

Überblick behalten

Kapitalanlage kompakt

Aktuelles rund um die Konzeption und Beratung alternativer Investments

Ausgabe: Juli 2017 · www.roedl.de

Lesen Sie in dieser Ausgabe:

Steuerrecht

- > Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 2a GrEStG bei Aufstockung einer Beteiligung an einer Immobiliengesellschaft
- > Gewerblicher Grundstückshandel bei einem geplanten Objekt

Steuerrecht

- > Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 2a GrEStG bei Aufstockung einer Beteiligung an einer Immobiliengesellschaft

Von **Frank Dißmann**, Rödl & Partner Nürnberg

Die gestern veröffentlichte aktuelle Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 17. Mai 2017 (Az. II R 35/15) verdeutlicht, dass Vereinbarungen zwischen Gesellschaftern einer grundbesitzenden Gesellschaft unbeabsichtigt weitere Grunderwerbsteuer auslösen können, sodass bei deren Gestaltung erhöhte Vorsicht geboten ist. In dem Streitfall handelt es sich um eine grundbesitzende Kommanditgesellschaft (Klägerin), an der zunächst Y als einziger Kommanditist und die X-GmbH als Komplementärin ohne vermögensmäßige Einlage beteiligt sind. Am 9. April 2000 verkauft Y 49 Prozent seiner Kommanditeinlage sowie 51 Prozent der Gesellschafterstimmen an die E-GmbH & Co. KG an die Käuferin. Mit Vertrag vom 25. Januar 2001 übertrug Y weitere 1 Prozent seines Kommanditkapitals ohne

die damit verbundenen Gesellschafterstimmen ebenfalls an die E-GmbH & Co. KG. Nach einer erfolgten Kapitalerhöhung bei der Klägerin bot Y in der Regulierungsvereinbarung vom 30. Dezember 2004 der F-GmbH & Co. KG (Rechtsnachfolgerin der E-GmbH & Co. KG) sowie dem H den Kauf seiner verbliebenen Kommanditbeteiligung von 50 Prozent der Klägerin an. Danach sollte die F-GmbH & Co. KG circa 44 Prozent des noch verbliebenen Kommanditanteils des Y und der H die restlichen circa 6 Prozent des Kommanditanteils erwerben.

Gleichzeitig mit Abschluss der Regulierungsvereinbarung gewährte die F-GmbH & Co. KG dem Y im Rahmen einer Darlehensvereinbarung ein befristetes Darlehen. Das Darlehen war während seiner Laufzeit tilgungsfrei und sollte mit der Annahme des Angebots der F-GmbH & Co. KG auf Erwerb der angebotenen Kommanditbeteiligung (circa 44 Prozent des Kommanditkapitals) zur Rückzahlung fällig sein und durch die Verrechnung mit dem Kaufpreisanspruch des Y aus der Veräußerung seiner Kommanditbeteiligung getilgt werden. Zur Sicherung des Darlehens sollte Y die Kommanditbeteiligung in Höhe von 50 Prozent an der Klägerin an die F-GmbH & Co. KG abtreten.

Diese Abtretung ist durch privatschriftliche Vereinbarung ebenfalls am 30. Dezember 2014 zu Gunsten der F-GmbH & Co. KG als Sicherungsberechtigte erfolgt. Die Abtretung sollte der Sicherung der sich aus dem Darlehensvertrag ergebenden Ansprüche der F-GmbH & Co. KG gegenüber Y dienen. Gleichzeitig trat die F-GmbH & Co. KG den ihr zur Sicherheit abgetretenen Kommanditanteil gleichzeitig wieder an Y ab, wobei diese Rückabtretung des Kommanditanteils wirksam werden sollte, sobald die Ansprüche der F-GmbH & Co. KG gegenüber Y aus dem Darlehensvertrag im vollen Umfang erfüllt waren.

Kapitalanlage kompakt

Die Sicherungsabtretung des Kommanditanteils durch Y an die F-GmbH & Co. KG wurde weder in das Handelsregister eingetragen noch der zuständigen Steuerbehörde mitgeteilt.

