

Behrens · Böing · Seemaier · Tölle · Gottwald

Grunderwerbsteuer

Handbuch für die Gestaltungs- und Beratungspraxis

Begründet von

Dr. Stefan Gottwald

Notar a.D., Bayreuth, Professor an der Hochschule für Wirtschaft und Recht Berlin

Bearbeitet von

Dr. Stefan Behrens

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater, Frankfurt am Main

Prof. Dr. Elke Böing

Hochschule für Finanzen NRW, Nordkirchen

Marcel Seemaier

Rechtsanwalt, Frankfurt am Main

und

Wolf-Dieter Tölle

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Erbrecht, Notar und
Steuerberater, Detmold

7. Auflage

Leseprobe

Carl Heymanns Verlag 2025

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Inhaltsübersicht	XIX
Autorenverzeichnis	XXV
Im Einzelnen haben bearbeitet	XXVII
Abkürzungsverzeichnis	XXIX
Literaturverzeichnis	XXXVII

Kapitel 1 Allgemeine Einführung 1

A. Die Rechtsnatur der Grunderwerbsteuer	1
B. Das Verhältnis zu anderen Steuern	2
I. Erbschaft- und Schenkungsteuer	2
II. Umsatzsteuer	2
1. Umsatzsteuerbefreiung	2
2. Option zur Umsatzsteuerpflicht	4
3. Bemessungsgrundlage für die USt	6
4. Bemessungsgrundlage für die GrESt	7
5. Geschäftsveräußerung i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG	10
C. Das Verhältnis zum Zivilrecht – Auslegung des GrEStG	17

Kapitel 2 Die Steuerbarkeit 18

Vorbemerkung	23
A. Grundstück i.S.d. § 2 GrEStG	23
I. Grundstück i.S.d. Grunderwerbsteuergesetzes	23
II. Bestandteile	24
1. Maschinen und Betriebsvorrichtungen	26
2. Mineralgewinnungsrechte und sonstige Gewerbeberechtigungen	28
3. USt bei Maschinen und Betriebsvorrichtungen sowie Mineralgewinnungsrechten	29
III. Den Grundstücken gleichstehende Rechte	29
IV. Grunderwerbsteuerliche Vorgänge bei Wohnungs- und Teileigentum	30
V. Dauerwohn- und Dauernutzungsrecht	31
B. Rechtsträgerwechsel	32
I. Rechtsträger i.S.d. Grunderwerbsteuergesetzes	32
1. Personengesellschaften	33
2. Erbengemeinschaft	34
3. Bruchteilseigentum	35
II. Weitere Einzelfälle	37
1. Vorgründungsgesellschaft/Vorgesellschaft	37
2. Sitzverlegung ins Ausland	37
C. Die Erwerbsvorgänge des § 1 Abs. 1 GrEStG	38
I. Verpflichtungsgeschäfte (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG)	38
1. Kaufvertrag	38

