



30.06.2021

Kontakt: Thomas Zimmermann

BPZ AKTUELL Juli 2021

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Sommer ist da und Millionen von Deutschen stehen in den Startlöchern, um endlich mal wieder Urlaub zu machen, wenn möglich so normal wie vor 2020. Die mangelnde Bewegungsfreiheit wirkt wie die Kohlensäure im Champus – kaum ist der Korken draußen, ergießt sich der Strom der Urlauber in die Feriengebiete. Das heftige Schütteln und die lange Verschlusszeit machen verständlich, weshalb die Sehnsucht nach Meeresstränden oder Bergen enorme Energien freisetzt.

Die Menschen wünschen sich nicht nur, was sie ungewohnt lange vermisst haben, sondern sie wollen auch ihre Mobilität wiedergewinnen. Auch das Gefühl, mit der vorläufigen Überwindung der Epidemie etwas geleistet zu haben, ist für die Erwartung hilfreich, sich nach langer Entbehrung etwas gönnen zu können. Da mögen noch so viele Mutanten unterwegs sein und die vierte Welle als unabwendbar erscheinen, jetzt wird erst mal wieder gelebt.

Auch wenn einige Miesmacher das verurteilen und die Fraktion der Schwarzmaler die kommenden Katastrophen herbeischwört, so ist doch dieses Gefühl der Menschen einfach zu leben, sich bewegen zu können und das zu tun, worauf man Lust hat, zu bejahen. Eine keimfreie, alle Risiken ausschließende Umwelt gibt es nicht. Oder sollen die Menschen mit ihren Smartphones und Tablets in sterilen Boxen gehalten werden? Wir finden nichts Schlechtes daran, den Sommer in vollen Zügen zu genießen.

Was aber kommt nach dem Sommer? Zunächst einmal eine Bundestagswahl. Wer unschlüssig ist, sollte sich die Wahlprogramme anschauen. Erstaunlich, bei welchen Parteien sozialistische Ideen mit unterschiedlichen Bezeichnungen eine geradezu romantische Wiederbelebung erfahren, obwohl seit mehr als 100 Jahren weltweit jede sozialistische Gesellschaft in Armut, Elend und Diktatur geendet ist. Die Grundidee, es sollte allen gleich gehen und es geht allen gleich, wenn man den Reichen etwas wegnimmt und diese Beute an die Anderen verteilt, hat noch nie und nirgendwo funktioniert. Das wissen natürlich auch fast alle Politiker, weshalb man hoffen darf, dass die sozialistischen Reformideen, gleich wie man sie benannt hat, mit Regierungsverantwortung in der Schublade verschwinden.

Auch sonst sind Wahlprogramme nicht unbedingt Hinweise für eine politische Zukunft. Je nach Klientel, die man entweder hat oder haben will, versprechen schöne Worte ein angenehmes Leben und alles wird gut, wenn man erst mal regieren darf. Alles nicht schlimm, denn der ernsthafte Realismus trifft uns alle ohnehin, auch die Politik.

Ein zentrales Problem der heutigen Realität wird kaum aufgegriffen, nämlich das der Bürokratie. Gerade die Erfahrungen der Pandemie haben gezeigt, dass bürokratische Hürden bei der Umsetzung schneller Maßnahmen enorm hinderlich sein können. Partybesucher werden für Corona-Tote und schwerwiegend Erkrankte verantwortlich gemacht, eine ineffiziente Organisation, die erst einmal alles regeln muss, bevor etwas beschafft oder getan wird, gelangt selten in die Kritik. Im Gegenteil: wenn sich jetzt herausstellt, dass Material zu teuer oder in zu geringer Qualität beschafft wurde, so wird sofort wieder der Schuldige gesucht, ein Untersuchungsausschuss gefordert und der Pranger auf dem Marktplatz des Investigativjournalismus errichtet.

Nehmen wir die Immobilienwirtschaft: Wer jemals ein Bauvorhaben realisiert hat, weiß, mit wie vielen Ämtern er es zu tun bekommt und auch mit Entscheidungsstellen, die mit dem Bau als solches eigentlich gar nichts zu tun haben. Jeder, der ein Interesse haben könnte, wird berücksichtigt und im Rahmen von Verfahrensabläufen positioniert. Wenn zehn Stellen beteiligt werden und acht sachverständig und zügig arbeiten, nützt es nichts, wenn der neunte abwechselnd krank und im Urlaub ist und der zehnte seine Bedeutung durch Ablehnung unter Beweis stellt.

Nehmen wir den Klimawandel: wir wollen alle schnellstmöglich klimaneutral werden und wissen genau, wann welche Emissionsverursacher nicht mehr da sein sollen. Wenn aber Windkraftanlagen lt. RWE im Schnitt alleine fünf bis sieben Jahre Genehmigungszeit bedürfen und die infrastrukturellen Maßnahmen wie E-Mobilität und Energiespeicher und -transporte den verfahrensrechtlichen Anforderungen angepasst werden müssen und nicht umgekehrt, dann wird Innovation schlicht und einfach gebremst. Oder versuchen Sie es mal mit Mieterstrom bei einem Mehrfamilienhaus mit Photovoltaik. Wer behauptet, er hätte alle rechtlichen Grundlagen und Formerfordernisse dafür verstanden, lügt oder ist Rechtsanwalt einer insoweit spezialisierten Kanzlei.

Über das Steuersystem wollen wir gar nicht reden, das war Thema der letzten Ausgabe. Wer glaubt, wir hätten übertrieben, dem sei die schwerverdauliche Kost unseres beigefügten Specials zur Grunderwerbsteuerreform empfohlen. Dieses Monster ist schlicht nicht beherrschbar. Aber weil es nun mal da ist, wird es eben noch mal viel komplizierter, damit noch weniger Unternehmer und Bürger überhaupt verstehen, was da eigentlich wann besteuert wird und werden soll. Genau darin zeigt sich das Problem: Eine wirkliche Reform der Grunderwerbsteuer, die seit Jahrzehnten überfällig ist, wird nicht angepackt. Das komplexe Räderwerk einer Kuckucksuhr wird solange detailverliebt verbessert, bis diese nicht mehr funktioniert, statt alternativ das Vorhandensein von GPS oder Galileo zu nutzen.

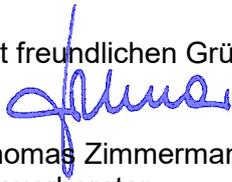
Ein Traum der gründlichen deutschen Ordnung sind auch die aberwitzigen Formulare, die man für alles Mögliche benötigt. Formuliert im perfekten Beamtendeutsch, so dass man nicht versteht, worum es geht, verlieren sie sich in grenzenlosen Details und werden angereichert mit Anforderungen der DSGVO sowie mit Ornamenten der Gleichstellung verziert. Selbst für einfache Vorgänge wie die simple Zulassung oder Ummeldung eines Autos benötigen viele Straßenverkehrsämter mehrere Wochen.

In der Politik ist viel von Digitalisierung die Rede. Die Wirtschaft macht das allein aus Selbsterhaltungstrieb. Ein solcher ist in der öffentlichen Verwaltung nicht erkennbar; im Gegenteil, in dem Bewusstsein, in Deutschland funktioniert doch alles so gut, ergibt sich ein Hang am angeblich Bewährten festzuhalten. Während die Wirtschaft milliardenschwere Kostensparprogramme mit Freisetzung und Umschulung von Mitarbeitern bewältigt, bleiben Beamte und Angestellte des öffentlichen Dienstes da, wo sie sind. Da ist es hilfreich, dass wenigstens die gewohnten Arbeitsvorgänge den Erhalt des Arbeitsplatzes rechtfertigen.

Am Geld allein liegt es nicht. Seit Jahren, also schon seit Pre-Corona, vergammeln Milliardenbeträge, die für die Digitalisierung von Schulen, für Straßen- und Schienenbau sowie Stromtrassen bereitgestellt wurden. Werden sie deshalb nicht abgerufen, weil die Besteller mit den Formularen nicht klarkommen?

Wir fordern den Bürokratiewandel und wünschen Ihnen eine gute Zeit.

Mit freundlichen Grüßen

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Zimmermann', written in a cursive style.

Thomas Zimmermann
Steuerberater

BPZ Balmes, Pelka & Zimmermann
Steuerberatungsgesellschaft mbH

Anlagen

Inhaltsverzeichnis

Termine Steuern/Sozialversicherung Juli/August 2021	2	Kapitaleinkünfte aus betrügerischem Schneeballsystem sind grundsätzlich nicht mehr der Einkommensteuerfestsetzung zugrunde zu legen	5
Sind Verlustverrechnungsbeschränkungen für Aktienveräußerungsverluste verfassungswidrig?	3	Handwerkerkosten auch bei Auszug steuerlich absetzen	6
Berechnungsparameter für die Vermeidung einer doppelten Besteuerung von Renten	3	Steuerliche Nutzungsdauer für beruflich angeschaffte Computer, Drucker, Software etc. verkürzt	6
Bei privaten Renten kann es systembedingt nicht zu doppelter Besteuerung kommen	4	Steuerfolgen bei Vermietung von Ferienwohnungen/-häusern im Ausland	7
Ertragsteuerliche Erfassung der Zinsen auf Steuernachforderungen und Steuererstattungen	5	Zweifel an Zahlungsfähigkeit - Immobilienmakler muss von riskantem Geschäft abraten	7

Termine Steuern/Sozialversicherung Juli/August 2021

Bitte beachten Sie die folgenden Termine, zu denen die Steuern und Sozialversicherungsbeiträge fällig werden:

Steuerart		Fälligkeit	
Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag		12.07.2021 ¹	10.08.2021 ²
Umsatzsteuer		12.07.2021 ³	10.08.2021 ⁴
Ende der Schonfrist obiger Steuerarten bei Zahlung durch:	Überweisung ⁵	15.07.2021	13.08.2021
	Scheck ⁶	12.07.2021	10.08.2021
Gewerbsteuer		entfällt	16.08.2021 ⁸
Grundsteuer		entfällt	16.08.2021 ⁸
Ende der Schonfrist obiger Steuerarten bei Zahlung durch:	Überweisung ⁵	entfällt	19.08.2021
	Scheck ⁶	entfällt	16.08.2021
Sozialversicherung ⁷		26.07.2021	25.08.2021
Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag		Die Kapitalertragsteuer sowie der darauf entfallende Solidaritätszuschlag sind zeitgleich mit einer erfolgten Gewinnausschüttung an den Anteilseigner an das zuständige Finanzamt abzuführen.	

