

Grunderwerbsteuer

Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG

Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder

1. Allgemeines

Bei einer Personengesellschaft, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, gilt nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG die unmittelbare oder mittelbare innerhalb von fünf Jahren erfolgende Änderung des Gesellschafterbestands dergestalt, dass mindestens 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, als ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft. Die Vorschrift fingiert einen Erwerbsvorgang.

1.1 Personengesellschaft

Personengesellschaften im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG sind insbesondere die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die offene Handelsgesellschaft und die Kommanditgesellschaft (einschließlich der GmbH & Co. KG), auch wenn deren Zweck sich nicht im Halten und Verwalten von inländischen Grundstücken erschöpft. Ausländische Personengesellschaften, deren rechtliche Struktur den inländischen Personengesellschaften entspricht, werden auch von der Vorschrift erfasst.

1.2 Vom Tatbestand erfasste Grundstücke

Zum Vermögen einer Personengesellschaft gehören nicht nur die Grundstücke, die sich bereits im Eigentum der Personengesellschaft befinden oder deren Erwerb nach § 1 Abs. 1 GrEStG steuerbar gewesen ist, sondern auch solche Grundstücke, über die die Personengesellschaft die Verwertungsmöglichkeit nach § 1 Abs. 2 GrEStG erlangt hat. Grundstücke im Eigentum der Personengesellschaft, an denen sie einem anderen die Verwertungsbefugnis im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG eingeräumt hat, gehören dessen ungeachtet zu ihrem Vermögen. Grundstücke, die der Personengesellschaft nach § 1 Abs. 3 GrEStG zuzurechnen sind, gehören ebenfalls zu ihrem Vermögen.

Die Vorschrift des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ist grundstücksbezogen. Sie erfasst diejenigen Grundstücke, und zwar jedes für sich, die während des Zeitraums, in dem sich der Gesellschafterbestand ändert, durchgängig zum Vermögen der Personengesellschaft gehören. Zum Fünfjahreszeitraum vgl. Tz. 4.

1.3 Anteil am Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft

Unter Anteil an der Personengesellschaft ist - wie bei §§ 5 und 6 GrEStG - der Anteil der einzelnen Gesellschafter am Gesellschaftsvermögen zu verstehen. Der Anteil am Gesellschaftsvermögen ist der den einzelnen Gesellschaftern zustehende Wertanteil am Reinvermögen als schuldrechtlicher, gesellschaftsvertraglicher Anspruch des einzelnen Gesellschafter gegen die Gesamthand. Die wertmäßige Beteiligung ergibt sich aus den gesellschaftsinternen Vereinbarungen, hilfsweise aus §§ 722, 734 BGB bzw. §§ 120 bis 122 HGB. Für die Höhe des Anteils der einzelnen Gesellschafter kommt es auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Wirkung der schuldrechtlichen (gesellschaftsrechtlichen) Vereinbarungen an; die Wirkung tritt frühestens mit dem Vertragsabschluss ein. Der Zeitpunkt der Leistung der Einlagen ist unerheblich.

2. Alte und neue Gesellschafter

2.1 Altgesellschafter

§ 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG erfasst keine Änderungen der Beteiligung am Gesellschaftsvermögen der Altgesellschafter im Verhältnis zueinander. Unerheblich ist, in welcher Form diese Änderung erfolgt (z. B. Verschmelzung zweier Altgesellschafter durch Aufnahme). Altgesellschafter in diesem Sinne sind:

- Die unmittelbaren Gründungsgesellschafter, seien es natürliche oder juristische Personen.
 - Diejenigen Gesellschafter (natürliche oder juristische Personen), die vor dem Beginn des Fünfjahreszeitraums des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG unmittelbar oder mittelbar an der grundstücksbesitzenden Gesellschaft beteiligt waren.
 - Diejenigen Gesellschafter (natürliche oder juristische Personen), die im Zeitpunkt des Erwerbs des jeweiligen Grundstücks durch die Personengesellschaft unmittelbar oder mittelbar an der Gesellschaft beteiligt waren.
 - Die Gesellschafter, deren Beitritt oder deren Einrücken in die Gesellschafterstellung (z.B. durch Abtretung des Mitgliedschaftsrechts/Gesellschaftsanteils) schon einmal den Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG erfüllt oder zu dessen Erfüllung beigetragen hat.
 - Ist Gesellschafterin der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft wiederum eine Personengesellschaft, sind Altgesellschafter diejenigen Mitglieder dieser Personengesellschaft
 - die im Zeitpunkt der Gründung der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft oder
 - die vor Beginn des Fünfjahreszeitraums oder
 - die im Zeitpunkt des Erwerbs des jeweiligen Grundstücks durch die grundstücksbesitzende Personengesellschaft
- deren Gesellschafter waren oder
- deren Beitritt oder deren Einrücken in die Gesellschafterstellung schon einmal den Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG erfüllt oder zu dessen Erfüllung beigetragen hat.