	2. Andere Verpflichtungsgeschäfte	39
II.	Auflassung (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG)	39
III.	Übergang des Eigentums (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG)	42
	1. Anwachsungsvorgänge	42
	2. Umwandlungsvorgänge	44
	3. Erwerbsvorgänge in der Flurbereinigung (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. a)GrEStG)	48
	4. Grundstückszuweisungen im Umlegungsverfahren (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. b)GrEStG)	49
IV.	Meistgebot im Zwangsversteigerungsverfahren (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG) .	52
V.	Besteuerung von Zwischengeschäften (§ 1 Abs. 1 Nr. 5–7 GrEStG)	54
	1. Allgemeine Systematik	54
	2. Abtretung eines Übereignungsanspruchs	56
	3. Abtretung der Rechte aus einem Kaufangebot	56
D.	Erwerb der Verwertungsbefugnis – § 1 Abs. 2 GrEStG	61
	I. Allgemeine Systematik	61
	II. Verwertungsmöglichkeit auf eigene Rechnung	63
	III. Typische Fallbeispiele	65
	1. Verkaufsermächtigung und atypischer Maklervertrag	66
	2. Einbringung eines Grundstücks in eine Personengesellschaft dem Wert nach	67
	3. Kombination wirtschaftlicher und rechtlicher Verwertungsbefugnis. . .	68
	4. Drittbenennungsrechte.	68
	5. Treuhandgeschäfte	72
	6. Leasingverträge.	79
E.	Die Grundstückszurechnung für Zwecke von § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG. . .	81
	I. Tatbestandsmerkmal »Zugehörigkeit des Grundstücks zum Vermögen der Gesellschaft« in § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG.	81
	II. Zurechnungssubjekte und -objekte	83
	III. Unmittelbare Zu- und Wegrechnung aufgrund der Tatbestände des § 1 Abs. 1 GrEStG.	83
	IV. Unmittelbare Zu- und Wegrechnung aufgrund des Tatbestands des § 1 Abs. 2 GrEStG.	84
	V. Zu- und Wegrechnung aufgrund der Ergänzungstatbestände der § 1 Abs. 3, Abs. 3a GrEStG	85
	1. Keine Begründung der Grundstückszurechnung nach § 1 Abs. 2a, Abs. 2b GrEStG.	85
	2. Die frühere BFH-Rechtsprechung zur Grundstückszurechnung bei § 1 Abs. 3 GrEStG.	85
	3. Die neuere BFH-Rechtsprechung zur Grundstückszurechnung in Beteiligungsketten	86
	4. Bedeutung der BFH-Urteile II R 44/18, II R 33/20 und II R 40/20 auch für die Rechtslage ab 01.07.2021.	92
	5. Zurechnungserlasse vom 16.10.2023	92
	VI. Die in den sog. Zurechnungserlassen diskutierten Beispiele	94
	1. Verwaltungsansicht: Doppelbesteuerung nach § 1 Abs. 2a und nach Abs. 2b GrEStG.	94

2.	Frage nach etwaiger Doppelbesteuerung bei Gesellschaftsketten gleicher Rechtsform	97
3.	Grundstückszurechnung infolge Anteilsvereinigung auf Ebene einer selbst keine Anteile erwerbenden Gesellschaft	99
4.	Zusammenfassendes Beispiel 4	101
VII.	§ 1 Abs. 4a GrEStG in der Fassung des JStG 2024, RegE Art. 28 (BT-Drucks. 20/12780 vom 09.09.2024)	103
F.	Änderung des Gesellschafterbestands von Personengesellschaften – § 1 Abs. 2a GrEStG	105
I.	Vorbemerkung	105
1.	Die Rechtslage bis 1996	105
2.	Rechtslage von 1997 bis 1999	105
3.	Die Rechtsentwicklungen bis 2015	106
4.	Die Rechtslage ab dem 05.11.2015	106
5.	Die Rechtslage ab dem 01.07.2021	108
6.	Teilweise Rückwirkung auf mittelbarer Beteiligungsebene (§ 23 Abs. 19 Satz 2 GrEStG)	109
7.	Subsidiäre Fortgeltung der Altfassung des § 1 Abs. 2a GrEStG bis 30.06.2026 (§ 23 Abs. 20 GrEStG)	109
II.	Regelungsgedanke und Fiktionswirkung des § 1 Abs. 2a GrEStG	110
III.	Verhältnis zu anderen Ergänzungstatbeständen	111
IV.	Personengesellschaften	112
V.	Vermögen der Personengesellschaft	113
VI.	Änderung des Gesellschafterbestands	113
1.	Anteil am Gesellschaftsvermögen	113
2.	Mittelbare Anteilszurechnung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten	115
3.	Alt- und Neugesellschafter	127
4.	Derivativer Erwerb	134
5.	Originärer Erwerb	142
6.	Formwechsel	146
VII.	Zehn-Jahres-Zeitraum	147
VIII.	Unanwendbarkeit von § 42 AO im Anwendungsbereich von § 1 Abs. 2a GrEStG	149
G.	Änderung des Gesellschafterbestands von Kapitalgesellschaften – § 1 Abs. 2b GrEStG	151
I.	Vorbemerkungen	151
1.	Historie	151
2.	Verhältnis zu den anderen Ergänzungstatbeständen	151
II.	Regelungsgedanke und Fiktionswirkung des § 1 Abs. 2b GrEStG	152
III.	Kapitalgesellschaften	152
IV.	Zugehörigkeit eines Grundstücks zum Vermögen der Kapitalgesellschaft	153
V.	Änderung des Gesellschafterbestands	153
1.	Anteilsbegriff des § 1 Abs. 2b GrEStG	153
2.	Anteilszurechnung auf unmittelbarer und mittelbarer Beteiligungsebene	154
3.	Alt- und Neugesellschafter	155
VI.	Zehn-Jahres-Zeitraum	158