- 1 Für den abgelaufenen Monat, bei Vierteljahreszahlern für das abgelaufene Kalendervierteljahr.
- 2 Für den abgelaufenen Monat.
- 3 Für den abgelaufenen Monat, bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat, bei Vierteljahreszahlern ohne Dauerfristverlängerung für das abgelaufene Kalendervierteljahr.
- 4 Für den abgelaufenen Monat, bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat, bei Vierteljahreszahlern mit Dauerfristverlängerung für das abgelaufene Kalendervierteljahr.
- 5 Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen müssen grundsätzlich bis zum 10. des dem Anmeldezeitraum folgenden Monats (auf elektronischem Weg) abgegeben werden. Fällt der 10. auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag, ist der nächste Werktag der Stichtag. Bei einer Säumnis der Zahlung bis zu drei Tagen werden keine Säumniszuschläge erhoben. Eine Überweisung muss so frühzeitig erfolgen, dass die Wertstellung auf dem Konto des Finanzamts am Tag der Fälligkeit erfolgt.
- 6 Bei Zahlung durch Scheck ist zu beachten, dass die Zahlung erst drei Tage nach Eingang des Schecks beim Finanzamt als erfolgt gilt. Es sollte stattdessen eine Einzugsermächtigung erteilt werden.
- 7 Die Sozialversicherungsbeiträge sind einheitlich am drittletzten Bankarbeitstag des laufenden Monats fällig. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, empfiehlt sich das Lastschriftverfahren. Bei allen Krankenkassen gilt ein einheitlicher Abgabetermin für die Beitragsnachweise. Diese müssen der jeweiligen Einzugsstelle bis spätestens zwei Arbeitstage vor Fälligkeit (d. h. am 28.07.2021/27.08.2021, jeweils 0 Uhr) vorliegen. Regionale Besonderheiten bzgl. der Fälligkeiten sind ggf. zu beachten. Wird die Lohnbuchführung durch extern Beauftragte erledigt, sollten die Lohn- und Gehaltsdaten etwa zehn Tage vor dem Fälligkeitstermin an den Beauftragten übermittelt werden. Dies gilt insbesondere, wenn die Fälligkeit auf einen Montag oder auf einen Tag nach Feiertagen fällt.
- 8 In den Bundesländern und Regionen, in denen der 15.08.2021 ein gesetzlicher Feiertag (Mariä Himmelfahrt) ist, wird die Steuer am 16.08.2021 fällig.

Sind Verlustverrechnungsbeschränkungen für Aktienveräußerungsverluste verfassungswidrig?

Der Bundesfinanzhof hat dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorgelegt, ob es mit dem Grundgesetz vereinbar ist, dass Verluste aus der Veräußerung von Aktien nur mit Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien und nicht mit sonstigen positiven Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden dürfen.

Das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 hat die Besteuerung von Kapitalanlagen, die dem steuerlichen Privatvermögen zuzurechnen sind, grundlegend neugestaltet. Durch die Zuordnung von Gewinnen aus der Veräußerung von Kapitalanlagen (u. a. Aktien) zu den Einkünften aus Kapitalvermögen unterliegen die dabei realisierten Wertveränderungen (Gewinne und Verluste) in vollem Umfang und unabhängig von einer Haltefrist der Besteuerung. Da Einkünfte aus Kapitalvermögen grundsätzlich abgeltend mit einem speziellen Steuersatz von 25 % besteuert werden, sieht das Einkommensteuergesetz vor, dass Verluste aus Kapitalvermögen nur mit sonstigen positiven Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden dürfen. Eine zusätzliche Verlustverrechnungsbeschränkung gilt für Verluste aus der Veräußerung von Aktien. Diese dürfen nicht mit anderen positiven Einkünften aus Kapitalvermögen, sondern nur mit Gewinnen, die aus der Veräußerung von Aktien entstehen,

ausgeglichen werden. Nach der Gesetzesbegründung sollen dadurch Risiken für den Staatshaushalt verhindert werden.

Im Streitfall hatte der Kläger aus der Veräußerung von Aktien ausschließlich Verluste erzielt. Er beantragte, diese Verluste mit seinen sonstigen Einkünften aus Kapitalvermögen, die nicht aus Aktienveräußerungsgewinnen bestanden, zu verrechnen.

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs bewirke das Einkommensteuergesetz eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung, weil sie Steuerpflichtige ohne rechtfertigenden Grund unterschiedlich behandelt, je nachdem, ob sie Verluste aus der Veräußerung von Aktien oder aus der Veräußerung anderer Kapitalanlagen erzielt haben. Eine Rechtfertigung für diese nicht folgerichtige Ausgestaltung der Verlustausgleichsregelung für Aktienveräußerungsverluste ergebe sich weder aus der Gefahr der Entstehung erheblicher Steuermindereinnahmen noch aus dem Gesichtspunkt der Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen oder aus anderen außerfiskalischen Förderungs- und Lenkungszielen.

Berechnungsparameter für die Vermeidung einer doppelten Besteuerung von Renten

Der Bundesfinanzhof hat erstmals genaue Berechnungsparameter für die Vermeidung einer doppelten Besteuerung von Renten festgelegt und zeigte damit drohende dop-

pelte Besteuerung künftiger Rentnergenerationen auf.

Zwar hatte die Revision des Klägers - der eine seit dem Jahr 2007 laufende Rente mit entsprechend hohem Rentenfreibetrag bezieht - keinen Erfolg. Allerdings ergibt sich auf der Grundlage der Berechnungsvorgaben des Bundesfinanzhofs, dass spätere Rentnerjahrgänge von einer doppelten Besteuerung ihrer Renten betroffen sein dürften. Dies folge daraus, dass der für jeden neuen Rentnerjahrgang geltende Rentenfreibetrag mit jedem Jahr kleiner werde. Er dürfte daher künftig rechnerisch in vielen Fällen nicht mehr ausreichen, um die aus versteuertem Einkommen geleisteten Teile der Rentenversicherungsbeiträge zu kompensieren.

Im Streitfall wandte sich der Kläger dagegen, dass das Finanzamt - entsprechend der gesetzlichen Übergangsregelung - 46 % der ausbezahlten Rente als steuerfrei behandelt und die verbleibenden 54 % der Einkommensteuer unterworfen hatte. Der Kläger hat eine eigene Berechnung vorgelegt, nach der er rechnerisch deutlich mehr als 46 % seiner Rentenversicherungsbeiträge aus seinem bereits versteuerten Einkommen geleistet hat. Nach seiner Auffassung liege deshalb eine verfassungswidrige doppelte Besteuerung von Teilen seiner Rente vor. Das Finanzgericht sah dies anders und wies die Klage ab.

Auch der Bundesfinanzhof folgte der Auffassung des Klägers nicht. Vielmehr halte er an

seiner bisherigen, vom Bundesverfassungsgericht bestätigten Rechtsprechung zur Rentenbesteuerung fest, nach der sowohl der mit dem Alterseinkünftegesetz eingeleitete Systemwechsel zur nachgelagerten Besteuerung von Altersbezügen als auch die gesetzlichen Übergangsregelungen im Grundsatz verfassungskonform seien. Klar sei danach aber auch, dass es im konkreten Einzelfall nicht zu einer doppelten Besteuerung von Renten kommen dürfe. Eine solche doppelte Besteuerung werde vermieden, wenn die Summe der voraussichtlich steuerfrei bleibenden Rentenzuflüsse (kurz: steuerfreier Rentenbezug) mindestens ebenso hoch sei wie die Summe der aus dem bereits versteuerten Einkommen aufgebrachten Rentenversicherungsbeiträge. Der Bundesfinanzhof hat konkrete Berechnungsparameter für die Ermittlung einer etwaigen doppelten Besteuerung von Renten festgelegt. Dabei hat er klargestellt, dass zum steuerfreien Rentenbezug nicht nur die jährlichen Rentenfreibeträge des Rentenbeziehers, sondern auch die eines etwaig länger lebenden Ehegatten aus dessen Hinterbliebenenrente zu rechnen sind.

Bei privaten Renten kann es systembedingt nicht zu doppelter Besteuerung kommen

Der Bundesfinanzhof hat Streitfragen zum Problem der sog. doppelten Rentenbesteuerung geklärt. Er hat nicht nur über die Behandlung von Leistungen aus der freiwilligen Höherversicherung zur gesetzlichen Altersrente und Fragen der sog. Öffnungsklausel

entschieden. Er hat auch klargestellt, dass es bei Renten aus privaten Kapitalanlageprodukten außerhalb der Basisversorgung (kurz: privaten Renten), die lediglich mit dem jeweiligen Ertragsanteil besteuert werden, systembedingt keine Doppelbesteuerung geben kann.

Ertragsteuerliche Erfassung der Zinsen auf Steuernachforderungen und Steuererstattungen

Das Bundesfinanzministerium hat am 16.03.2021 ein Schreiben zur ertragsteuerlichen Erfassung der Zinsen auf Steuernachforderungen und Steuererstattungen veröffentlicht. Zinsen auf Steuernachforderungen können ab dem Veranlagungszeitraum 1999 nicht mehr steuermindernd geltend gemacht werden. Demgegenüber führen Zinsen auf Steuererstattungen beim Gläubiger zu Einkünften aus Kapitalvermögen oder zu Einkünften anderer Art. Das neue Schreiben sieht nun vor, dass - zur Vermeidung unbilliger Härten - **auf Antrag** Erstattungszinsen durch Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehen sind, soweit ihnen nicht abziehbare Nachzahlungszinsen gegenüberstehen, die auf ein und demselben Ereignis beruhen. Dabei sind Erstattungszinsen und die diesen gegenüberstehenden Nachzahlungszinsen auf den Betrag der jeweils tatsächlich festgelegten Zinsen begrenzt.