Dasselbe gilt bei mehrstöckigen Personengesellschaften auf jeder Ebene.

Nur die Kapitalgesellschaften selbst können Altgesellschafter sein, deren Anteilseigner jedoch nicht.

Ein Altgesellschafter verliert die Eigenschaft als Altgesellschafter mit Aufgabe seiner unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafterstellung.

Die Altgesellschaftereigenschaft bleibt erhalten

- bei der Verkürzung der Beteiligungskette von Kapitalgesellschaften und
- bei der formwechselnden Umwandlung eines (Alt)Gesellschafters.

2.2 Neugesellschafter

Neugesellschafter sind:

- Diejenigen natürlichen und juristischen Personen, die erst mit dem Erwerb der Gesellschafterstellung in die Mitberechtigung am Grundstück der Personengesellschaft
- durch Beitritt oder
- infolge ganzer oder teilweiser Abtretung eines Gesellschaftsanteils oder
- aufgrund von Umwandlungsvorgängen mit Ausnahme der formwechselnden Umwandlung eintreten.
- Diejenigen Mitglieder einer an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft als Gesellschafterin beteiligten Personengesellschaft
- die mit dem Eintritt in diese oder
- durch Abtretung eines Mitgliedschaftsrechts an dieser oder
- durch dessen Übertragung nach dem Umwandlungsgesetz in die Mitberechtigung am Grundstück einrücken.
- Dasselbe gilt bei mehrstöckigen Personengesellschaften auf jeder Ebene.
- Ursprünglich als Altgesellschafter anzusehende Kapitalgesellschaften, an denen sich die Beteiligungsverhältnisse unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 95% geändert haben, und zwar unabhängig davon, ob die Änderung der Beteiligungsverhältnisse, wenn zu ihrem Vermögen ein Grundstück gehören würde, den Tatbestand des § 1 Abs. 3 GrEStG erfüllt. Bei mehrstufigen mittelbaren Beteiligungen ist die Prüfung, ob die 95%-Grenze erreicht ist, für jede Beteiligungsebene gesondert vorzunehmen. Ist die 95%-Grenze erreicht, dann ist die mittelbare Beteiligung in voller Höhe zu berücksichtigen (nicht nur in Höhe von 95%; vgl. Beispiel Tz. 3.3).
- Derjenige, der aufgrund Vereinbarungstreuhand mit einem Gesellschafter der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft nach deren Gründung bzw. nach einem Grundstückserwerb durch diese oder nach Verwirklichung des Tatbestands des § 1 Abs. 2a GrEStG dessen Treugeber wird.
- Neue Treugeber eines Gesellschafters nach Treugeberwechsel.
- Der Treugeber, auf den die treuhänderisch gehaltenen Anteile vom Treuhänder rückübertragen werden (zur anteiligen Steuerbefreiung in Höhe der rückübertragenen Anteile auf den Treugeber vgl. § 3 Nr. 8 GrEStG analog).
- Der neue Treuhänder beim Wechsel des Treuhändergesellschafters.

Veränderungen der Vermögensbeteiligung von Neugesellschaftern durch bloße Kapitaländerungen im Verhältnis zu den Altgesellschaftern sowie zu anderen Neugesellschaftern führen zum Übergang von Anteilen am Gesellschaftsvermögen durch diese (Beispiel Tz. 3.1).

Jeder Neugesellschafter bzw. diesem Gleichstehende wird bzw. werden mit Ablauf von fünf Jahren Altgesellschafter.

3. Ermittlung des Vmhundertsatzes

Zur Ermittlung des Vmhundertsatzes im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ist auf das Verhältnis der Beteiligung der Neugesellschafter zu der fortbestehenden Beteiligung von Altgesellschaftern nach dem Gesellschafterwechsel abzustellen. Maßgebend ist hierfür der Anteil des Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen nach dem Gesellschafterwechsel. Gesellschafterwechsel, die sich vor dem Grundstückserwerb vollziehen, sind zur Tatbestandserfüllung unbeachtlich.

Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG kann auch durch Kapitalerhöhung beim Neueintritt von Gesellschaftern erfüllt werden. Soll das (künftige) Eigenkapital der Gesellschaft aufgrund eines vorgefassten Plans - wie es z. B. bei der Durchführung größerer Immobilien-Investitionsvorhaben üblich ist - durch entsprechende Kapitalerhöhungen erbracht werden, ist der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG erst erfüllt, wenn die neuen Gesellschafter innerhalb von fünf Jahren entsprechend dem vorgefassten Plan bezogen auf das geplante Eigenkapital im Verhältnis zu den Beteiligungen der Altgesellschafter zu mindestens 95% beteiligt sind. Fällt die Kapitalerhöhung nachträglich geringer aus als es dem Finanzierungsplan entspricht, weil sich z. B. die Investitionskosten verringert haben, ist das Beteiligungsverhältnis der Alt- und Neugesellschafter zur Ermittlung der 95%-Grenze von dem verringerten Eigenkapital zu berechnen. Für die Ermittlung dieses Eigenkapitals ist der Zeitpunkt maßgebend, in dem die Investition tatsächlich vorgenommen wurde, spätestens wenn das Objekt fertig gestellt worden ist.

Im Gegensatz zu mittelbaren Beteiligungen der Gesellschafter von Personengesellschaften an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft, bei denen stets auf die jeweiligen Beteiligungsverhältnisse abzustellen und dementsprechend durchzurechnen ist, ist bei Beteiligungen von Kapitalgesellschaften nur auf das erforderliche Quantum von 95% der Anteile an dieser abzustellen. Gehen bei einer Kapitalgesellschaft mindestens 95% der Anteile auf neue Anteilseigner über, so ist die Beteiligung der Kapitalgesellschaft in voller Höhe bei der Ermittlung des Vmhundertsatzes im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG zu berücksichtigen.

Gehen Anteile an der Personengesellschaft von Todes wegen auf neue Gesellschafter über, bleibt der Erwerb dieser Anteile bei der Ermittlung des Vmhundertsatzes im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG außer Ansatz.

Beispiele

3.1 Eine Gesellschaft, zu deren Vermögen ein Grundstück gehört, besteht aus fünf Gesellschaftern, die jeweils zu 20% am Vermögen beteiligt sind. Das Gesellschaftsvermögen beträgt 100 000 Euro. Drei Gesellschafter übertragen ihre Anteile auf neue Gesellschafter. Anschließend wird innerhalb des Fünfjahreszeitraums das Vermögen im Wege der Kapitalerhöhung auf 1 000 000 Euro aufgestockt, wobei das zusätzliche Kapital ausschließlich auf die Anteile der hinzugetretenen Gesellschafter entfällt. Da die Altgesellschafter weiterhin zusammen nur zu 40 000 Euro (entspricht 4%) am Vermögen der Gesellschaft beteiligt bleiben, sind auf die Neugesellschafter insgesamt 96% der nunmehr bestehenden Anteile übergegangen. Die Steuer ist hier nach § 6 Abs. 3 GrEStG in Höhe von 4% nicht zu erheben (vgl. Tz. 8).

3.2 An der Komplementär-GmbH, die zu 20% an einer grundstücksbesitzenden GmbH & Co. KG beteiligt ist, ist zu 100% eine weitere GmbH beteiligt, deren gesamte Anteile veräußert werden. Der einzige Kommanditist, der bisher zu 80% am Vermögen der GmbH & Co. KG beteiligt war, vereinbart mit zwei Treugebern, für diese zukünftig jeweils 20% der Kommanditanteile treuhänderisch zu halten, außerdem veräußert er weitere 35% der Kommanditanteile an Dritte. Die unmittelbare Änderung des Gesellschafterbestands der an der Komplementär-GmbH beteiligten GmbH, die aufgrund des Anteilseignerwechsel ebenso wie die Komplementär-GmbH als neue GmbH gilt und dadurch zu einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestands der KG führt (20%), die Vereinbarung der Treuhandverhältnisse (40%) und die Veräußerung der 35% der Kommanditanteile sind zusammen zu berücksichtigen und führen zu einem Übergang von Anteilen am Vermögen der Gesellschaft in Höhe von 95% auf neue Gesellschafter und erfüllen zusammen die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG. Die Steuer ist hier nach § 6 Abs. 3 GrEStG in Höhe von 5% nicht zu erheben (vgl. Tz. 8).

3.3 An einer grundstücksbesitzenden OHG sind A zu 85%, B zu 5% und die C-GmbH zu 10% beteiligt. Die Anteile der C-GmbH halten D zu 90% und E und F zu je 5%. Im Jahr 01 überträgt A seine gesamte Beteiligung an der OHG auf X, im Jahr 02 übertragen D und E ihre Anteile an der C-GmbH auf Y und Z. Die Übertragung der Beteiligung des A auf X führt zu einem unmittelbaren Gesellschafterwechsel in Höhe von 85% der Anteile am Gesellschaftsvermögen. In Bezug auf die Anteile der C-GmbH liegt ein mittelbarer Gesellschafterwechsel in Höhe von 10% vor, weil 95% der Anteile an der C-GmbH übergegangen sind. Die mittelbare Anteilsänderung ist nicht anteilig (95% von 10%), sondern voll mit 10% zu berücksichtigen. Die Steuer ist hier nach § 6 Abs. 3 GrEStG in Höhe von 5% nicht zu erheben (vgl. Tz. 8).