VII.	Rechtsfolgen der Verwirklichung des § 1 Abs. 2b GrEStG	158
VIII.	Zeitlicher Anwendungsbereich des § 1 Abs. 2b GrEStG	159
H.	Börsenklausel gem. § 1 Abs. 2c GrEStG.	160
I.	Gesetzeswortlaut, zeitlicher Anwendungsbereich und Zweck	160
II.	Begünstigungsfähige Kapitalgesellschaftsanteile.	162
III.	Handelszulassung an einem organisierten Markt oder für gleichwertig erklärten Dritthandelsplatz	162
IV.	Anteilsübergang auf Grund eines Geschäfts an diesem Markt oder Dritthandelsplatz oder einem multilateralen Handelssystem im Sinne des Art. 2 Abs. 1 Nr. 14 der Verordnung (EU) Nr. 600/2014.	164
V.	Rechtsfolgen bei Erfüllung der Voraussetzungen der Börsenklausel.	164
	1. Anteilsübergänge i.S.v. § 1 Abs. 2c GrEStG sind keine sog. Zählerwerke	164
	2. Vermutlich keine Auswirkung von § 1 Abs. 2c GrEStG auf die Frage der Einordnung als Alt- oder Neugesellschafter	165
	3. Anwendung von § 1 Abs. 2c GrEStG auf mittelbare Anteilsübergänge	166
VI.	Anteilsübergänge im Rahmen von IPOs, formellen Kapitalerhöhungen und Wertpapierleihen bzw. -darlehen und Wertpapierpensionsgeschäften	167
I.	Anteilsvereinigung und Übertragung vereinigter Anteile – § 1 Abs. 3, Abs. 4 GrEStG	168
	I. Vorbemerkung	168
	1. Hintergründe	168
	2. Nicht-Steuerbarkeit der Aufstockung von mind. 95 % auf bis zu 100 %	169
	3. Absenkung der Beteiligungsschwelle von 95 % auf 90 % zum 01.07.2021.	170
	4. Konflikt von § 1 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 3 GrEStG a.F. und § 1 Abs. 2b GrEStG bei sog. Signing vor dem und sog. Closing nach dem 01.07.2021.	171
	5. Die sog. Signing-/Closing-Problematik	172
	II. Regelungsgedanke des § 1 Abs. 3 GrEStG	175
	III. Keine Bedeutung der Fiktion eines Grundstücksübergangs im Rahmen der RL 2008/7/EG	178
	IV. Unmittelbare und mittelbare Anteilsvereinigung.	179
	1. Allgemeine Zurechnungskriterien.	179
	2. Eingeschränkter Anwendungsbereich des § 1 Abs. 3 GrEStG bei Personengesellschaften.	186
	3. Anteilszurechnung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten.	204
	4. Treuhandgeschäfte	208
	V. Verstärkung bestehender Beteiligungen.	210
	VI. Ausnahmen von Anteilsverstärkungen – Organschaftsverhältnisse.	217
	1. Begründung eines Organschaftsverhältnisses unter Beibehaltung der bestehenden Anteilsverhältnisse	222
	2. Begründung eines Organschaftsverhältnisses unter Veränderung der bestehenden Anteilsverhältnisse	223
	3. Veränderung der Anteilsverhältnisse bei bestehendem Organschaftsverhältnis	225