Kapitaleinkünfte aus betrügerischem Schneeballsystem sind grundsätzlich nicht mehr der Einkommensteuerfestsetzung zugrunde zu legen

Kapitaleinkünfte aus vorgetäuschten Gewinnen im Rahmen eines Schneeballsystems unterliegen der Besteuerung, wenn der Anleger über diese, z. B. durch eine Wiederanlage (Novation), verfügt und der Schuldner der Kapitalerträge zu diesem Zeitpunkt leistungsbereit und leistungsfähig ist. Dies gilt auch dann, wenn das Schneeballsystem zu einem späteren Zeitpunkt zusammenbricht und der Anleger sein Geld verliert.

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs ist jedoch nicht nur bei der Besteuerung der Scheinrenditen auf die subjektive Sicht des Anlegers abzustellen, sondern auch bei der Frage, ob die Abgeltungswirkung für die von dem Betreiber des Schneeballsystems einbehaltene Kapitalertragsteuer eintritt. Wenn der Anleger davon ausgehen konnte, dass die Scheinrenditen dem Steuerabzug unterlegen haben, sei die Einkommensteuer abgegolten. Dies gelte auch dann, wenn die Kapitalertragsteuer von dem Betrüger nicht beim Finanzamt angemeldet und abgeführt wurde und dieser keine Genehmigung nach dem Kreditwesengesetz hatte. Die Scheinrenditen seien dem Anleger in diesem Fall allerdings in voller Höhe, also auch unter Berücksichtigung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer zugeflossen, da der Einbehalt für Rechnung des Steuerpflichtigen als Gläubiger der Kapitalerträge erfolgte.

Handwerkerkosten auch bei Auszug steuerlich absetzen

Bei einem Umzug aus beruflichen Gründen können die Umzugskosten als Werbungskosten in der Einkommensteuererklärung geltend gemacht werden. Die Aufwendungen für die Renovierung der alten Wohnung können grundsätzlich - in bestimmtem Maße - steuerlich abgezogen werden. Was jedoch gilt beispielsweise bei der Entsorgung von Elektrogeräten? Das Finanzgericht Sachsen hat diesbezüglich entschieden, dass keine abziehbaren Werbungskosten vorliegen, wenn aufgrund eines beruflich veranlassten Umzugs Elektrogeräte in der Wohnung fachgerecht geprüft, ausgebaut und entsorgt werden. Jedoch sind diese Kosten teilweise als Handwerkerleistungen zu berücksichtigen. Dementsprechend können sie mit 20 Prozent von maximal 6.000 Euro, also bis zu 1.200 Euro, unmittelbar von der Einkommensteuerschuld abgezogen werden. Eine Ausnahme gilt nur für die Entsorgungskosten. Diese bleiben insgesamt unberücksichtigt. Der Höchstbetrag von 6.000 Euro gilt insgesamt für alle Handwerkerleistungen eines Jahres. Wichtig: Entscheidend für den Abzug ist immer das Jahr der Bezahlung.

Hinweis

Nur die in Rechnung gestellte Arbeitszeit der Handwerker inklusive der Mehrwertsteuer einschließlich der in Rechnung gestellten Maschinen- und Fahrtkosten sowie der Verbrauchsmaterialien (z. B. Schmier-, Reini-

gungsmittel, Klebeband, Streugut, Folien) sind begünstigt.

Steuerliche Nutzungsdauer für beruflich angeschaffte Computer, Drucker, Software etc. verkürzt

Wer sich für die Arbeit auf eigene Kosten Computer, Drucker oder Software etc. anschafft, kann das steuermindernd geltend machen. Ab dem Veranlagungsjahr 2021 können die Kosten sogar vollständig im Jahr des Kaufes abgesetzt werden.

Die Änderung dieser Steuervorschrift betrifft eine Vielzahl an Käufen, von Computerhardware über Peripheriegeräte und Zubehör bis hin zu Betriebs- und Anwendersoftware. Wird die Technik mindestens zu 90 Prozent beruflich genutzt, ist die vollständige Abschreibung des Kaufpreises als Werbungskosten erlaubt. Wenn der private Nutzungsanteil mehr beträgt, ist zwischen privater und beruflicher Nutzung abzugrenzen. Nur der berufliche Anteil ist gemessen am Kaufpreis absetzbar.

Bisher mussten Computer, Drucker und Software mit einem Anschaffungspreis über 800 Euro netto über den Zeitraum von drei bis fünf Jahren abgeschrieben werden. Der Kaufpreis wurde also auf mehrere Steuerjahre aufgeteilt. Dem liegt die AfA-Tabelle zur Abschreibung für allgemeine Anlagegüter zugrunde. Die Finanzverwaltung hat die steuerlichen Abschreibungsregelungen nun geändert: Seit dem 1. Januar 2021 wird eine gewöhnliche Nutzungsdauer von einem Jahr angenommen. Dies gilt auch rückwirkend für

noch nicht vollständig abgeschriebene Geräte.

Hinweis

Macht die private Nutzung einen nicht unerheblichen Anteil aus, sollte man ggf. mit dem Arbeitgeber die Sachlage besprechen. Die private Nutzung von betrieblichen Personalcomputern ist nämlich steuerfrei und der Arbeitgeber hat stets die Möglichkeit der Sofortabschreibung!

Steuerfolgen bei Vermietung von Ferienwohnungen/-häusern im Ausland

Wird von einer im Inland ansässigen Person eine ausländische Ferienwohnung vermietet, erhebt zunächst der ausländische Staat neben Grundsteuer auch Einkommensteuer - je nach Finanzverfassung von der Gemeinde, dem Land, Kanton oder der zentralstaatlichen Steuerverwaltung - auf die Mieterträge. Aber auch in Deutschland sind diese Mieterträge als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erklären. Unter den gleichen Bedingungen, die auch für inländische Ferienwohnungen gelten, kann auch eine Einordnung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Betracht kommen (z. B. bei einer vollingerichteten Wohnung, die von einer Feriendienstorganisation zur ständigen Vermietung bereitgehalten und laufend kurzfristig vermietet wird). Werden mit der Ferienwohnung laufend Verluste erzielt, kann auch eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei vorliegen.

Liegen auch in Deutschland steuerpflichtige Einkünfte vor, kann aufgrund eines mit dem ausländischen Staat abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) je nach der Art des Abkommens eine Befreiung von der deutschen Steuer erfolgen (z. B. USA, Italien) oder eine Anrechnung der im Ausland erhobenen Steuern auf die deutsche Einkommensteuer vorgenommen werden (z. B. Spanien, Schweiz). Wird auf die Einkünfte keine deutsche Steuer erhoben, unterliegen die Vermietungserträge dem Progressionsvorbehalt, d. h. der deutsche Steuersatz wird unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte auf die inländischen Einkünfte angewandt. Für die Ermittlung der Nettoeinkünfte gelten die gleichen Bestimmungen wie für inländische Einkünfte, d. h. der Ansatz von Werbungskosten und auch AfA auf die Anschaffungskosten des Gebäudes und der Möbel sind zulässig. Die ausländische Steuer kann aber höchstens bis zum Betrag der anteilig auf die Einkünfte entfallenden deutschen Steuer angerechnet werden.

Wie auch bei inländischen Grundstücken hat eine Veräußerung innerhalb von 10 Jahren nach dem Erwerb die Steuerpflicht des Veräußerungsgewinns zur Folge, es sei denn, das jeweils anzuwendende DBA schließt dies aus.

Zweifel an Zahlungsfähigkeit - Immobilienmakler muss von riskantem Geschäft abraten

Der Makler eines Grundstückseigentümers war mit dem Verkauf einer Immobilie beauf-

tragt worden. Eine Frau meldete sich, besichtigte das Anwesen und führte mit dem Eigentümer Verkaufsgespräche. Ein Kaufvertrag kam dann aber nicht zustande und das Haus wurde schließlich an einen anderen Interessenten veräußert. Die enttäuschte Interessentin war der Meinung, dass der Makler den Abschluss des Vertrages mit ihr zu Unrecht vereitelt habe. Er habe nicht das Recht gehabt, dem Verkäufer von dem Geschäft abzuraten. Sie verlangte deshalb Ersatz der Aufwendungen, die ihr im Vertrauen auf den Kauf entstanden seien. Schließlich sei sie sich bereits per Handschlag mit dem Verkäufer einig gewesen. Der Makler habe ihr auch mitgeteilt, dass sie schon mit den Vorbereitungen für den Umzug beginnen könne. Sie habe deshalb ihr eigenes Anwesen, in dem sie bisher gewohnt habe, bereits ausgeräumt und später wieder einräumen müssen, wofür Kosten i. H. von knapp 30.000 Euro entstanden seien. Ihre Umzugshelfer hätten hierfür insgesamt über 2.100 Stunden benötigt.

Das Landgericht Frankenthal wies die Klage ab. Es sei die Pflicht eines Maklers gewesen, über die Bonität eines möglichen Vertragspartners aufzuklären und auf entsprechende Zweifel hinzuweisen. Kurz vor dem geplanten Termin beim Notar habe noch keine Finanzierungsbestätigung vorgelegen und die Finanzierung der Kaufnebenkosten sei von einer Bank abgelehnt worden. Zudem sei der Schaden aufgrund eigenen Verhaltens der Frau entstanden, weil sie zu früh mit den Vorbereitungen für den Umzug

begonnen habe. Der Kauf einer Immobilie könne aus einer Vielzahl von Gründen bis zum Notartermin immer noch scheitern. Etwaige Kosten für das Aus- und Einräumen des Hauses müsse die Frau selbst tragen.

Liegt eine steuerbare Schenkung bei einer mehrmonatigen (Luxus-)Reise vor?

I. Ausgangslage

Der BFH hatte sich im Rahmen seines Urteils vom 16.09.2020 mit der Frage auseinanderzusetzen, ob die Einladung zu einer gemeinsamen „Luxuskreuzfahrt“ nebst diverser weiterer laufender Kosten eine Schenkung auslöst. Der Sachverhalt lag in der Vorinstanz dem FG Hamburg zur Entscheidung vor.