3.4 An einer OHG, die im Jahr 01 ein Grundstück erwirbt, sind zu diesem Zeitpunkt A, B, C und D zu je 25% beteiligt. Im Jahr 02 veräußert A seinen Anteil an W. Im Jahr 04 veräußern B, C und W ihre Anteile an X, Y und Z. Durch die Anteilsveräußerungen ist der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG nicht erfüllt, weil Altgesellschafter D noch mit 25% an der OHG beteiligt bleibt. Die Veräußerung des Anteils durch Neugesellschafter W an Z kann nicht in die Ermittlung des Vmhundertsatzes einbezogen werden. Die Frage, ob mindestens 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergegangen sind, ist ausgehend von der fortbestehenden Beteiligung von Altgesellschaftern an diesem zu beurteilen.

3.5 Eine GmbH ist als persönlich haftende Gesellschafterin zu 20% am Gesellschaftsvermögen einer grundstücksbesitzenden GmbH & Co. KG beteiligt. Alle Kommanditisten übertragen ihre Anteile auf neu hinzutretende Kommanditisten. Außerdem werden 80% der Anteile an der GmbH an diese neu hinzutretenden Kommanditisten veräußert. Die Übertragung der Kommanditanteile allein erfüllt nicht die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG. Der Wechsel im Gesellschafterbestand der GmbH ist nicht mit dem unmittelbaren Gesellschafterwechsel zusammenzurechnen, weil sich die Beteiligungsverhältnisse an der GmbH nicht zu mindestens 95% geändert haben. Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ist somit nicht erfüllt.

3.6 A und B gründen mit einer Beteiligung von je 5 000 Euro eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Entsprechend einem vorgefassten Plan erwirbt die GbR ein Grundstück, auf dem ein Bürogebäude mit einem Gesamtinvestitionsvolumen von 4 Mio. Euro errichtet werden soll. Anschließend beteiligt sich zunächst Z mit 190 000 Euro. Zwar ist hier das Grunderwerbsteuerrechtlich erhebliche Quantum in Höhe von 95% bei der grundstücksbesitzenden Gesellschaft bereits erfüllt, da sich der vorgefasste Plan jedoch auf ein Gesamtinvestitionsvolumen von 4 Mio. Euro bezieht, ist im Verhältnis dazu das Grunderwerbsteuerrechtlich erhebliche Quantum in Höhe von 95% nicht erreicht.

Anschließend treten der Gesellschaft weitere Gesellschafter bei, bis die erforderliche Kapitalerhöhung auf insgesamt 4 Mio. Euro vollzogen ist. Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ist jetzt mit dem Vollzug der dem vorgefassten Plan entsprechenden Kapitalerhöhung in Höhe von 95%, bezogen auf 4 Mio. Euro verwirklicht, zu der auch der Kapitalbeitrag des Z gehört. Die Steuer ist hier nach § 6 Abs. 3 GrEStG in Höhe von 0,25% (10 000 Euro / 4 Mio. Euro) nicht zu erheben (vgl. Tz. 8).

3.7 Am Gesellschaftsvermögen der grundbesitzenden T-GmbH & Co. KG ist als Kommanditistin die M-GmbH zu 100% sowie die T-GmbH, deren Alleingesellschafterin die M-GmbH ist, zu 0% beteiligt. 100% der Anteile an der M-GmbH hält die Z-GmbH, deren Anteile in Höhe von 60% von der H-GmbH gehalten werden. Nachdem die Beteiligungen mehr als fünf Jahre unverändert geblieben waren, überträgt die Z-GmbH ihre Anteile an der M-GmbH auf die H-GmbH. Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ist verwirklicht. Die H-GmbH ist neue mittelbare Gesellschafterin, da 100% der Anteile der M-GmbH auf sie übertragen wurden. Eine Verkürzung der Beteiligungskette im Sinne von Tz. 2.1 liegt nicht vor.

4. **Fünfjahreszeitraum**

Die Fünfjahresfrist gilt für die Zusammenrechnung von sukzessiven Anteilsübertragungen. Für die Beurteilung der Frage, ob aufgrund einer Änderung des Gesellschafterbestands von mindestens 95% der Anteile eine Grundstücksübertragung anzunehmen ist, sind alle Anteilsübertragungen innerhalb von fünf Jahren zu berücksichtigen. Übertragungen von mindestens 95% der Anteile, die in einem Rechtsakt vollzogen werden, vollziehen sich in einer logischen Sekunde, also immer innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren. Die Fünfjahresfrist ist für jedes Grundstück im Vermögen der Personengesellschaft selbständig zu beurteilen.