Am 15. November 2005 haben die F-GmbH & Co. KG und H die ihnen in der Regulierungsvereinbarung angebotenen Kauf- und Abtretungsangebote jeweils angenommen. Die Darlehensforderung der F-GmbH & Co. KG gegen Y wurde wie vereinbart durch Verrechnung mit dem Kaufpreis für den Kommanditanteil getilgt.

Im Rahmen einer Außenprüfung ging das zuständige Finanzamt im Jahr 2008 für Zwecke der Grunderwerbsteuer davon aus, dass durch die Sicherungsabtretung des Kommanditanteils (50 Prozent) an die F-GmbH & Co. KG der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG erfüllt sei. Innerhalb von fünf Jahren habe sich nämlich der Gesellschafterbestand der Klägerin zu 100 Prozent geändert. Die F-GmbH & Co. KG hat nämlich in 2000 49 Prozent, in 2001 1 Prozent sowie in 2004 weitere 50 Prozent der Kommanditanteile an der Klägerin von Y erworben. Insofern hat das Finanzamt gegenüber der Klägerin Grunderwerbsteuer erhoben. Ebenso bestätigte das angerufene Finanzgericht einen steuerbaren Gesellschafterwechsel gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG und führte aus, dass insbesondere der Sicherungsabtretungsvertrag kein – wie die Klägerin argumentierte – bloßes Angebot des Y zur Abtretung des Kommanditanteils gewesen sei. Vielmehr führte die Unterzeichnung der Vereinbarung durch die F-GmbH & Co. KG zu einer weiteren Übertragung des Gesellschaftsanteils in Höhe von 50 Prozent an der Klägerin.

Der BFH hat sich im Rahmen der Revision den Streitfall der Auffassung des Finanzgerichts und der Steuerbehörde angeschlossen. Die Sicherungsabtretung des Kommanditanteils in Höhe von 50 Prozent an der Klägerin am 30. Dezember 2004 hat zu einer steuerbaren Änderung des Gesellschafterbestands der Klägerin gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG geführt. Gleichzeitig führt der BFH aus, dass die in diesem Zusammenhang bestehenden Anzeigepflichten für einen Gesellschafterwechsel durch Y verletzt worden sind. Daher kann auch der Rückerwerb der sicherungsbedingten Abtretung der 50 prozentigen Kommanditanteile durch die F-GmbH & Co. KG an den Y nicht zur Aufhebung der Feststellung eines grunderwerbsteuerbaren Rechtsvorgangs die Grunderwerbsteuer ausschließen.

Ein schädlicher Gesellschafterwechsel bei einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft liegt vor, wenn sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt ändert, dass mindestens 95 Prozent der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen. Eine unmittelbare Änderung des Gesellschafterbestands liegt im Streitfall vor, da Y seine Mitgliedschaftsrechte an der grundbesitzenden Personengesellschaft (Klägerin) zivilrechtlich wirksam auf einen neuen Gesellschafter (F-GmbH & Co. KG) übertragen hat. Die Rechtsänderung kann auch sukzessive durch einzelne Rechtsvorgänge oder in Teilmakten über einen Zeitraum von längstens fünf Jahren erfolgen. Für Zwecke des Grunderwerbsteuergesetzes liegt auch ein sogenannter Neu-Gesellschafter vor, wenn ein Gesellschafter zivilrechtlich erstmals eine Beteiligung an einer bestehenden grundbesitzenden Personengesellschaft erwirbt und innerhalb von fünf Jahren nach dem erstmaligen Erwerb seines Mitgliedschaftsrechts seine Beteiligung durch den Erwerb weiterer Anteile am Gesellschaftsvermögen der Grundstücksgesellschaft aufstockt.

Die F-GmbH & Co. KG ist erstmalig mit Erwerb von 49 Prozent der Kommanditanteile des Y am 9. April 2000 der Klägerin beigetreten. Innerhalb des relevanten 5-Jahreszeitraums hat sie ihre Beteiligung auf insgesamt 100 Prozent aufgestockt. Somit war der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG erfüllt.