II. Sachverhalt

Der Kläger lud seine damalige Lebensgefährtin auf eine 5-monatige Luxusreise auf einem Kreuzfahrtschiff ein. Der Reiseveranstalter hatte ihm hierfür sowie für die Anreise 250.000,00 € pro Person in Rechnung gestellt. Hinzu kamen weitere, gemeinsame Kosten i.H.v. ca. 45.000,00 € für das laufende Boardkonto (u.a. Kosten für Ausflüge, Verpflegung und beanspruchte Dienstleistungen). In der Schenkungsteuererklärung deklarierte der Kläger lediglich Zuwendungen i.H.v. 25.000,00 € für die Anreise, einen Flug, Ausflüge und Verpflegung. Das FA setzte mit dem Schenkungsteuerbescheid abweichend eine Steuer i.H.v. rund 100.000,00 € fest. Das Finanzamt setzte somit die gesamten

auf die Lebensgefährtin entfallenden Kosten der Weltreise als Gegenstand der Schenkung an.

III. Urteil des FG Hamburg vom 12.06.2018

Das FG Hamburg hat in seinem Urteil vom 12.06.2018 entschieden, dass es sich bei dem Abschluss eines Vertrages zugunsten Dritter (hier: die Lebensgefährtin) unter Kostenübernahme (hier: die Buchung einer gemeinsamen Luxusreise) nicht um eine freigebige Zuwendung im Sinne des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz handelt, soweit das im Valutaverhältnis verschaffte Forderungsrecht für den Dritten nicht rechtlich und tatsächlich frei verfügbar ist.

Das Gericht begründet dies u.a. damit, dass im Streitfall durch die kostenfreie Mitnahme auf die Kreuzfahrt keine Vermögensverschiebung stattgefunden hat. Weder sei der Lebensgefährtin ein eigenes, frei verfügbares Forderungsrecht auf Durchführung der Reise gegenüber dem Reiseveranstalter verschafft worden, noch liege in der tatsächlichen Durchführung der Reise eine Bereicherung der Lebensgefährtin.

IV. Urteil des BFH vom 16.09.2020

Zwar hat der BFH mit seinem Urteil vom 16.09.2020 die vorinstanzliche Entscheidung des FG Hamburg bestätigt, jedoch eine andere Begründung für das Urteil geliefert. Laut BFH ist der an den Kläger erteilte Schenkungsteuerbescheid unwirksam, da er den geforderten Bestimmtheitsanforderungen der Abgabenordnung nicht genügt. Es handele sich bei den übernommenen Kosten für die Kabine und die über das Bordkonto gebuchten Aufwendungen um eine Vielzahl einzelner, voneinander unterscheidbarer Leistungen, die zu unterschiedlichen (Steuerentstehungs-)Zeitpunkten erbracht wurden und deshalb selbständig zu prüfen und zu besteuern seien. Das Finanzamt hätte somit für jede einzelne Leistung die anfallende Schenkungsteuer gesondert feststellen müssen.

V. Unentgeltliche Gewährung von Reiseleistungen als steuerbare Schenkung

Mit der Begründung seines Urteils hat der BFH die Beantwortung der Frage vermieden, ob bei gemeinsamem Konsum von luxuriösen Gütern eine steuerbare Schenkung an die konsumierende Person vorliegt. Wie bereits erwähnt, hatte das Finanzgericht in der Vorinstanz entschieden, dass es hier an einer sogenannten „Bereicherung“ der konsumierenden Person fehlt.

Eine derartige Feststellung des BFH wäre jedoch wünschenswert gewesen und hätte für die Beseitigung rechtlicher Ungewissheiten in diesem Bereich sorgen können. Bereits in anderen Fällen, beispielsweise im Bereich der sog. ehebedingten unbenannten Zuwendungen zwischen Ehegatten oder Lebenspartnern hat der BFH sich bereits positioniert und diese nicht aus dem Bereich der schenkungsteuerbaren Zuwendungen ausgeklammert.

VI. Unser Tipp

Wer für eine andere Person, wie z.B. seinen Lebenspartner oder Ehepartner, die Kosten für eine (Luxus-, Urlaubs-) Reise übernimmt, kann diese Person in schenkungsteuerbarer Weise bereichern. Dies kann in der Folge Schenkungsteuer auslösen. Ist die Person nicht der Ehegatte und besteht kein Verwandtschaftsverhältnis, so liegt der persönliche Freibetrag lediglich bei 20.000,00 €, wobei Vorschenkungen innerhalb eines Zeitraums von 10 Jahren stets in diese Berechnung mit einzubeziehen sind. Ob und ggf. in welcher Höhe hier Schenkungsteuer anfällt hängt somit im Einzelfall von vielfältigen Faktoren ab. Gerne stehen wir Ihnen hier beratend zur Seite.

Kein Schadensersatz für fehlerhafte Starthilfe! Beim Autofahren also noch: „Gutes tun wird nicht bestraft!“

I. Ausgangslage/Problemlage

Stellen Sie sich folgende Situation vor: Sie werden von einer fremden Person eindringlich dazu gebeten, Starthilfe zu geben. Im Rahmen dieser Starthilfe wird das Auto des anderen beschädigt und dieser macht daraufhin auch noch Schadensersatzansprüche gegen Sie geltend. Kann es wirklich sein, dass Sie für Ihre gute Tat „bestraft“ werden?

II. Immerhin: Entscheidung des Gerichts nötig

Genau diesen Fall hatte das AG München zu entscheiden:

Bei dem Kläger handelte es sich um einen DJ, der auf einer Hochzeitsfeier (wahrscheinlich vor Corona) gearbeitet hatte und dessen Auto wegen einer entladenen Fahrzeugbatterie nicht mehr fuhr. Daraufhin hat er die Hochzeitsgäste angesprochen, ob diese ihm Starthilfe geben können. Nach einiger Überredungsarbeit des Klägers hat der Beklagte schließlich eingewilligt, wies aber ausdrücklich darauf hin (vielleicht war er sogar Jurist ...), dass er sich mit Starthilfe nicht auskennt. Es kam zu einem Kurzschluss, wodurch die Intervallschaltung des

Scheibenwischers, die Klimaanlage und der DVD-Spieler (ein Debakel für einen DJ) beschädigt wurden. Ein Sachverständiger bezifferte den entstandenen Schaden auf 3.500,42 EURO brutto.

Da die Haftpflichtversicherung des Beklagten die Zahlung verweigerte, wendete sich der Kläger mit seinen Ansprüchen gegen den Beklagten. Laut eigener Aussage des Klägers sei dabei mit der Klage kein menschlich-persönlicher Vorwurf verbunden, sondern er sei dem Beklagten sehr dankbar für seine Hilfe. Dass ihn seine Dankbarkeit nicht daran hinderte, unseren Samariter mit dem Starthilfekabel zu verklagen, steht auf einem anderen Blatt ...

Das AG München hat die Klage mit Urteil vom 30.07.2020 abgewiesen, nach Berufungsrücknahme ist es nun rechtskräftig.

Vertragliche Schadensersatzansprüche könnten schon durch das Vorliegen einer Gefälligkeit des täglichen Lebens ausgeschlossen sein. Jedenfalls stellte die Richterin des AG München fest, dass vertragliche Ansprüche an einem vereinbarten Haftungsausschluss für leichte Fahr-

lässigkeit scheitern würden. Denn der Beklagte hat ausdrücklich darauf hingewiesen, dass er sich mit Starthilfe nicht auskennt und so zum Ausdruck gebracht, dass die Starthilfe auf eigenes Risiko des Klägers erfolgen sollte. Gegen das Bestehen von vertraglichen Ansprüchen spricht zudem, dass die Starthilfe mit einem verhältnismäßig hohen Schadensrisiko verbunden ist, sie ausschließlich im Interesse des Klägers stand und dem Beklagten keinen Vorteil brachte.

Ferner bestehen auch keine deliktischen Ansprüche. Diese würden jedenfalls am Fehlen der erforderlichen groben Fahrlässigkeit scheitern. Selbst wenn der Beklagte die Pole der Batterie tatsächlich verwechselt haben sollte, würde dies kein Verschulden des Beklagten begründen. Für einen Ausschluss der Haftung spricht zudem, dass der Beklagte den Kläger ausdrücklich auf seinen bereits erfolgten Alkoholkonsum hingewiesen hat. Das Drängen des Klägers, die Starthilfe trotzdem vorzunehmen, würde folglich ein überwiegendes Mitverschulden des Klägers begründen.

Im Ergebnis hat das AG München daher

folgerichtig entschieden, dass der Kläger keinen Anspruch gegen den Beklagten hat.

III. Unser Tipp / Was Sie jetzt wissen müssen

Wenn Sie jemandem Starthilfe geben, machen Sie deutlich, dass Sie keine Haftung für etwaige Schäden übernehmen. Auf diese Weise kann unter Hinweis darauf, dass die Starthilfe auf Risiko des Hilfesuchenden erfolgen soll, ein Haftungsausschluss für einfache Fahrlässigkeit begründet werden. Lassen Sie sich diese Aussage bezeugen oder dokumentieren Sie diese am besten auch schriftlich.

Die Entscheidung des AG München ist zu begrüßen, da bei anderweitiger Entscheidung die Hilfsbereitschaft der Bürger weiter verringert worden wäre. Nun da festgestellt wurde, dass bei fehlerhafter abgeleiteter Starthilfe keine Schadensersatzansprüche bestehen, können Sie auch weiter Ihren Mitmenschen helfen, ohne Schadensersatzansprüche zu fürchten!

Grunderwerbsteuerreform: Verschärfung der Besteuerung bei share deals ab 01.07.2021

I. Einleitung

Obwohl das Grunderwerbsteueraufkommen in Deutschland sich in den vergangenen 10 Jahren mehr als verdreifacht hat[!] – 2010 waren es noch € 5,3 Mrd. gegenüber € 16,1 Mrd. in 2020 – hielt es der Gesetzgeber für erforderlich, die Besteuerung von gesellschaftsrechtlichen Erwerbsstrukturen im Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) massiv zu verschärfen. Zielsetzung ist es, insbesondere vermeintlich missbräuchliche Gestaltungen zurückzudrängen und aus Sicht der Finanzverwaltung bestehende Besteuerungslücken bei der Grunderwerbsteuer zu schließen. Man hatte insbesondere Gestaltungen der Immobilienbranche im Auge, bei denen es zahlreiche Modelle gab und gibt, um Immobilientransaktionen im Kleide des Gesellschaftsrechts ohne oder mit nur marginaler Auslösung von Grunderwerbsteuer zu realisieren, wenn man nur über einen Zeitraum von fünf Jahren gestreckt die Immobiliengesellschaft übertragen bzw. erworben hat.