4.	Änderung der Anteilsverhältnisse und nachfolgende Begründung des Organschaftsverhältnisses	229
5.	Erweiterung des Organschaftsverhältnisses	230
6.	Verschmelzung des Organträgers auf eine Gesellschaft außerhalb des Organkreises.	231
7.	Umstrukturierungen im Organkreis	232
8.	Zusammenfassung	233
VII.	Kritik an der derzeitigen Rechtslage	234
VIII.	Das Verhältnis von § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG zu § 1 Abs. 3 GrEStG.	235
IX.	Anwendbarkeit personenbezogener Befreiungstatbestände	238
1.	Anteilsvereinigungen, § 1 Abs. 3 Nr. 1, Nr. 2 GrEStG.	239
2.	Anteilsübertragungen, § 1 Abs. 3 Nr. 3, Nr. 4 GrEStG	239
3.	Zusammenfassung	241
X.	Anwendbarkeit der Vergünstigungsvorschrift des § 5 GrEStG	242
1.	Anteilsvereinigungen, § 1 Abs. 3 Nr. 1, Nr. 2 GrEStG.	242
2.	Anteilsübertragungen, § 1 Abs. 3 Nr. 3, Nr. 4 GrEStG	244
XI.	Mittelbare Steuerbelastungen bei Umwandlungsfällen	244
1.	§ 1 Abs. 3 GrEStG als mittelbare Umwandlungsfolge	245
2.	§ 1 Abs. 2a GrEStG als mittelbare Umwandlungsfolge.	250
3.	§ 5 Abs. 3 GrEStG, § 6 Abs. 3 S. 2 GrEStG als mittelbare Umwandlungsfolge.	251
XII.	Übernahmeangebote nach WpÜG	251
J.	Wirtschaftliche Anteilsvereinigung, § 1 Abs. 3a GrEStG	252
I.	Regelungsanliegen.	252
II.	Die Regelungen in den gleich lautenden Länder-Erlassen	258
1.	Allgemeines	259
2.	Anwendungsbereich der Vorschrift.	261
3.	Nachrangigkeit.	263
4.	Steuerbare Erwerbsvorgänge.	266
5.	Wirtschaftliche Beteiligung	268
6.	Aufeinanderfolge von Tatbeständen (§ 1 Abs. 6 GrEStG).	273
7.	Anwendung der §§ 3, 6 und 6a GrEStG	276
8.	Steuerschuldnerschaft.	277
9.	Verhältnis zu § 16 GrEStG.	277
10.	Anzeigepflicht und Inhalt der Anzeige	278
III.	In den Erlassen vom 19.09.2018 nicht beantwortete Fragen.	279
1.	Anwendbarkeit von § 5 Abs. 2 GrEStG	279
2.	Anwendbarkeit von §§ 3, 6, 6a GrEStG auf die Fälle des § 1 Abs. 3a GrStG	284
3.	Relevanz von Treuhandgeschäften i.R. von § 1 Abs. 3a GrEStG.	286
4.	Anteilsvereinigung im Organkreis	290
5.	Besteuerung nach § 1 Abs. 3a GrEStG nur des Anteilserwerbers	290
6.	Wechselseitige Beteiligungen	292
7.	Kriterien für die Zugehörigkeit eines Grundstücks »zum Vermögen der Gesellschaft«.	293