Bei dieser Würdigung war entscheidend, dass der Sicherungsabtretungsvertrag nicht als bloßes Angebot des Y auf Abschluss eines solchen Vertrags zu werten gewesen ist, sondern tatsächlich eine Abtretung auslöste. Bei einem bloßen Angebot wäre wohl keine schädliche Anteilsaufstockung durch die F-GmbH & Co. KG anzunehmen gewesen.

Trotz der sicherungsbedingten Abtretung des 50 prozentigen Kommanditanteils von Y an die F-GmbH & Co. KG hat Letztere den Anteil bereits zeitgleich im Rahmen des Sicherungsabtretungsvertrags wieder an Y zurückübertragen. Erfolgt ein solcher Rückerwerb innerhalb von zwei Jahren seit der Entstehung der Grunderwerbsteuer für den vorausgegangenen Grundstückserwerb, kann auf Antrag für beide Rechtsvorgänge eine bereits angefallene Grunderwerbsteuer aufgehoben werden. Voraussetzung ist jedoch, wenn der in § 1 Abs. 2a GrEStG bezeichnete Erwerbsvorgang ordnungsgemäß angezeigt wurde (§ 16 Abs. 5 GrEStG). Eine Anzeige der

Kapitalanlage kompakt

Beteiligten im Sinne des § 16 Abs. 5 GrEStG ist ordnungsgemäß, wenn der Vorgang innerhalb der gesetzlich vorgeschriebenen Anzeigefrist von zwei Wochen dem zuständigen Finanzamt in der Weise bekannt wird, dass es die Verwirklichung eines Tatbestands nach § 1 Abs. 2a GrEStG prüfen kann. Anzeigepflichtiger ist in diesem Fall nach § 19 GrEStG die Klägerin.

Da jedoch die Klägerin ihre Anzeigepflichten nicht nachgekommen ist und den Erwerbsvorgang aufgrund des Sicherungsabtretungsvertrags der Grunderwerbsteuer des Finanzamts nicht angezeigt hat, ist eine Grunderwerbsteuerbefreiung aufgrund des Rückerwerbs der sicherungsabgetretenen Kommanditeile nicht möglich.

In diesem Zusammenhang räumt der Senat auch mit einer im Schrifttum strittigen Auslegung auf. Es wird in der Literatur die Meinung vertreten, dass keine Anzeigepflicht gemäß § 19 EStG für Änderungen in der vermögensmäßigen Beteiligung eines an der Grundstücksgesellschaft bereits beteiligten Gesellschafters besteht, selbst wenn diese Änderung zur Verwirklichung des Tatbestands eines schädlichen Gesellschafterswechsels gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG führen würde. Die Auslegung wird nicht von dem BFH geteilt.

Die aktuelle BFH-Entscheidung zeigt, dass gerade bei grundbesitzenden Gesellschaften vertragliche Regelungen über die Übertragung von Gesellschaftsanteilen – sei es als Angebot oder wie im Streitfall im Rahmen einer Sicherungsabtretung – stets eine erhöhte Vorsicht bedürfen, um nicht unabsichtlich den Tatbestand eines schädlichen Gesellschafterwechsels gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG auszulösen. Darüber hinaus unterstreicht das Urteil, dass neben dem eigentlichen Tatbestand auch die ordnungsgemäßen Anzeigepflichten fristgerecht gewahrt werden müssten. Diese werden in der Praxis oftmals vernachlässigt, insbesondere wenn davon auszugehen ist, dass kein Grunderwerbsteueratbestand ausgelöst wird. Der aktuelle Streitfall zeigt, dass gerade die Frage, ob ein schädlicher Gesellschafterwechsel eingetreten ist, in der Praxis durchaus zu Streitigkeiten führen kann. Dies kann im Einzelfall erhebliche zusätzliche Grunderwerbsteuerbelastungen auslösen.