Bei Kapitalgesellschaften mit Grundbesitz war zur Vermeidung von Grunderwerbsteuer sogar schon ausreichend, wenn man die Anteile der Immobiliengesellschaft

so auf zwei *nicht* konzernrechtlich miteinander verbundene Erwerber übertragen hat, dass keiner von beiden 95 % der Anteile alleine erworben hat.

Derartige Gestaltungen mit (unmittelbar oder mittelbar) Grundbesitz haltenden Gesellschaften (share deals) waren der Finanzverwaltung schon seit Jahren ein Dorn im Auge und bereits 2016 gab es einen ersten Anlauf, die Bestimmungen des GrEStG in dieser Hinsicht zu ändern. Ein erster Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 31.07.2019 war trotz bereits erfolgter erster Lesung im Bundestag und erstmaliger Befassung des Bundesrats im Herbst 2019 „auf Eis gelegt worden“, nachdem man sich nicht auf eine finale Fassung hatte verständigen können. Die Koalitionsfraktionen wollten daraufhin die geplante Reform der Grunderwerbsteuer auf das erste Halbjahr 2020 verschieben und das Reformgesetz sollte im ersten Halbjahr 2020 verabschiedet werden, welches Vorhaben dann aber der COVID-19-Pandemie „zum Opfer fiel“.

Zur Überraschung der Praxis wurde das Reformvorhaben aber von der Bundesregierung im Frühjahr 2021 wieder aufgegrif-

fen, um es doch noch in der laufenden Legislaturperiode umzusetzen. Am 21.04.2021 wurde das Reformgesetz in zweiter und dritter Lesung vom Bundestag und am 07.05.2021 auch vom Bundesrat verabschiedet. Herausgekommen ist das Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes vom 12.05.2021, das am 01.07.2021 in Kraft tritt (BGBl. I 2021, 986 - im Weiteren auch nur „**Reformgesetz**“ genannt) und das nachfolgend kritisch gewürdigt werden soll. Daraus ergab sich ggf. dringender Handlungsbedarf – siehe unseren Rechtstipp Nr. 223 aus der Juni-Ausgabe.

Betroffen von der Reform sind in erster Linie die grunderwerbsteuerlichen Ersatztatbestände für gesellschaftsrechtliche Transaktionen mit (unmittelbar oder mittelbar) Grundbesitz haltenden Gesellschaften. Der Grunderwerbsteuer unterliegen zwar dem Grunde nach primär Vorgänge, die einen Rechtsträgerwechsel an einem inländischen Grundstück zur Folge haben. Indessen führen auch zahlreiche gesellschaftsrechtliche Transaktionen zur Auslösung von Grunderwerbsteuer, wenn zwar nicht das inländische Grundstück selbst, sondern lediglich Anteile an einer (unmittelbar oder mittelbar) Grundbesitz haltenden Gesellschaft auf einen (neuen) Erwerber übertragen werden; insoweit spricht man gemeinhin von sog. „share deals“. Speziell diese hat die aktuelle Reform im Auge.

II. Bestandsaufnahme der erfassten gesellschaftsrechtlichen Transaktionen nach altem und neuem Recht

Das Grunderwerbsteuergesetz a.F. kennt bisher **drei** „Ersatzerwerbstatbestände“ für gesellschaftsrechtliche Transaktionen, die bei (unmittelbar oder mittelbar) Immobilien haltenden Gesellschaften ggf. Grunderwerbsteuer auslösen können:

1. § 1 Abs. 2a GrEStG a.F.: Die Übertragung von mindestens 95 % der Anteile an einer grundbesitzenden Personengesellschaft innerhalb von *fünf* Jahren auf *neue* Gesellschafter.
2. § 1 Abs. 3 GrEStG a.F. (subsidiär gegenüber § 1 Abs. 2a GrEStG a.F.): Unmittelbare oder mittelbare *Vereinigung* von mindestens 95 % der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft (egal ob Personen- oder Kapitalgesellschaft) in der Hand eines Gesellschafters (§ 1 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 GrEStG a.F.), oder unmittelbare oder mittelbare *Übertragung* von mindestens 95 % der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft an einen (bisherigen oder neuen) Gesellschafter (§ 1 Abs. 3 Nr. 3 und Nr. 4 GrEStG a.F.).
3. § 1 Abs. 3a GrEStG a.F. (subsidiär gegenüber § 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG a.F.): Unmittelbare oder mittelbare Erlangung einer *wirtschaftlich* 95 % oder mehr betragenden Beteiligung an einer grundbesitzenden Gesellschaft, wobei

die Beteiligungsquoten durch Multiplikation durchgerechnet werden.

Betrachtet man die Neuregelungen des GrEStG durch das jüngste Reformgesetz unter Einbeziehung der komplexen Übergangsregelungen (§ 23 Abs. 18 bis Abs. 24 GrEStG n.F.), so wird es ab dem Inkrafttreten des Gesetzes am 01.07.2021 sage und schreibe **sieben** „Ersatzerwerbstatbestände“ für gesellschaftsrechtliche Transaktionen geben, die bei (unmittelbar oder mittelbar) Immobilien haltenden Gesellschaften ggf. Grunderwerbsteuer auslösen können.

Dieser Befund folgt daraus, dass die vorstehend genannten alten Fassungen der Erwerbstatbestände von § 1 Abs. 2a, 3 und 3a GrEStG a.F. unter bestimmten Voraussetzungen auch nach dem Inkrafttreten des neuen Rechts am 01.07.2021 weitergelten (vgl. im Einzelnen § 23 Abs. 20 bis 22 GrEStG n.F.), ein gänzlich neuer Erwerbstatbestand, nämlich § 1 Abs. 2b GrEStG n.F. für den Anteilseignerwechsel bei Kapitalgesellschaften hinzugekommen ist und die geänderten Erwerbstatbestände von § 1 Abs. 2a, 3 und 3a GrEStG n.F. als eigenständige zu betrachten sind.

Ab dem 01.07.2021 gelten für § 1 Abs. 2a, 3 und 3a GrEStG n.F. die folgenden Eckwerte:

1. § 1 Abs. 2a GrEStG n.F.: Die Übertragung von mindestens 90 % der Anteile

an einer grundbesitzenden Personengesellschaft innerhalb von *zehn* Jahren auf *neue* Gesellschafter.

2. § 1 Abs. 3 GrEStG n.F. (subsidiär gegenüber § 1 Abs. 2a GrEStG n.F.): Unmittelbare oder mittelbare *Vereinigung* von mindestens 90 % der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft (egal ob Personen- oder Kapitalgesellschaft) in der Hand eines Gesellschafters (§ 1 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 GrEStG n.F.), oder unmittelbare oder mittelbare *Übertragung* von mindestens 90 % der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft an einen (bisherigen oder neuen) Gesellschafter (§ 1 Abs. 3 Nr. 3 und Nr. 4 GrEStG n.F.).
3. § 1 Abs. 3a GrEStG n.F. (subsidiär gegenüber § 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG a.F.): Unmittelbare oder mittelbare Erlangung einer *wirtschaftlich* 95 % oder mehr betragenden Beteiligung an einer grundbesitzenden Gesellschaft, wobei die Beteiligungsquoten durch Multiplikation durchgerechnet werden.

Die Prüfung, ob eine gesellschaftsrechtliche Transaktion mit grundbesitzenden Gesellschaften womöglich Grunderwerbsteuer auslöst, wird also in der Zukunft ganz erheblich aufwändiger und schwieriger werden als bisher. Nicht nur, dass eine *Subsidiaritäts-Hierarchie* zwischen den Tatbeständen besteht, es ist stets auch zu prüfen, ob die *alte* oder die *neue* Fassung

der jeweiligen Vorschrift zur Anwendung gelangt:

Primär sind stets die Tatbestände von § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG n.F. zu prüfen (Anteilseignerwechsel auf neue Gesellschafter im Umfang von mindestens 90 % innerhalb von zehn Jahren), die untereinander ohnehin nur alternativ zur Anwendung gelangen können, je nachdem ob es sich um eine Personengesellschaft (§ 1 Abs. 2a GrEStG) oder eine Kapitalgesellschaft (§ 1 Abs. 2b GrEStG) handelt. Die Tatbestände von § 1 Abs. 3 GrEStG n.F. und § 1 Abs. 3a GrEStG n.F. kommen nur zur Anwendung, wenn eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG nicht in Betracht kommt; der Tatbestand von § 1 Abs. 3a GrEStG n.F. kommt nur zur Anwendung, wenn eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2a, 2b und 3 GrEStG n.F. nicht in Betracht kommt.

Zusätzlich ist jeweils anhand der Übergangsvorschriften von § 23 Abs. 18 bis 24 GrEStG n.F. zu prüfen, ob ggf. die bisherige, bis zum 30. Juni 2021 geltende Fassung der jeweiligen Vorschrift zur Anwendung gelangt. Hierbei ist für § 1 Abs. 2a GrEStG die Bestimmung von § 20 Abs. 20 GrEStG n.F. maßgeblich, für § 1 Abs. 3 GrEStG die Bestimmung von § 20 Abs. 21 GrEStG n.F. und für § 1 Abs. 3a GrEStG die Bestimmung von § 20 Abs. 22 GrEStG n.F. In allen drei vorgenannten Abs. 20 bis 22 von § 23 GrEStG n.F. findet sich jeweils

die Anordnung, dass die Übergangsregelung und damit die alte Fassung des jeweiligen Ersatzerwerbstatbestands nur dann gilt, wenn der betreffende Rechtsvorgang nicht nach § 1 Abs. 1, 2, 2a, 3 oder Abs. 3a GrEStG n.F. steuerbar ist. Auf die Einzelheiten der Übergangsbestimmungen einzugehen würde den Rahmen dieses Beitrages bei weitem sprengen, zumal diese z.T. sehr kompliziert formuliert sind und zahlreiche Rück- und Querverweise enthalten.