8.	Auswirkungen auf anteilsbezogene Zwischengeschäfte	294
9.	Heterogener quotenwahrender Formwechsel	301
IV.	Zusammenfassung	302
K.	Tausch – § 1 Abs. 5 GrEStG	304
L.	Die Aufeinanderfolge von Tatbeständen – § 1 Abs. 6 GrEStG	305
 Kapitel 3 Sachliche Steuerbefreiungen - §§ 3 und 4 GrEStG		310
A.	Systematische Vorbemerkungen	311
B.	Erwerb geringwertiger Grundstücke	313
C.	Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen	316
I.	Grundstückserwerb von Todes wegen	316
1.	Systematische Vorbemerkungen	316
2.	Grundstückserwerb durch Erbanfall	316
3.	Vor- und Nacherbschaft	316
4.	Grundstücksübertragung als Gegenleistung für die Ausschlagung einer Erbschaft/für einen Erbverzicht	317
5.	Grundstücksübertragungen zur Erfüllung eines Vermächtnisses	317
6.	Grundstückserwerb aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs	321
7.	Grundstückserwerb durch Schenkung auf den Todesfall	322
8.	Grundstückserwerb aufgrund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages zugunsten Dritter	323
9.	Vermögensübergang auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung	323
10.	Grundstückserwerb aufgrund sonstiger Erwerbe von Todes wegen	323
11.	Interpolation	323
II.	Grundstücksschenkungen unter Lebenden, § 3 Nr. 2 GrEStG	324
1.	Grundstückserwerb aufgrund freigebiger Zuwendung unter Lebenden	325
2.	Grundstückserwerb aufgrund gemischter Schenkung	326
3.	Schenkungen unter Auflagen	326
4.	Unentgeltliche Vermögensübertragungen zwischen Trägern öffentlicher Verwaltung	332
5.	Unentgeltlicher Erwerb von Gesellschaftsanteilen	335
D.	Grundstückserwerb aufgrund einer Erbauseinandersetzung	338
I.	Systematische Vorbemerkungen	338
II.	Tatbestandliche Voraussetzungen	339
III.	Interpolation	341
E.	Grundstückserwerb zwischen Ehegatten	341
I.	Systematische Vorbemerkungen	341
II.	Tatbestandliche Voraussetzungen	342
III.	Interpolation	342
F.	Grundstückserwerb nach Scheidung bzw. Aufhebung der Lebenspartnerschaft	343
I.	Systematische Vorbemerkungen	343
II.	Tatbestandliche Voraussetzungen	343
III.	Interpolation	344

G.	Grundstückserwerb durch Verwandte und Gleichgestellte	345
I.	Systematische Vorbemerkungen	345
II.	Tatbestandliche Voraussetzungen	345
1.	§ 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG	345
2.	§ 3 Nr. 6 Satz 2 GrEStG	347
3.	§ 3 Nr. 6 Satz 3 GrEStG	347
III.	Interpolation.	347
H.	Grundstückserwerb durch Teilung des Gesamtguts der fortgesetzten Gütergemeinschaft	348
I.	Systematische Vorbemerkungen	348
II.	Tatbestandliche Voraussetzungen	348
III.	Interpolation.	349
I.	Rückerwerb eines Grundstücks bei Auflösung von Treuhandverhältnissen	349
I.	Systematische Vorbemerkungen	349
II.	Tatbestandliche Voraussetzungen	351
III.	Interpolation.	354
IV.	Zusammenfassung	355
J.	Besondere Ausnahmen von der Besteuerung, § 4 GrEStG	355
I.	Grundstückserwerbe juristischer Personen des öffentlichen Rechts (§ 4 Nr. 1 GrEStG)	355
II.	Grundstückserwerbe durch ausländische Staaten für diplomatische Zwecke (§ 4 Nr. 2 GrEStG).	356
III.	Grundstückserwerbe durch ausländische Staaten oder ausländische kulturelle Einrichtungen für kulturelle Zwecke (§ 4 Nr. 3 GrEStG)	357
IV.	Erwerbsvorgänge aus Anlass einer kommunalen Gebietsreform (§ 4 Nr. 4 GrEStG)	357
V.	Erwerbsvorgänge im Rahmen einer Öffentlichen Privaten Partnerschaft (§ 4 Nr. 5 GrEStG)	357
VI.	Erwerbe aufgrund des Austritts von Großbritannien aus der EU (§ 4 Nr. 6 GrEStG)	360
K.	Gesetzliche Grunderwerbsteuerbefreiungen außerhalb des Grunderwerbsteuergesetzes	361