Kontakt für weitere Informationen



Frank Dißmann

Diplom-Kaufmann

Steuerberater

Tel.: +49 (911) 91 93 – 10 20

E-Mail: frank.dissmann@roedl.de

> Gewerblicher Grundstückshandel bei einem geplanten Objekt

Von Meike Munderloh, Rödl & Partner Hamburg und von Tom Trültzsch, Rödl & Partner Hamburg

Die Planung der Errichtung bzw. die Veräußerung von Objekten begründet noch nicht die tatsächliche Gewinnerzielungsabsicht, mit der auch ein gewerblicher Grundstückshandel betrieben werden muss. In seinem Urteil vom 5. April 2017 (Az. X R 6/15) äußerte sich der Bundesfinanzhof (BFH) dahingehend, dass insbesondere bei anhaltenden Verlustphasen nach Fehlschlägen der originär geplanten Bebauung, der gewerbliche Händler konkrete Maßnahmen zu entwickeln und zu verfolgen hat, die einen wirtschaftlichen Erfolg seines gewerblichen Grundstückshandels in Aussicht stellen.

Im konkreten Sachverhalt stellte der Kläger im Juli 1992 für den geplanten Bau eines Büro- und Boardinghauses einen Bauantrag. Die Erschließung des Grundstücks ist ihm zuvor im Rahmen seiner Tätigkeit als Vermessungsingenieur bekannt geworden. Nach Abschluss des Kaufvertrags zum 29. Juli 1992 versuchte der Kläger das Grundstück sowie das noch zu errichtende Gebäude zu veräußern. Im Jahr 1993 mündeten diese Bemühungen in einem vorläufigen Grundstückskaufvertrag mit der F-GmbH. Dieser sah die Errichtung eines Rohbaus auf dem erworbenen Grundstück sowie die Veräußerung des gesamten

Kapitalanlage kompakt

Objekts vor. Mit Ablauf des Jahres 1994 nahm die F-GmbH jedoch Abstand von dem Kauf, worauf zum 10. Mai 1995 die Baugenehmigung des Klägers zurückgewiesen wurde. In der Folgezeit versuchte der Kläger das unbebaute Grundstück zu verkaufen oder zu vermieten. Angedachte Projekte, wie zum Beispiel der Bau und Verkauf zum Betrieb einer Tankstelle zerschlugen sich und eine Veräußerung fand bis zur mündlichen Anhörung 2014 nicht statt.

Der Kläger machte seit 1992 Verluste aus Vermietung und Verpachtung geltend, die im Wesentlichen aus Schuldzinsen bestanden. Im Jahr 2004 folgte das Finanzamt (unter dem Vorbehalt der Nachprüfung) wiederum der auf gewerbliche Einkünfte lautenden Erklärung des Klägers. Beruhend auf einem Gutachten eines Sachverständigen, beantragte der Kläger im Folgejahr die Anerkennung eines Verlustes aus gewerblichen Grundstückshandel in Höhe von 107.024 Euro. Der Verlust setzte sich primär aus einer Teilwertabschreibung auf den gutachterlich festgestellten Verkehrswert von 42.000 Euro zusammen (Kaufpreis 148.773 Euro). Das Finanzamt erkannte diesen Verlust nicht an.

In erster Instanz entschied das Finanzgericht Baden-Württemberg (Urteil vom 19. Dezember 2014, Az. 13 K 3148/11) zu Gunsten des Klägers, dass ein gewerblicher Grundstückshandel auch bei der Veräußerung von weniger als vier Objekten zu bejahen sei, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der Grundbesitz mit der unbedingten Absicht erworben/bebaut worden ist, ihn innerhalb kurzer Zeit zu verkaufen. Diese „unbedingte Verkaufsabsicht“ erkannte das Finanzgericht an.