Beispiele

4.1 Eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts erwirbt im Jahr 01 zwei Grundstücke (Grundstück I und Grundstück II). Zu diesem Zeitpunkt sind an ihrem Gesellschaftsvermögen A und B zu je 20%, C zu 10% sowie die D-OHG zu 50% beteiligt. Gesellschafter der D-OHG sind zu diesem Zeitpunkt D und F zu je 10% sowie G und H zu je 40%. Im Jahr 02 veräußern A, B und C ihre Anteile an X. Im Jahr 03 veräußern D und G ihre Anteile an der D-OHG an Y. Im Januar 04 verkauft die Gesellschaft bürgerlichen Rechts das Grundstück I. Ende desselben Jahres veräußert H seinen Anteil an der D-OHG an Z. Da in Bezug auf das Grundstück I nur insgesamt 75% der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergegangen sind, ist der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG nur hinsichtlich des Grundstücks II erfüllt. Die Steuer ist hier nach § 6 Abs. 3 GrEStG in Höhe von 5% nicht zu erheben (vgl. Tz. 8).

4.2 Eine GmbH & Co. KG, an deren Vermögen nur die Kommanditisten A, B, C, D und E zu je 20% beteiligt sind, kauft im Jahr 01 ein Grundstück (Grundstück I). Im Mai 02 überträgt A seine Kommanditbeteiligung auf W. Ende des Jahres 02 erwirbt die GmbH & Co. KG ein weiteres Grundstück (Grundstück II). Im Jahr 04 veräußern B und C ihre Anteile an X. Im Jahr 05 veräußert D seinen Anteil an Y und E drei Viertel seines Anteils (15%) an Z. Bis Ende des Jahres 07 treten keine weiteren Änderungen im Gesellschafterbestand der GmbH & Co. KG ein. Hinsichtlich des Grundstücks I ist im Jahr 05 der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG erfüllt. In Bezug auf das Grundstück II ist dieser Tatbestand nicht erfüllt, weil es erst nach dem Erwerb des Anteils des A durch den W in das Vermögen der GmbH & Co. KG gelangte. Die Steuer ist hier nach § 6 Abs. 3 GrEStG in Höhe von 5% nicht zu erheben (vgl. Tz. 8).

5. Grundstückserwerbe von einem Gesellschafter

Hat die Personengesellschaft vor dem Wechsel des Gesellschafterbestands von einem Gesellschafter ein Grundstück erworben und ist die für diesen Fall vorgesehene Vergünstigung nach § 5 Abs. 1 oder 2 GrEStG aufgrund des § 5 Abs. 3 GrEStG oder nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG aufgrund § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG ganz oder teilweise zu versagen oder rückgängig zu machen, ist die Steuer insoweit zu erheben, als sich der Anteil des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand, zu dem das erworbene Grundstück noch gehört, innerhalb von fünf Jahren nach dem Übergang des Grundstücks auf die Gesamthand vermindert. In diesen Fällen ist die Verminderung des Anteils des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Ereignis eintritt (§ 175 Abs. 1 Satz 2 AO), vgl. Beispiel 5.1.

Steht die Verminderung des Anteils des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand im Zusammenhang mit einem sukzessiven Gesellschafterwechsel im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG, ist auf die für den Gesellschafterwechsel nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG zu ermittelnde Bemessungsgrundlage die Bemessungsgrundlage für den Erwerbsvorgang anzurechnen, für den aufgrund der § 5 Abs. 3 oder § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG die Steuervergünstigung zu versagen ist, vgl. Beispiel 5.1.

Ein Anwendungsfall des § 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG liegt nicht vor bei der Änderung des Gesellschafterbestands einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft von mindestens 95% in einem Rechtsakt. Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ist erfüllt und der Anwendungsbereich des § 5 Abs. 3 GrEStG als Missbrauchsverhinderungsvorschrift damit nicht eröffnet.

Durch die Versagung der Vergünstigung nach § 5 Abs. 1 oder 2 bzw. § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG wegen des Gesellschafterwechsels wird die Gesellschaft grunderwerbsteuerrechtlich so behandelt, als sei der neue Gesellschafter bereits im Zeitpunkt des Erwerbs des Grundstücks durch die Personengesellschaft an dieser beteiligt gewesen (vgl. Tz. 5.2). Hinsichtlich der sich aus dem Gesellschafterwechsel ergebenden Beteiligungsquote des Gesellschafters an der neuen Personengesellschaft im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG scheidet eine Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG jedoch aus, weil sich sonst eine Doppelbegünstigung ergeben würde. Da § 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG eine Doppelbelastung vermeiden soll, ist die Anrechnung nur vorzunehmen, wenn das Ausscheiden des Gesellschafters, der das Grundstück übertragen hat, oder die Verringerung seiner Beteiligung durch Übertragung auf einen neuen Gesellschafter gleichzeitig einen Teil des die Besteuerung nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG auslösenden Gesellschafterwechsels darstellt. Die Veränderung der Beteiligungsverhältnisse unter Altgesellschaftern stellt keinen Teil des die Besteuerung nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG auslösenden Gesellschafterwechsels dar; deshalb ist die Bemessungsgrundlage des Erwerbsvorgangs, für den die Steuervergünstigung des § 5 Abs. 1 oder 2 bzw. § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG aufgrund der § 5 Abs. 3 bzw. § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG zu versagen ist, nicht nach § 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG zu berücksichtigen.