Wesentliche Verschärfungen stellen die Senkung der maßgeblichen Anteilsquoten von 95 % auf 90 % dar sowie die Verlängerung der Beobachtungszeiträume von 5 auf 10 Jahre. Zur Veranschaulichung der Komplexität der neuen Bestimmungen mag der folgende **Beispielfall** nach neuem (und altem) Recht zu einer GmbH & Co. KG mit Grundbesitz dienen:

III. Beispielfall

Der Kommanditist **K** war bis zum Verkauf eines Anteils von 94,9 % an den Erwerber **E** alleiniger Kommanditist der K-GmbH & Co. KG (grundbesitzend) und alleiniger Gesellschafter deren Komplementär-GmbH, die jedoch am Vermögen der GmbH & Co. KG nicht beteiligt war. Die Veräußerung des 94,9 % Anteils an der KG und des 100 % Anteils an der Komplementär-GmbH sei

a) am 30.04.2016 oder

b) am 30.04.2017

erfolgt. E plant den restlichen 5,1 % Kommanditanteil des K an der K-GmbH & Co. KG nach Ablauf von fünf Jahren zu übernehmen und verfügt zur Absicherung dieses Anteils erwerbs über eine Call-Option auf den Anteil, die im Fall a) erstmals am 01.07.2021 und im Fall b) erstmals am 01.07.2022 ausübbar ist. Erwirbt E (etwa durch Ausübung der Option) nach dem 01.07.2021 (Inkrafttreten des neuen Rechts), z.B. in Fall a) am 15.07.2021 bzw. in Fall b) am 15.07.2022, den verbliebenen Anteil des K und erlangt er so 100 % der Kommanditanteile an der K GmbH & Co. KG, so ist dieser Vorgang grunderwerbsteuerlich wie folgt zu würdigen:

1. Fall a)

Der Erwerb der 5,1 % durch E könnte zur Auslösung von Grunderwerbsteuer nach **§ 1 Abs. 2a GrEStG n.F.** führen, da E innerhalb des nunmehr relevanten Zeitraums von *zehn* Jahren (rückblickende Betrachtung) unter Einbezug des Erwerbs vom 30.04.2016 insgesamt 100 % der Anteile an der K GmbH & Co. KG erworben hat. Das neue Recht ist nur auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 30.06.2021 verwirklicht wurden, § 20 Abs. 18 GrEStG n.F. Es stellt sich also die Frage, ob der Erwerb des E vom 30.04.2016 in die Betrachtung zu § 1 Abs. 2a GrEStG n.F. einzube-

ziehen ist. Ist dies der Fall, sind die Voraussetzungen von § 1 Abs. 2a GrEStG n.F. erfüllt und der Vorgang löst GrESt aus.

Ob der Erwerb vom 30.04.2016 mit in die Betrachtung einzubeziehen ist, ergibt sich aus § 20 Abs. 19 Satz 1 GrEStG. Dort heißt es, dass bei der Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG n.F. Übergänge von Anteilen am Gesellschaftsvermögen auf Gesellschafter unberücksichtigt bleiben, die mit Ablauf des 30. Juni 2021 keine neuen Gesellschafter im Sinne des § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. mehr sind. M.a.W.: Da E mit Ablauf des 30.04.2021 seit mehr als fünf Jahren Gesellschafter der K-GmbH & Co. KG war, ist er im Sinne der genannten Vorschrift kein neuer Gesellschafter mehr, sondern Altgesellschafter.

Der Erwerbsvorgang vom 30.04.2016 bleibt also bei der Anwendung von § 1 Abs. 2a GrEStG n.F. außer Betracht und wird nicht mehr als Zählerwerb berücksichtigt. E ist mithin auch im Hinblick auf die Anwendung von § 1 Abs. 2a GrEStG n.F. als Altgesellschafter anzusehen und die Transaktion vom 30.04.2016 bleibt für die Anwendung von § 1 Abs. 2a GrEStG n.F. außer Betracht, so dass aufgrund dieser Bestimmung keine Grunderwerbsteuer ausgelöst wird.

Obwohl die Bestimmung von **§ 1 Abs. 2a GrEStG a.F.** gemäß § 23 Abs. 20 GrEStG n.F. noch bis zum 30.06.2026 weitergilt, führt der Erwerb des E am 15.07.2021 (z.B.

durch Ausübung der Call-Option) dennoch nicht zur Erfüllung der Voraussetzungen von § 1 Abs. 2a GrEStG a.F., da er außerhalb des – nach altem Recht fünf Jahre betragenden – Beobachtungszeitraums stattfindet.

Der Erwerb des E am 15.07.2021 führt allerdings zu einem neuen Zählerwerb i.H.v. 5,1 %, der für einen (neuen) Beobachtungszeitraum von 10 Jahren künftig berücksichtigt wird, obwohl E eigentlich schon als Altgesellschafter i.S.v. § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. qualifiziert war. Dieser nicht unumstrittene Ansatz ergibt sich aus dem Wortlaut von § 23 Abs. 19 Satz 1 GrEStG, der gerade nicht die Qualität als Altgesellschafter i.S.v. § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. ins neue Recht perpetuiert, sondern lediglich anordnet, dass der am 30.06.2021 schon länger als fünf Jahre zurückliegende Erwerb von Anteilen nicht als Zählerwerb für die Anwendung von § 1 Abs. 2a GrEStG n.F. heranzuziehen ist. Nach dem 30.06.2021 erfolgende Anteilserwerbe sind daher wie dargelegt als Erwerbe innerhalb eines neuen Beobachtungszeitraums gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG n.F. (zehn Jahre) zu berücksichtigen.

Damit ist der Fall a) aber grunderwerbsteuerlich noch nicht zu Ende, denn der Erwerb der restlichen 5,1 % der Anteile an der K GmbH & Co. KG durch E könnte, nachdem die vorrangige Bestimmung von § 1 Abs. 2a GrEStG n.F. nicht erfüllt ist und damit im

Rechtsinne „nicht in Betracht kommt“, zu einer **Anteilsvereinigung** von 100 % der Anteile an der K-GmbH & Co. KG in seiner Hand gemäß **§ 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG n.F.** führen (da E auch 100 % der Anteile an der Komplementär-GmbH hält insoweit unstrittig).

Mit dem Erwerb der weiteren 5,1 % am 15.07.2021 sind erstmals die Voraussetzungen von § 1 Abs. 3 GrEStG n.F. erfüllt, was bis dahin noch nicht der Fall war, da bis zum 30.06.2021 bekanntlich noch die Grenze von 95 % gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG a.F. galt, die erst jetzt durch den Erwerb aufgrund der Optionsausübung gerissen würde. Die Anteilsvereinigung in der Hand des E führt nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 i.V.m. § 13 Nr. 7 GrEStG zum (fiktiven) Erwerb des Grundstücks der K-GmbH & Co. KG durch den E. Fraglich ist jedoch, ob dieser fiktive Erwerb in voller Höhe zur Auslösung von GrESt führt oder ggf. nur quotall in Höhe des zuletzt von E erworbenen Anteils zu besteuern ist.

Es könnte ein Fall von § 6 Abs. 2 GrEStG gegeben sein (Erwerb eines Grundstücks von einer Gesamthand durch einen Gesamthänder), so dass nur in Höhe des nunmehr erworbenen Anteils GrESt ausgelöst wird. Auch die Bestimmung von § 6 GrEStG wurde allerdings durch das Reformgesetz geändert und die in § 6 Abs. 4 Satz 1 GrEStG n.F. (Anwendungsvoraus-

setzung für § 6 Abs. 1 bis 3 GrEStG) vorgehene Vorbehaltensfrist von bisher 5 auf nunmehr 10 Jahre verlängert. In den Fällen von § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder 2 und § 1 Abs. 3a GrEStG n.F. wurde die Vorbehaltensfrist sogar auf 15 Jahre[!] neu festgeschrieben.

Diese Vorbehaltensfrist - sie ist rückblickend vom Zeitpunkt des letzten Erwerbs anzuwenden - wäre in der Person des E vorliegend erkennbar nicht erfüllt, da er seine 94,9 % Beteiligung erst am 30.04.2016 erworben hatte. Die nach neuem Rechte vorausgesetzte Vorbehaltensfrist von 15 Jahren wäre also gerissen und § 6 Abs. 2 GrEStG damit nicht anwendbar. Allerdings helfen auch an dieser Stelle die Übergangsbestimmungen. § 23 Abs. 24 GrEStG n.F. ordnet insoweit ausdrücklich an:

„§ 5 Absatz 3, § 6 Absatz 3 Satz 2 und Absatz 4 und § 7 Absatz 3 GrEStG n.F. sind nicht anzuwenden, wenn die in § 5 Absatz 3, § 6 Absatz 3 Satz 2 oder Absatz 4 oder § 7 Absatz 3 GrEStG a.F. geregelte Frist (fünf Jahre, Ergänzung des Verfassers) vor dem 1. Juli 2021 abgelaufen war.“

Dies bedeutet, dass E, der seine Beteiligung von 94,9 % bereits am 30.04.2016 erworben hatte, diese am 1. Juli 2021 schon seit mehr als fünf Jahren hielt, so dass die bisherige Vorbehaltensfrist von § 6 Abs. 4 Satz 1 GrEStG a.F. bereits abgelaufen war und E in den Genuss der Übergangsbestimmung von § 23 Abs. 24 GrEStG n.F.

kommt. Die Anteilsvereinigung durch den weiteren Erwerb am 15.07.2021 ist also nur zu 5,1 % des Grundstückswerts grunderwerbsteuerpflichtig – ein Ergebnis mit dem E auch nach altem Recht hätte rechnen müssen.

2. Fall b)

Gemäß der Übergangsregelung von § 23 Abs. 19 Satz 1 GrEStG n.F. qualifiziert sich der E durch den erstmaligen Erwerb der 94,9% Beteiligung am 30.04.2017 bei erstmaliger Anwendung des neuen Rechts im Jahre 2021 nicht als Altgesellschafter i.S.v. § 1 Abs. 2a GrEStG a.F., da die Fünfjahresfrist des § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. zum 30. Juni 2021 noch nicht abgelaufen ist. Damit ist die 94,9%ige Anteilsübertragung bei Anwendung des **§ 1 Abs. 2a GrEStG n.F.** als *Zählerwerb* zu berücksichtigen. Das neue Recht ist jedoch nur auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 30.06.2021 verwirklicht wurden, § 20 Abs. 18 GrEStG n.F., so dass ohne eine weitere Transaktion nach dem 01.07.2021 zunächst keine Grunderwerbsteuer ausgelöst wird, da eine solche Gesetzesanwendung (Grunderwerbsteuerauslösung allein aufgrund der Erwerbstransaktion vom 30.04.2017) als echte Rückwirkung verfassungsrechtlich nicht haltbar wäre.