Mit der Revision machte das Finanzamt geltend, dass das Finanzgericht bei der Feststellung der „unbedingten Verkaufsabsicht“ nicht ausreichend beachtet habe, dass es sich nur um den Kauf eines einzigen Grundstücks handle und der Verkauf über konkrete Vorbereitungen nicht hinausgekommen sei. Ferner ist mit der Zurückweisung des Baugenehmigungsantrags auch die baurechtliche Grundlage des Vorhabens entfallen und wurde in der Folge nicht mehr begehrt. Die darauffolgenden Bemühungen des Klägers wertete das Finanzamt nicht als ausreichende und nachhaltige Bemühungen, die eine „unbedingte Verkaufsabsicht“ begründen.

Der BFH sah die Revision als begründet an. Zwar unterlies der Senat in seinem Urteil eine Bewertung der Frage, ab wann bzw. ob der Kläger jemals einen gewerblichen Grundstückshandel begründet hat, allerdings stellte er fest, dass auch bei einem bestehenden gewerblichen Grundstückshandel, die Ge-

winnerzielungsabsicht (analog zur Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung und Verpachtung) nachträglich entfallen kann. Steuerliche Konsequenz ist ein erfolgsneutraler Strukturwandel vom Gewerbebetrieb zur Liebhaberei. Ein solcher Übergang zur einkommensteuerlich irrelevanten Liebhaberei ist weder Betriebsaufgabe noch eine Überführung des Betriebsvermögens in das Privatvermögen. Die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens bleiben sogenannte „eingefrorenes Betriebsvermögen“ mit der Folge, dass der Betrieb bis zur Veräußerung oder ausdrücklichen Aufgabe zwar fortbesteht, aber die laufenden Ergebnisse steuerlich nicht zu beachten sind. Die stillen Reserven werden auf den Zeitpunkt des Übergangs gemäß § 8 VO zu § 180 Abs. 2 AO gesondert festgestellt.

Weiter führt der Senat aus, dass die Anlaufzeit von fünf Jahren innerhalb der sogenannten „Drei-Objekt-Grenze“ überschritten werden muss, keine starre Grenze, sondern ein Richtmaß darstellt. Im vorliegenden Sachverhalt sah der Senat wiederum keine Veranlassung, dem Kläger eine längere Anlaufzeit zu gewähren. Die Frage, ob einem Steuerpflichtigen eine Anlaufzeit von fünf Jahren überhaupt zu gewähren ist, wenn, wie im Streitfall, zu keinem Zeitpunkt auch nur ein einziges gewerbetypisches Geschäft vollständig abgeschlossen wurde, ließ der Senat offen. Unabhängig vom Beginn der Anlaufzeit (mit dem Erwerb des Grundstücks 1992 oder dem Fehlschlagen der Verhandlungen mit der F-GmbH 1994) ist im vorliegenden Sachverhalt spätestens um die Jahrtausendwende die Anlaufzeit des Klägers überschritten gewesen.

In Folge des Überschreitens der Anlaufzeit und angesichts der erfolglosen bzw. unzureichenden Maßnahmen des Klägers, die vor dem Hintergrund der gesunkenen Marktpreise wohlmöglich zwangsläufig einen Verlust zur Folge gehabt hätten, führt der Senat aus, dass der Kläger nicht unbegrenzt einen etwaigen steuerlich relevanten Gewerbebetrieb fortführen kann, wenn feststeht, dass ein Totalgewinn nicht mehr realisierbar ist. Dies hätte der Kläger im Ergebnis erkennen müssen und zur Vermeidung der Liebhaberei, das Grundstück rechtzeitig in das Privatvermögen überführen oder verlustbringend veräußern müssen.

Der Senat geht davon aus, dass die Motivlage des Klägers primär darin lag, dass die Immobilienpreise langfristig wieder steigen und er deshalb seine Vermarktungsbemühungen bzw. das erneute Begehren einer Baugenehmigung reduzierte. Derartige Grundstücksveräußerungen können nicht unter die Gewinnerzielungsabsicht eines etwaigen

Kapitalanlage kompakt

gewerblichen Grundstückshandels subsumiert werden. Vielmehr ist aus der Wertung des privaten Veräußerungsgeschäfts gemäß § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG die Intention des Gesetzgebers erkennbar, dass bei längerfristigen Haltephasen, die etwaige Veräußerung privater Natur ist.

