Vgl. gleich lautender Ländere rlass vom 10.05.2022 (BStBl 2022 I S. 801), Tz. 8.1 zu Verfahrensfragen, wenn § 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG gleichzeitig verwirklicht werden.

⁵ Vgl. gleich lautender Ländere rlass vom 10.05.2022 (Fußnote 4), Tz. 5.2.1.1.

⁶ Vgl. Visakorff/Meßbacher-Hönsch, 20. Aufl. 2021, GrEStG, § 1 Rn. 761.

bar mindestens 90 % der Anteile an der grundbesitzenden Personengesellschaft in der Hand des Erwerbers vereinigt werden. In diesem Fall wird fingiert, dass Grundstücksübertragungen von der Personengesellschaft auf den Erwerber vorliegen.

Da S durch die Anteilsübertragungen sowohl die restlichen Kommanditanteile an der KG als auch sämtliche Gesellschaftsanteile an der Komplementär-GmbH erhält, liegt eine teils (über den Kommanditanteil) unmittelbare und eine teils mittelbare (durch die Beteiligung an der Komplementär-GmbH vermittelte) Anteilsvereinigung in der Hand von S vor.⁷ Die Anteilsübertragung ist somit nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG Grunderwerbsteuerbar. S wird so behandelt, als habe er die Grundstücke von der KG erworben. Daher ist die Anwendbarkeit von § 1 Abs. 3a GrEStG (wirtschaftliche Anteilsvereinigung in einer Hand) nicht weiter zu prüfen.

... liegen vor

Zu 2: Da Personengesellschaften nach dem als Reaktion auf das MoPeG neu eingeführten § 24 GrEStG für die Grunderwerbsteuer für eine Übergangszeit weiter als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen gelten, sind die gesamthandsbezogenen Befreiungen nach §§ 5, 6 GrEStG unverändert anwendbar. Geht ein Grundstück von einer Gesamthand in das Alleineigentum eines beteiligten Gesellschafters über, so wird die Grunderwerbsteuer nach § 6 Abs. 2 GrEStG in der Höhe des Anteils nicht erhoben, zu dem der Erwerber am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist. Diese Befreiung ist auch bei der Anteilsvereinigung i. S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG anwendbar, weil hier fiktive Grundstücksübertragungen von der X-GmbH & Co. KG auf den künftigen Alleinkommanditisten unterstellt werden.⁸

*Gesamthands-
bezogene
Befreiungen*

Die Steuerbefreiung greift nach der ab 01.07.2021 geltenden Fassung des § 6 Abs. 4 Nr. 3 GrEStG allerdings nicht, wenn 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. Diese – auf die Verhinderung von Steuerumgehungen abzielende – Vorbehaltensfrist reduziert sich auf 5 Jahre, wenn die 5-Jahres-Frist vor dem 01.07.2021 bereits abgelaufen war.⁹

⁷ Vgl. BFH vom 12.03.2014 II R 51/12 (BStBl 2016 II S. 356) und vom 27.09.2017 II R 41/15 (BStBl 2018 II S. 667), Rn. 13; gleich lautender Ländererlass vom 19.09.2018 (BStBl 2018 I S. 1069), Tz. 3 Abs. 2; Pahlke/Joisten, 23. Aufl. 2023, GrEStG, § 6 Rn. 24.

⁸ Vgl. gleich lautender Ländererlass vom 19.09.2018 (Fußnote 7), Tz. 3 Abs. 4.

⁹ § 23 Abs. 24 i. V. m. Abs. 18 GrEStG; Viskorf/Meßbacher-Hönsch (Fußnote 6), GrEStG, § 6 Rn. 69; gleich lautender Ländererlass vom 29.06.2021 (BStBl 2021 I S. 1005), Tz. 5 Beispiel 14.

Daraus ergeben sich für die Anteile folgende Konsequenzen:

Anteil des S

Steuerbefreiung i. H. von 40 %: Da S bereits seit 2006, also mehr als 15 Jahre, zu 40 % am Gesamthandsvermögen der X-GmbH & Co. KG beteiligt ist, wird die Grunderwerbsteuer nach § 6 Abs. 2 GrEStG zu 40 % nicht erhoben. S hat sowohl die nach altem Recht maßgebende Vorbehaltensfrist von 5 Jahren mit Ablauf des 30.06.2021 als auch die verlängerte Frist von 15 Jahren i. S. des § 6 Abs. 4 Nr. 3 GrEStG erfüllt.

Anteil des V

Steuerbefreiung i. H. von 60 %: Bei Erwerben von einer Gesamthand sind nach ständiger Rechtsprechung des BFH auch persönliche Eigenschaften der Gesamthänder, die für eine Steuerbefreiung nach § 3 GrEStG relevant sind, quotenmäßig in dem Ausmaß zu berücksichtigen, in dem der betreffende Gesamthänder am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist.¹⁰ Dies gilt auch für Anteilsvereinigungen bei Personengesellschaften i. S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG.¹¹ Sind beispielsweise der frühere Gesellschafter und der Erwerber des Kommanditanteils in gerader Linie miteinander verwandt, kann die Anteilsvereinigung in dem Ausmaß, in dem der frühere Gesellschafter am Vermögen der Personengesellschaft beteiligt war, nach § 3 Nr. 6 GrEStG steuerfrei sein.¹²

Da V und S als Vater und Sohn in gerader Linie miteinander verwandt sind, tritt in Höhe der 60 %-Beteiligung des V am Gesamthandsvermögen der X-GmbH & Co. KG Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 6 i. V. m. § 6 Abs. 2 GrEStG ein.