Durch den Erwerb der weiteren 5,1 % Anteile an der K-GmbH & Co. KG (etwa durch Ausübung der eingeräumten Option) am 15.07.2022 ist jedoch die Anwendbarkeit

von § 1 Abs. 2a GrEStG n.F. eröffnet, wobei hier – anders als in Fall a) – der Vorerwerb der 94,9 % am 30.04.2017 als Zählerwerb mit in die Betrachtung einzubeziehen ist.

Als Folge wird in Fall b) bereits gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG n.F. Grunderwerbsteuer ausgelöst durch den Erwerb am 15.07.2022. Ohne das Reformgesetz käme es im Fall b) zum selben Ergebnis wie in Fall a), nämlich einer Besteuerung lediglich in Höhe der Quote des zuletzt erworbenen Anteils von 5,1 %. Da das Reformgesetz aber am 01.07.2021 in Kraft getreten ist, führt der Erwerb (z.B. durch Ausübung der Call-Option durch E) am 15.07.2022 gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG n.F. zum fiktiven Erwerb des Grundstücks der K-GmbH & Co. KG durch eine „neue Personengesellschaft“, die auch Schuldner der solchermaßen ausgelösten Grunderwerbsteuer ist (§ 13 Nr. 6 GrEStG).

Zwar findet auch in Fall b) durch den weiteren Erwerb des E am 15.07.2022 eine Anteilsvereinigung in der Hand des E statt, indessen ist die Anwendung von § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG n.F. gegenüber der Besteuerung nach § 1 Abs. 2a GrEStG subsidiär, so dass kein zweites Mal eine Besteuerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG n.F. in Frage kommt. Dieses Ergebnis kann allerdings in Frage gestellt werden, wendet man konsequent die (Übergangs-)Bestimmungen des Reformgesetzes an:

Der Tatbestand einer Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG a.F. ist unzweifelhaft in der Person des E ausgelöst. Da E am 30. Juni 2021 unmittelbar zu weniger als 95 % und zu mehr als 90 % an der K-GmbH & Co. KG beteiligt war, findet die Übergangsbestimmung von § 23 Abs. 21 GrEStG n.F. Anwendung, wonach in einem solchen Fall grundsätzlich die Bestimmung von § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG a.F. weiter anzuwenden ist.

Eine (anteilige) Nichterhebung der Steuer nach § 6 Abs. 2 GrEStG kommt in diesem Fall nicht in Betracht, weil die nun einschlägige 15-jährige Vorbehaltensfrist nach § 6 Abs. 4 S. 1 Nr. 3 GrEStG n.F. nicht erfüllt ist – E kommt in Fall b) gerade nicht in den Genuss der Übergangsbestimmung von § 23 Abs. 24 GrEStG. Im Ergebnis würde also Grunderwerbsteuer auf den vollen Grundbesitzwert (§ 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG) wegen Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG a.F. erhoben.

Fraglich ist allerdings, ob die Übergangsregelung von § 23 Abs. 21 Satz 3 GrEStG n.F. diesem Befund entgegensteht, da es dort heißt, § 23 Abs. 21 Sätze 1 und 2 GrEStG n.F. gelten nicht, wenn der Rechtsvorgang nach § 1 Abs. 1, 2, 2a, 2b, 3 oder Abs. 3a GrEStG n.F. steuerbar ist. Diese Bestimmung würde vorliegend also zur Subsidiarität von § 23 Abs. 21 Satz 1 GrEStG und damit zur Unanwendbarkeit von § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG a.F. führen, so

dass, entgegen einer insbesondere von der Finanzverwaltung vertretenen Gegenansicht, doch keine (doppelte) GrESt für diesen Vorgang ausgelöst würde. Von einer Rechtssicherheit kann demzufolge keine Rede sein.

3. Fazit zum Beispielfall

Das Fallbeispiel zeigt deutlich, dass die Prüfung einer vergleichsweise einfachen Transaktion über Personengesellschaftsanteile künftig außerordentlich aufwändig werden wird und an Kompliziertheit kaum zu übertreffen ist.

Insgesamt bleibt festzuhalten, dass in Fällen, in denen die bisher geltenden Fünfjahresfristen (bei § 1 Abs. 2a sowie §§ 5 Abs. 3, 6 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 4 sowie § 7 Abs. 3 GrEStG a.F.) bei Inkrafttreten der gesetzlichen Neuregelung bereits abgelaufen sind, das Reformgesetz in den Übergangsregelungen **Vertrauensschutz** für den Steuerpflichtigen gewährt. Dies gilt sowohl für die Eigenschaft als *Altgesellschafter* im Sinne von § 1 Abs. 2a GrEStG als auch für die Möglichkeit der Inanspruchnahme der *Steuerbegünstigungen* nach §§ 5 ff. GrEStG.

Ist die Fünfjahresfrist dagegen im Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Rechts noch nicht abgelaufen, ist eine anteilige Nichterhebung aufgrund der Steuerbegünstigungen der §§ 5 ff. GrEStG n.F. nur noch unter

Einhaltung der neuen Fristen (10 Jahre bzw. 15 Jahre) möglich.

Aus Sicht der Beratungspraxis empfiehlt es sich, etwa bestehende Optionsvereinbarungen zu überprüfen und ggf. hinsichtlich der Ausübbarkeit in zeitlicher Hinsicht an die neue Gesetzeslage anzupassen, um nicht ungewollt Grunderwerbsteuer auszulösen bzw. nicht in eine (teure) Steuerfalle zu tappen.

IV. Der neue Tatbestand von § 1 Abs. 2b GrEStG n.F. – Anteilseignerwechsel bei Kapitalgesellschaften

Vollkommen neu ins GrEStG eingefügt wurde – ganz nach dem Vorbild des Ersatzerwerbstatbestandes für Personengesellschaften gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG – der neue Erwerbstatbestand von § 1 Abs. 2b GrEStG n.F. für Kapitalgesellschaftsanteile: Ein Anteilseignerwechsel an grundbesitzenden Kapitalgesellschaften im Umfang von mindestens 90 % innerhalb von *zehn* Jahren führt nach dem neuen § 1 Abs. 2b GrEStG n.F. nach dem Vorbild der altbekannten Regelung für Personengesellschaften gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG künftig zur Auslösung von Grunderwerbsteuer, wobei ausschließlich Anteilsübergänge ab dem 01.07.2021 berücksichtigt werden.

Da es sich um einen vollkommen neuen Erwerbstatbestand handelt, bedurfte es für diesen auch keiner Übergangsregelung wie

bei den bisherigen gesellschaftsrechtlichen Ersatzerwerbstatbeständen. Es findet sich lediglich eine Bestimmung zur generellen Anwendung der neuen Regelung in § 23 Abs. 23 GrEStG n.F., *wo es heißt: „Bei der Anwendung des § 1 Absatz 2b bleiben Übergänge von Anteilen der Gesellschaft, die vor dem 1. Juli 2021 erfolgen, unberücksichtigt“.*

Sah § 23 Abs. 23 GrEStG-E i.d.F des Regierungsentwurfs von 2019 für den neuen Tatbestand von § 1 Abs. 2b GrEStG noch eine ausführliche Vertrauensschutzregelung für Verpflichtungsgeschäfte vor, die ein Jahr vor Inkrafttreten der Reform (01.07.2021) abgeschlossen wurden und erst nach Inkrafttreten der Reform vollzogen werden, ordnet der nunmehr beschlossene § 23 Abs. 23 GrEStG n.F. schlicht an, dass nur Übergänge ab dem 1. Juli 2021 berücksichtigt werden, egal ob das dafür geschlossene Verpflichtungsgeschäft, also etwa der notarielle GmbH-Anteilskaufvertrag, bereits vor dem 01.07.2021 geschlossen worden ist. Ein Vertrauensschutz wird – nach Aussage des Gesetzgebers ganz bewusst nach dem Motto: Die Praxis wusste ja seit 2019 das die Neuregelung kommt – nicht gewährt.

Nach der Übergangsregelung von § 23 Abs. 23 GrEStG n.F. werden also bereits vor dem 01.07.2021 erfolgte unmittelbare wie mittelbare Anteilsübertragungen an Kapitalgesellschaften für § 1 Abs. 2b GrEStG

nicht mitgerechnet; die Übertragung von GmbH-Geschäftsanteilen oder Aktien einer grundbesitzenden Gesellschaft vor dem 1. Juli 2021 spielen für die Frage der Überschreitung der 90%-Schwelle des § 1 Abs. 2b GrEStG also keine Rolle.

Eine auf einen bestimmten Beobachtungszeitraum abzielende Regelung für grundbesitzende Kapitalgesellschaften sah das bisherige GrEStG nicht vor, weshalb bei diesen nach bisheriger Rechtslage nur die *Vereinigung* von mindestens 95 % der Anteile in *einer* Hand (künftig reichen schon 90 %) oder die *Übertragung* von mindestens 95 % (künftig ebenfalls 90 %) auf ei-nen bisherigen oder neuen Gesellschafter Grunderwerbsteuer ausgelöst haben. Wurden 95 % oder mehr Anteile auf zwei oder mehr Erwerber übertragen, ohne dass einer von ihnen auf 95 % oder mehr der Anteile der Kapitalgesellschaft kam, löste dies keine Grunderwerbsteuer aus, soweit keine gegenseitige Zurechnung der Beteiligungen etwa aufgrund eines Konzerntatbestandes o.ä. in Betracht kam.

Betrifft eine Transaktion, bei der es vor dem Tag des Inkrafttretens des Reformgesetzes (also in der Zeit bis zum 30.06.2021), zum schuldrechtlichen Vertragsschluss („Signing“) gekommen ist, unmittelbar oder mittelbar mindestens 90 % der Anteile einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft und erfolgt der dingliche Vollzug der Transaktion („Closing“) erst am 01.07.2021 oder

später, so löst dies Grunderwerbsteuer auf die Immobilien im Vermögen der Gesellschaft aus. Ein Vertrauensschutz bezogen auf das alte Recht wird (bewusst) nicht gewährt.