Kontakt für weitere Informationen



Meike Munderloh

Diplom-Kauffrau (FH)

Steuerberaterin

Tel.: +49 (40) 22 92 97 – 540

E-Mail: meike.munderloh@roedl.de



Tom Trültzsch

Steuerassistent

Tel.: +49 (40) 22 92 97 - 516

E-Mail: tom.trueltzsch@roedl.com

Überblick behalten

„Steuern, Finanzen, Recht – wir helfen Ihnen bei den sich schnell ändernden Herausforderungen des Geschäftsalltags die Übersicht nicht zu verlieren.“

Rödl & Partner

„Um einen Menschenturm sicher in die Höhe wachsen zu lassen, müssen die Castellars jede noch so kleine Veränderung im Gefüge des Turms im Blick haben.“

Castellers de Barcelona



„Jeder Einzelne zählt“ – bei den Castellars und bei uns.

Menschentürme symbolisieren in einzigartiger Weise die Unternehmenskultur von Rödl & Partner. Sie verkörpern unsere Philosophie von Zusammenhalt, Gleichgewicht, Mut und Mannschaftsgeist. Sie veranschaulichen das Wachstum aus eigener Kraft, das Rödl & Partner zu dem gemacht hat, was es heute ist.

„Força, Equilibri, Valor i Seny“ (Kraft, Balance, Mut und Verstand) ist der katalanische Wahlspruch aller Castellars und beschreibt deren Grundwerte sehr pointiert. Das gefällt uns und entspricht unserer Mentalität. Deshalb ist Rödl & Partner eine Kooperation mit Repräsentanten dieser langen Tradition der Menschentürme, den Castellars de Barcelona, im Mai 2011 eingegangen. Der Verein aus Barcelona verkörpert neben vielen anderen dieses immaterielle Kulturerbe.

Impressum Kapitalanlage kompakt, Ausgabe: Juli 2017

Herausgeber: **Rödl Rechtsanwalts-
Steuerberatungsgesellschaft mbH**
Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg
Tel.: + 49 (9 11) 91 93 - 1021 | www.roedl.de
kapitalanlage_kompakt@roedl.de

Verantwortlich für den Inhalt:
Frank Dißmann
Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg

Redaktion/Koordination:
Frank Dißmann
Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg

Layout/Satz: **Stephanie Kurz**
Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg

Dieser Newsletter ist ein unverbindliches Informationsangebot und dient allgemeinen Informationszwecken. Es handelt sich dabei weder um eine rechtliche, steuerrechtliche oder betriebswirtschaftliche Beratung, noch kann es eine individuelle Beratung ersetzen. Bei der Erstellung des Newsletters und der darin enthaltenen Informationen ist Rödl & Partner stets um größtmögliche Sorgfalt bemüht, jedoch haftet Rödl & Partner nicht für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Informationen. Die enthaltenen Informationen sind nicht auf einen speziellen Sachverhalt einer Einzelperson oder einer juristischen Person bezogen, daher sollte im konkreten Einzelfall stets fachlicher Rat eingeholt werden. Rödl & Partner übernimmt keine Verantwortung für Entscheidungen, die der Leser aufgrund dieses Newsletters trifft. Unsere Ansprechpartner stehen gerne für Sie zur Verfügung.

Der gesamte Inhalt des Newsletters und der fachlichen Informationen im Internet ist geistiges Eigentum von Rödl & Partner und steht unter Urheberrechtsschutz. Nutzer dürfen den Inhalt des Newsletters nur für den eigenen Bedarf laden, ausdrucken oder kopieren. Jegliche Veränderungen, Vervielfältigung, Verbreitung oder öffentliche Wiedergabe des Inhalts oder von Teilen hiervon, egal ob on- oder offline, bedürfen der vorherigen schriftlichen Genehmigung von Rödl & Partner.