In der Vergangenheit war lange strittig, ob die Vereinigung von Anteilen an einer grundbesitzenden Personengesellschaft i. S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 auch nach § 3 Nr. 2 GrEStG befreit ist, soweit sie auf einer schenkweisen Anteilsübertragung beruht. Der BFH hat dies unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung für Anteile an Kapitalgesellschaften bejaht.¹³ Begründet wurde dies damit, dass nach dem Gesetzeszweck des § 3 Nr. 2 GrEStG eine Doppelbelastung mit Erbschaft- oder Schenkungsteuer einerseits und Grunderwerbsteuer andererseits vermieden werden soll. Die Finanzverwaltung hat sich der BFH-Rechtsprechung sowohl für Anteilsvereinigungen bei Kapital- als auch bei Personengesellschaften angeschlossen.¹⁴

10 Vgl. z. B. BFH vom 11.06.2008 II R 58/06 (BStBl 2008 II S. 879) und vom 25.09.2013 II R 2/12 (BStBl 2014 II S. 329).

11 Vgl. gleich lautender Ländererlass vom 19.09.2018 (Fußnote 7), Tz. 3 Abs. 3; Palike (Fußnote 7), GrEStG, § 3 Rn. 13.

12 Vgl. Viskorf/Meßbacher-Hönsch (Fußnote 6), GrEStG, § 3 Rn. 52.

13 Vgl. BFH vom 23.05.2012 II R 21/10 (BStBl 2012 II S. 793), Rn. 19.

14 Vgl. gleich lautender Ländererlass vom 19.09.2018 (Fußnote 7), Tz. 1.

Danach ist die Anteilsvereinigung auch nach § 3 Nr. 2 GrEStG zu 60 % von der Grunderwerbsteuer befreit, weil sie insoweit auf einer schenkweisen Übertragung der 60 %-Kommanditbeteiligung beruht. Die anteilige Steuerfreiheit von 60 % lässt sich somit sowohl aus § 3 Nr. 6 GrEStG (Übertragung in gerader Linie) als auch aus § 3 Nr. 2 GrEStG (Schenkung) ableiten.

Im Ergebnis ist die Anteilsvereinigung in der Hand von S gem. § 3 Nr. 2, 6 i. V. m. § 6 Abs. 2 GrEStG in voller Höhe steuerfrei.

Anmerkung: Sollten die Befreiungsvorschriften der §§ 5, 6 GrEStG ab dem 01.01.2027 nicht mehr anwendbar sein, würde eine Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 2 GrEStG ausscheiden und das Verwandtschaftsverhältnis zwischen V und S (§ 3 Nr. 6 GrEStG) keine Rolle mehr spielen. Es käme lediglich eine teilweise Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 GrEStG in Frage, soweit der Vorgang der Schenkungsteuer unterliegt. Insgesamt würde in jedem Fall eine signifikante Steuer-mehrbelastung entstehen.

Zu 3: Nach § 19 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG ist der Steuerschuldner verpflichtet, innerhalb von zwei Wochen nach Kenntnis des Vorgangs eine schriftliche Anzeige gegenüber dem zuständigen Finanzamt zu erstatten. Steuerschuldner ist in diesem Fall der Erwerber (§ 13 Nr. 5 Buchst. a GrEStG). S ist als Erwerber/Steuerschuldner somit verpflichtet, die Anteilsvereinigung innerhalb der Zweiwochen-Frist schriftlich bei der Grunderwerbsteuerstelle des zuständigen Finanzamts anzuzeigen. Dabei sind u. a. alle der X-GmbH & Co. KG zuzurechnenden Grundstücke im Einzelnen aufzuführen (§ 20 GrEStG).

Anzeigepflicht

Die Anzeigepflicht ist unbedingt zu beachten, da das Finanzamt andernfalls Verspätungszuschläge festsetzen kann. Außerdem setzt eine etwaige Aufhebung oder Änderung der Grunderwerbsteuer nach § 16 GrEStG eine fristgerechte und vollständige Anzeige voraus (§ 16 Abs. 5 GrEStG).

Anmerkung: Es ist zu begrüßen, dass durch die Einfügung des neuen § 24 GrEStG die bisherigen grunderwerbsteuerlichen Begünstigungen von Personengesellschaften vorerst unverändert weiter gelten und damit für einen Übergangszeitraum vom 01.01.2024 bis 31.12.2026 Rechtssicherheit besteht. Diese Zeit sollte für entsprechende Übertragungen genutzt werden, da derzeit völlig offen ist, ob und in welcher Form die Übertragungen von Grundstücken auf und von Personengesellschaften und die Übertragung von Anteilen an grundbesitzenden Personengesellschaften ab dem 01.01.2027 weiterhin begünstigt werden. Dadurch könnten die Übertragungen deutlich teurer werden. Die zukünftige Entwicklung bleibt abzuwarten.

Verfasser: Dr. Christiane Sommer, Steuerberaterin, Bremen