Der neue Tatbestand von § 1 Abs. 2b GrEStG n.F. wird auch deshalb von gravierender Tragweite sein, weil anders als bei § 1 Abs. 2a GrEStG die Begünstigungsbestimmungen von §§ 5 und 6 GrEStG nicht weiterhelfen, weil sie nur auf Personengesellschaften anwendbar sind, nicht aber auf Kapitalgesellschaften und damit auf den Fall von § 1 Abs. 2b GrEStG n.F. Die Begünstigungsbestimmungen von §§ 5 und 6 GrEStG schließen – vereinfacht umschrieben – eine Besteuerung in dem Umfang aus, wie ein Gesellschafter bei transparenter Betrachtung der (Personen-)Gesellschaft vor und nach der Transaktion an der betroffenen Gesellschaft beteiligt ist. Diese transparente Betrachtungsweise findet indessen bei Kapitalgesellschaften keine Anwendung, so dass es auf die Beteiligungsverhältnisse nur insoweit ankommt, als es sich bei dem/den Erwerber(n) um neue Gesellschafter handeln muss.

Ebenso wie bei § 1 Abs. 2a GrEStG wird in den Fällen von § 1 Abs. 2b GrEStG n.F., ist der Tatbestand tatsächlich ausgelöst, fingiert, dass das von der Kapitalgesellschaft gehaltene Grundstück von der „alten“ Kapitalgesellschaft (mit den bisherigen Gesell-

schaftern) auf die „neue“ Kapitalgesellschaft (mit den mindestens 90 % neuen Gesellschaftern) übertragen wurde. Bei einer Personengesellschaft kann es insoweit (in den Fällen von § 1 Abs. 2a GrEStG) zur Anwendung von § 5 oder § 6 GrEStG kommen und den Vorgang erheblich entschärfen; dies ist bei einer Kapitalgesellschaft als (fiktiver) Erwerberin hingegen nicht denkbar.

V. Die neue Börsenklausel § 1 Abs. 2c GrEStG n.F.

Neu ist auch die Rückausnahme zu § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG n.F. für börsennotierte Kapitalgesellschaften gemäß § 1 Abs. 2c GrEStG n.F. (sog. Börsenklausel). Danach werden Anteilsübergänge i.S.v. § 1 Abs. 2a Satz 1 und Abs. 2b Satz 1 GrEStG n.F. für die Erreichung der 90 %-Schwelle nicht berücksichtigt, wenn

- die Anteile der Gesellschaft an einem organisierten Markt nach § 2 Abs. 11 WpHG zum Handel im Inland, in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum betriebenen organisierten Markt nach § 2 Abs. 11 WpHG oder einem Drittlandhandelsplatz, der gemäß Artikel 25 Abs. 4 Buchstabe a der Richtlinie 2014/65/EU von der Europäischen Kommission als

gleichwertig erklärt wurde, zugelassen sind, und

- soweit der Anteilsübergang auf Grund eines Geschäfts an diesem Markt oder Drittlandhandelsplatz oder einem multilateralen Handelssystem im Sinne des Artikels 2 Abs. 1 Nummer 14 der Verordnung (EU) Nr. 600/2014 erfolgt.

Die Regelung erfasst, obgleich sie nur den jeweiligen Satz 1 von § 1 Abs. 2a und § 1 Abs. 2b GrEStG n.F. in Bezug nimmt, auch mittelbare Anteilsübergänge, da diese im jeweiligen Satz 1 ausdrücklich genannt sind. Die Anwendung auf Fälle von § 1 Abs. 2a GrEStG hätte ohne die Miterfassung von mittelbaren Anteilsübergängen schlechterdings keinen Anwendungsbereich und bzgl. § 1 Abs. 2b GrEStG n.F. griffe die Regelung bei weitem zu kurz, was der Gesetzgeber ausweislich der Gesetzesbegründung nicht beabsichtigt hat.

Nicht erfasst von der Rückausnahme der Börsenklausel werden allerdings *außerbörsliche Geschäfte* über börsennotierte Anteile entsprechender Gesellschaften sowie Geschäfte an nicht von der Regelung erfassten Börsen; dies betrifft etwa Aktiengeschäfte an der Londoner oder der Züricher Börse, die beide von der vorgenannten Bestimmung nicht erfasst werden. Als von der EU-Kommission für gleichwertig erklärte Dritthandelsplätze i.S.v. § 1 Abs. 2c GrEStG kommen derzeit lediglich die USA, Hong Kong und Australien in Betracht.

Als Rechtfertigung für die Börsenklausel gemäß § 1 Abs. 2c GrEStG n.F. wird die Unmöglichkeit der zuverlässigen Erfassung von Anteilsübertragungen über die Börse ins Feld geführt – es soll von vornherein ein sog. strukturelles Erfassungsdefizit vermieden werden, um das Gesetz nicht von Beginn an in verfassungsrechtlich bedenklicher Weise auszugestalten. Eine andere Rechtfertigung als die nicht mögliche, zuverlässige Erfassung von Börsengeschäften im Hinblick auf § 1 Abs. 2b GrEStG n.F. ist nicht ersichtlich. Dies wird auch durch die ausdrückliche Ausklammerung von außerbörslichen Geschäften im Gesetzestext von § 1 Abs. 2c letzter Halbsatz GrEStG n.F. bestätigt, da außerbörsliche Geschäfte natürlich sehr wohl belastbar erfassbar sind. Konsequenter ordnet das Reformgesetz auch eine entsprechende Anzeigepflicht für den Vorstand betroffener Aktiengesellschaften nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3b GrEStG n.F. an, jedenfalls bei Überschreiten der 90%-Grenze innerhalb von 10 Jahren. Die Anzeigepflicht besteht auch dann, wenn etwa bei notariellen GmbH-Anteilsübertragungen bereits der beurkundende Notar entsprechende Anzeigen nach § 18 GrEStG vorzunehmen oder vorgenommen hat, vgl. § 19 Abs. 1 Satz 2 GrEStG.

Ob die Rückausnahme von § 1 Abs. 2c GrEStG n.F. sich unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten im Hinblick auf den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz alleine mit der Rechtfertigung der nicht möglichen

Erfassbarkeit börslicher Transaktionen wird halten lassen, wird dereinst gewiss vom BVerfG zu beurteilen sein – man darf gespannt sein, wie die Richter in Karlsruhe dazu stehen.

Die Praxis in Gestalt der Geschäftsführer und Vorstände grundbesitzender Kapitalgesellschaften, ist durch die Neuregelung vor eine große Herausforderung gestellt: Sollen die Anzeigepflichten nach § 19 Abs. 1 Satz 1 GrEStG insbesondere in Konzernen mit ggf. zahlreichen grundbesitzhaltenden Tochter-, Enkel- oder Urenkelgesellschaften künftig gewahrt und Ordnungswidrigkeiten- oder gar Steuerstrafverfahren vermieden werden, so gewinnen die zu installierenden Risikofrüherkennungs- und Tax-Compliance-Systeme ganz massiv an Bedeutung. Ob die Anzeigepflichten insoweit – wohlgemerkt, die Anzeige hat binnen 14 Tagen nach Kenntniserlangung von dem anzeigepflichtigen Vorgang zu erfolgen, § 19 Abs. 3 Satz 1 GrEStG – überhaupt zuverlässig zu erfüllen sein werden, wird die Praxis zeigen. Kenntnis vom anzeigepflichtigen Vorgang ist nämlich schon gegeben, wenn das betreffende Organ um die Anteilsübertragung grundsätzlich weiß – ob es die richtigen Schlüsse i.S.v. § 19 Abs. 1 GrEStG aus dieser Kenntnis zieht, ist nicht von entscheidender Bedeutung.

VI. Fazit

Die Grunderwerbsteuerreform zur Verschärfung der Besteuerung bei share deals ist am 01.07.2021 in Kraft getreten und führt zu massiven Eingriffen in das bisherige Regelungsgefüge des GrEStG bei gesellschaftsrechtlichen Transaktionen mit grundbesitzhaltenden Gesellschaften. Wie vom Gesetzgeber ausdrücklich angestrebt wird es in der Zukunft ganz erheblich schwieriger und vor allem langwieriger, um einen Gestaltungsweg zu finden, bei dem die Entstehung von Grunderwerbsteuer vermieden werden kann.

Besonders gravierend sind die Verschärfungen bei Kapitalgesellschaften, bei denen es erstmals einen zeitraumbezogenen Ersatzerwerbstatbestand gibt (§ 1 Abs. 2b GrEStG n.F.), aufgrund dessen die Übertragung von mindestens 90 % der Anteile einer GmbH oder AG auf neue Gesellschafter innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren künftig Grunderwerbsteuer auf die im Vermögen der Kapitalgesellschaft befindlichen Immobilien auslöst. Die Vorschrift fingiert einen Erwerb der Gesellschaftsgrundstücke durch eine „neue Kapitalgesellschaft“ aufgrund des entsprechend umfänglichen Anteilseignerwechsels, weshalb es nicht zur Anwendung der Erleichterungen von §§ 5 und 6 GrEStG kommen kann.

Da die Reform dazu führt, dass es – zumindest bis zum 30.06.2026 – bis zu sieben unterschiedliche Erwerbstatbestände bei gesellschaftsrechtlichen Transaktionen mit grundbesitzhaltenden Gesellschaften gibt, ist die Prüfung der Frage, ob eine Transaktion nach neuem oder altem Recht tatsächlich Grunderwerbsteuer auslöst, künftig ungleich schwieriger und aufwändiger.

So manche Transaktion wird in den nächsten Jahren im Nachhinein für böse Überraschungen sorgen, weil man bei der Gestaltung und Festlegung der Transaktionsstruktur die neuen, z.T. sehr komplexen Regelungen, insbesondere die Übergangsregelungen von § 20 Abs. 18 bis 24 GrEStG n.F., nicht hinlänglich geprüft oder/und beachtet hat.

Damit Ihnen dies nicht auch passiert, fragen Sie rechtzeitig Ihren Berater bei PNHR und das dortige Grunderwerbsteuer-Team, wie es in Ihrem Fall um die Auslösung von Grunderwerbsteuer bestellt ist und ob bzw. wie sich diese ggf. doch vermeiden lässt – wir helfen Ihnen gerne.