Beispiele

5.1 An einer A und B OHG sind A zu 95% und B zu 5% beteiligt. A veräußert der OHG im Jahr 01 ein ihm gehörendes Grundstück zum Kaufpreis von 400 000 Euro, dessen Wert im Sinne des § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG 380 000 Euro beträgt. Für diesen Vorgang ist die Grunderwerbsteuer gem. § 5 Abs. 2 GrEStG nur von 20 000 Euro (entspricht 5%) zu bemessen.

Verringert A innerhalb von fünf Jahren nach der Grundstücksübertragung seine Beteiligung durch Übertragung von 90% seines Gesellschaftsanteils an Y, ist die Steuer von dem anteiligen Kaufpreis von 360 000 Euro (entspricht 90%) nach § 5 Abs. 3 GrEStG zu bemessen bzw. die Steuerfestsetzung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO entsprechend zu ändern.

Veräußert anschließend B innerhalb des Fünfjahreszeitraums seinen Gesellschaftsanteil (5%) an Z, liegen die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG vor. Von der nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG hierfür maßgebenden Bemessungsgrundlage (380 000 Euro) wird die Steuer nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG jedoch nicht erhoben, soweit die Berechtigung der Gesamthänder am gesamthänderisch gebundenen Vermögen in beiden Gesamthandsgemeinschaften übereinstimmt. Dies ist hier im Hinblick auf den Anteil von 5% des A der Fall. Somit sind von der maßgebenden Bemessungsgrundlage 19 000 Euro (entspricht 5% von 380.000 Euro) von der Besteuerung freizustellen. Auf die so ermittelte Bemessungsgrundlage von 361 000 Euro (380 000 Euro abzüglich 19

000 Euro) ist nunmehr noch die Bemessungsgrundlage anzurechnen, von der die Steuer aufgrund der Versagung der Steuervergünstigung nach § 5 Abs. 2 GrEStG aufgrund des § 5 Abs. 3 GrEStG nachträglich zu erheben ist (360 000 Euro). Somit verbleibt als endgültige Bemessungsgrundlage im Hinblick auf den Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ein Betrag von 1 000 Euro. Die Steuer ist aufgrund der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 1 GrEStG nicht zu erheben (vgl. Tz. 8).

5.2 An einer A und B OHG sind A zu 95% und B zu 5% beteiligt. A veräußert der OHG im Jahr 01 ein ihm gehörendes Grundstück. Für diesen Vorgang ist die Grunderwerbsteuer nach § 5 Abs. 2 GrEStG nur in Höhe von 5% der Bemessungsgrundlage zu erheben. Verringert A innerhalb von fünf Jahren nach dem Grundstücksübergang seine Beteiligung an der OHG durch Übertragung von 90% des Gesellschaftsanteils an B, ist die Steuerfestsetzung gegenüber der OHG bzw. dem Gesamtschuldner A (§ 13 Nr. 1 GrEStG) nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dahingehend zu ändern, dass die Steuer nunmehr entsprechend § 5 Abs. 3 GrEStG aus 95% der Bemessungsgrundlage festgesetzt wird. In der Hand des B löst die Übertragung von 90% des Anteils am Vermögen der OHG von A auf B nicht den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG aus. Denn im Rahmen des § 1 Abs. 3 GrEStG ist bei Personengesellschaften unter "Anteil an der Gesellschaft" die gesamthänderische Mitberechtigung und nicht die vermögensmäßige Beteiligung am Gesellschaftsvermögen zu verstehen.

Überträgt anschließend B seinen Gesellschaftsanteil (95%) an Z, liegen die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG vor (Erwerb des Grundstücks von der "A und B OHG" durch die "A und Z OHG"). Da A jedoch mit 5% am Vermögen der aufgrund der Fiktion des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG erwerbenden "neuen OHG" und der "alten OHG" beteiligt ist bzw. war, wird die Steuer in Höhe dieses Anteils gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG nicht erhoben (vgl. Tz. 8). Eine Anrechnung im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 3 GrEStG kommt nicht in Betracht, weil die Verringerung der Beteiligung des A an der OHG nicht Teil des die Besteuerung nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG auslösenden Gesellschafterwechsels ist.