Kapitel 4 Grundstücksübertragungen in den Sonderfällen der §§ 5, 6 und 6a GrEStG 362

	Vorbemerkung	363
A.	Übergang auf eine Gesamthand (§ 5 GrEStG)	364
I.	Systematische Vorbemerkungen	364
II.	Grundstücksübergang von mehreren Eigentümern auf eine Gesamthand	366
III.	Grundstücksübergang vom Alleineigentümer auf eine Gesamthand	367
IV.	Interpolation.	367
V.	Der Anwendungsbereich des § 5 Abs. 3 GrEStG	369
1.	Rechtsentwicklung und Normzweck	369
2.	Verminderung des Anteils am Vermögen der Gesamthand	370
3.	Umwandlungsvorgänge im Zusammenhang mit § 5 Abs. 3 GrEStG	372
4.	Teleologische Einschränkung des Anwendungsbereichs des § 5 Abs. 3 GrEStG	374

B.	Übergang von einer Gesamthand (§ 6 GrEStG)	381
I.	Systematische Vorbemerkungen	381
II.	Der Übergang eines Grundstücks von einer Gesamthand in das Miteigentum mehrerer Personen (§ 6 Abs. 1 GrEStG)	381
III.	Der Übergang eines Grundstücks einer Gesamthand in das Alleineigentum einer Person (§ 6 Abs. 2 GrEStG)	382
IV.	Der Übergang eines Grundstücks von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand (§ 6 Abs. 3 GrEStG)	383
	1. Systematische Vorbemerkungen	383
	2. Besonderheiten bei doppelstöckigen Gesamthandgemeinschaften	384
	3. Besonderheiten im Zusammenhang mit § 1 Abs. 2a GrEStG.	385
	4. Versagung der Steuervergünstigung nach § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG.	387
V.	Die Sperrvorschrift des § 6 Abs. 4 GrEStG.	389
VI.	Umwandlungsvorgänge.	393
VII.	Interpolation.	397
C.	Steuervergünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern (§ 6a GrEStG)	397
I.	Allgemeines und Rechtsentwicklung	397
II.	Begünstigte Rechts-/Erwerbsvorgänge.	399
	1. Umwandlungen	399
	2. Einbringungen	400
	3. Andere Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage	401
	4. »Entsprechende« Vorgänge nach EU. Bzw. EWR-Recht/Drittstaaten-Fälle	403
	5. Steuerbare Erwerbsvorgänge.	405
III.	Am Rechtsvorgang Beteiligte	410
IV.	Herrschendes Unternehmen und abhängige Gesellschaft(en)	410
	1. Allgemeines	410
	2. Wirtschaftliche Tätigkeit	412
	3. Abhängige Gesellschaften/Qualifizierte Beteiligung von 95 %	413
	4. Bestimmung des herrschenden Unternehmens bei mehrstufigen Beteiligungen	414
V.	Vor- und Nachbehaltensfrist	419
	1. Allgemeines	419
	2. Unschädliche Fristverstöße bei bestimmten Umwandlungen	420
	3. Beteiligungsbezogene Betrachtung	421
	4. Vorbehaltensfrist	424
	5. Nachbehaltensfrist	430
	6. Folgen der Nichteinhaltung der Nachbehaltensfrist	435
VI.	Verhältnis zu §§ 5, 6 GrEStG	435
 Kapitel 5 Umwandlung von gemeinschaftlichem Eigentum in Flächeneigentum – § 7 GrEStG		 437
A.	Systematische Vorbemerkungen	437
B.	Grundstücksteilung unter Miteigentümern in Flächeneigentum	439
I.	Realteilung	439
II.	Aufteilung in Wohnungseigentum	441