6. Verhältnis zu § 1 Abs. 3 GrEStG

Ändert sich der Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft, kann eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2a oder 3 GrEStG in Betracht kommen. § 1 Abs. 2a GrEStG geht der Anwendung des § 1 Abs. 3 GrEStG vor. Die Anwendung des § 1 Abs. 3 GrEStG wird durch § 1 Abs. 2a GrEStG auch dann ausgeschlossen, wenn nach dessen Satz 3 oder einer Befreiungsvorschrift die Steuer nicht erhoben wird.

7. Verhältnis zu Befreiungsvorschriften

§ 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG fingiert einen rechtsgeschäftlichen Grundstücksübergang. Dabei sind die Steuerbefreiungen des § 3 GrEStG zu beachten.

Beispiele

7.1 Am Vermögen einer im Jahr 01 gegründeten GmbH & Co. KG waren ursprünglich nur die beiden Kommanditisten, die Geschwister G, je zur Hälfte beteiligt. Sie brachten in die Gesellschaft mehrere Grundstücke ein. Noch im gleichen Jahr übertrugen die Geschwister G unentgeltlich ihre Kommanditbeteiligungen vollumfänglich auf Neffen des verstorbenen Ehegatten des einen von ihnen. Die Übertragung der Kommanditbeteiligungen erfüllt zwar den Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG. Der der Besteuerung unterliegende Erwerbsvorgang ist aber nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG steuerfrei. Diese Vorschrift gilt aufgrund ihres Zwecks, die doppelte Belastung mit Grunderwerbsteuer und Schenkungsteuer zu vermeiden, nicht nur wenn Gegenstand der freigebigen Zuwendung lediglich ein Grundstück ist, sondern auch dann, wenn Zuwendungsgegenstand ein Anteil an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft ist.

7.2 A, B und C sind Gesellschafter einer grundstücksbesitzenden OHG. Innerhalb des Fünfjahreszeitraums überträgt A seinen Anteil von 90% auf seinen Sohn Y und B seinen Anteil von 8% auf den ihm fremden Z. Die Übertragung des Anteils von A auf Y löst zusammen mit der Anteilsübertragung von B auf Z einen Grundstücksübergang auf eine neue Gesellschaft im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG aus. Der Grundstücksübergang ist zu 90% nach § 3 Nr. 6 GrEStG und zu 2% nach § 6 Abs. 3 GrEStG (vgl. Tz. 8) befreit. Zu besteuern sind nur 8% der Bemessungsgrundlage für die Übertragung des B auf Z.

8. Verhältnis zu § 6 Abs. 3 GrEStG

In den Fällen des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ist § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG anzuwenden. Die Steuer wird nicht erhoben, soweit der neue Anteil des in der Gesellschaft verbleibenden Gesellschafters dem Anteil entspricht, zu dem er am Vermögen der Gesamthand vor dem Gesellschafterwechsel beteiligt war.

Erfolgt die Änderung des Gesellschafterbestands in mehreren Teilakten, kommt es für das Ausmaß der Vergünstigung auf den Gesellschafterbestand vor dem ersten und nach dem letzten Teilakt an. Ein zwischenzeitliches Ausscheiden des Altgesellschafters ist im Rahmen des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG unbeachtlich. Maßgeblich ist, dass der Altgesellschafter seine Gesellschafterstellung mindestens bis zum ersten Teilakt innehatte und spätestens mit dem letzten Teilakt wieder erlangt. Das gleiche gilt bei mehrstöckigen Personengesellschaften.

Davon zu unterscheiden ist der Verlust der Altgesellschafterstellung im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG (vgl. Tz 2.1) durch Ausscheiden aus der Gesellschaft.

Das Ausmaß der Vergünstigung ist auf die Deckungsgleiche der ursprünglichen unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft sowie der unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an der fingierten neuen Personengesellschaft beschränkt.

Beispiele

8.1 An einer grundstücksbesitzenden OHG sind A mit einer Einlage von 10 000 Euro zu 10% und B mit einer Einlage von 90 000 Euro zu 90% beteiligt. Innerhalb der Fünfjahresfrist überträgt B seinen Anteil auf Y und tritt unter Kapitalerhöhung auf insgesamt 400 000 Euro ein weiterer Gesellschafter Z mit einer Einlage von 300 000 Euro in die Gesellschaft ein. Mit der Übertragung des Gesellschaftsanteils des B an Y und dem Eintritt des Gesellschafters Z gehen innerhalb von fünf Jahren im Verhältnis zum Gesellschaftsanteil des A 97,5% der Anteile der Gesellschaft nach Kapitalerhöhung auf neue Gesellschafter über. Die Steuer wird nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG in Höhe von 2,5% der nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG maßgebenden Bemessungsgrundlage nicht erhoben.

8.2 An einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft sind seit zehn Jahren A und eine OHG (Gesellschafter B und C) zu je 50% unverändert beteiligt. Im Jahr 11 veräußert A seine 50%-ige Beteiligung an zwei Erwerber: zu 86% (entspricht 43% des Gesellschaftsvermögens) an die OHG und zu 14% (entspricht 7% des Gesellschaftsvermögens) an Z, so dass nunmehr die OHG zu 93% und Z zu 7% an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft beteiligt sind.

Im Jahr 12 veräußert die OHG ihre Anteile in Höhe von 93% an eine GmbH & Co. KG, deren einziger Kommanditist A ist. Die Komplementär-GmbH ist vermögensmäßig nicht an der KG beteiligt.

Die Anteilsübertragungen in den Jahren 11 (A an Z in Höhe von 7%) und 12 (OHG an GmbH & Co. KG in Höhe von 93%) erfüllen zusammen den Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG, da alle Anteile auf Neugesellschafter übergegangen sind. Mit den Anteilsübertragungen im Jahr 11 von A auf Z und die OHG hat A seine Eigenschaft als Altgesellschafter im Sinne des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG verloren (vgl. Tz. 2.1).

Für diesen Erwerbsvorgang ist die Steuervergünstigung des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG in Höhe der Deckungsgleiche der ursprünglichen Beteiligung des A an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft einerseits (50% unmittelbar) und an der Neugesellschafterin GmbH & Co. KG andererseits (100% von 93% mittelbar), also in Höhe von 50% zu gewähren. § 6 Abs. 4 Satz 1 GrEStG schließt die Vergünstigung nicht aus, weil A seine Gesamthänderstellung an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft vor mehr als fünf Jahren erworben hat.

9. Verhältnis zu § 16 GrEStG

§ 16 Abs. 2 GrEStG ist im Zusammenhang mit § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG dann anzuwenden, wenn einer der Gesellschafterwechsel, die zu einer Verwirklichung des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG geführt haben, vollständig, d.h. rechtlich und tatsächlich, im Sinne des § 16 GrEStG rückgängig gemacht wird und etwaige weitere Gesellschafterwechsel nicht zu einem Übergang von mindestens 95% am Gesellschaftsvermögen geführt haben.

10. Bemessungsgrundlage

Nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG ist Bemessungsgrundlage für den fiktiven rechtsgeschäftlichen Grundstückserwerb der Wert im Sinne des § 138 Abs. 2 und 3 BewG (zur Bewertung siehe Abschnitte 124 ff. ErbStR - BStBl I Sondernr. 2/1998, 2) bzw. für nach dem 31. Dezember 2006 verwirklichte derartige Erwerbsvorgänge der Wert im Sinne des § 138 Abs. 2 bis 4 BewG i.d.F. JStG 2007 (zur Bewertung siehe gleich lautende Ländererlasse vom 2. April 2007, BStBl I, S. 314). Die Bemessungsgrundlage ist nicht auf die Anteile der eintretenden Gesellschafter und der Altgesellschafter aufzuteilen, auch bei einer Übertragung von weniger als 100% der Anteile einer Gesellschaft ist Bemessungsgrundlage der volle Wert des Grundbesitzes. Beruht die Änderung des Gesellschafterbestands auf einem vorgefassten Plan zur Bebauung eines Grundstücks, ist der Wert des Grundstücks nach § 8 Abs. 2 Satz 2 GrEStG nach den tatsächlichen Verhältnissen im Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes maßgebend.

11. Steuerschuldner und Bekanntgabe des Steuerbescheids

Steuerschuldner ist in den Fällen des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG die Personengesellschaft in ihrer jeweiligen Zusammensetzung (§ 13 Nr. 6 GrEStG). Der fiktive Grundstücksübergang auf eine neue Gesellschaft hat verfahrensrechtlich keinen Einfluss auf den Fortbestand der Gesellschaft. Gegen sie als Inhaltsadressaten ist der Steuerbescheid zu richten (§ 157 Abs. 1 Satz 2 AO). Bekannt zu geben ist er an die im Zeitpunkt der Bekanntgabe vertretungsberechtigten Personen.

12. Anzeigepflicht

Die Pflicht zur Anzeige des nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG verwirklichten Erwerbsvorgangs trifft die zur Geschäftsführung befugten Personen. Die Anzeige ist innerhalb von zwei Wochen nach Kenntniserlangung von dem anzeigepflichtigen Vorgang zu erstatten.

13. Zeitlicher Anwendungsbereich

Dieser Erlass tritt an die Stelle des Erlasses vom 26. Februar 2003 (BStBl I, 271). Er ist auf alle offenen Fälle anzuwenden.