III.	Aufhebung von Wohnungseigentum	443
C.	Grundstücksteilung von Gesamthandgut in Flächeneigentum	444
I.	Allgemeine Systematik	444
II.	Freiwillige Baulandumlegungen	446
D.	Die Sperrfrist des § 7 Abs. 3 GrEStG	448
E.	Interpolation	448
Kapitel 6 Bemessungsgrundlage - §§ 8, 9 GrEStG		449
A.	Übersicht	451
B.	Die Regelbemessungsgrundlage gem. § 8 Abs. 1 i.V.m. § 9 GrEStG – Wert der Gegenleistung	451
I.	Gegenleistung	451
II.	Eigennützige Erwerberleistungen	452
III.	Öffentlich-rechtliche Abgaben und Leistungspflichten	453
1.	Künftige Abgabepflichten	454
2.	Bereits entstandene Abgabepflichten	455
3.	Erwerb gemeindeeigener Grundstücke	455
4.	Erschließungsverträge	458
5.	Zusammenfassung	460
IV.	Inhalt der Gegenleistung	461
V.	Aufteilung von Gesamtgegenleistungen	462
VI.	Bewertung der Gegenleistung	466
VII.	Einheitlicher Leistungsgegenstand – Einheitliches Vertragswerk – Vertrags- bündeltheorie	469
1.	Zivilrechtliche Verknüpfung	470
2.	Einheitlicher Leistungsgegenstand	470
3.	Rechtsprechung zum einheitlichen Vertragswerk	475
VIII.	Doppelbelastung mit USt und GrESt beim einheitlichen Leistungsgegen- stand	481
1.	Rechtsprechungsgrundsätze	481
2.	Gestaltungsüberlegungen	484
3.	Wirtschaftliche Betrachtung	485
C.	Gegenleistung bei den einzelnen in § 9 Abs. 1 GrEStG aufgeführten Erwerbs- vorgängen	486
I.	Kauf	486
1.	Kaufpreis	486
2.	Vom Käufer übernommene sonstige Leistungen	488
3.	Dem Verkäufer vorbehaltene Nutzungen	498
II.	Tausch	498
III.	Leistung an Erfüllung statt	500
IV.	Meistgebot im Zwangsversteigerungsverfahren	501
V.	Abtretung der Rechte aus dem Meistgebot	502
VI.	Abtretung des Übereignungsanspruchs	503
VII.	Enteignung	504
D.	Gegenleistung bei anderen Erwerbsvorgängen	504
I.	Erbbaurechtsgänge	504

1.	Bestellung und Übertragung des Erbbaurechts	504
2.	Verlängerung des Erbbaurechts	507
3.	Aufhebung und Erlöschen des Erbbaurechts	508
4.	Heimfall des Erbbaurechts	510
5.	Rechtsvorgänge über erbaurechtsbelastete Grundstücke	511
II.	Treuhandgeschäfte und Auftragserwerbe	514
1.	Übertragung	514
2.	Rückübertragung	515
3.	Auftragserwerb	515
III.	Gemischte Schenkung und Auflagenschenkungen	516
IV.	Erwerb der Verwertungsbefugnis	516
E.	Sonstige zur Gegenleistung gehörende Leistungen – § 9 Abs. 2 GrEStG	517
I.	Zusätzliche/nachträgliche Leistungen	517
II.	Kraft Gesetzes auf den Erwerber übergehende Lasten	517
III.	Leistungen an Dritte für einen Erwerbsverzicht	518
IV.	Leistungen Dritter an den Veräußerer	518
V.	Behandlung der Grunderwerbsteuer	520
F.	Die Bemessungsgrundlage des § 8 Abs. 2 GrEStG	521
I.	Allgemeine Vorbemerkungen	521
II.	Nicht vorhandene oder nicht zu ermittelnde Gegenleistung	523
III.	Umwandlungen, Einbringungen und andere Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage	523
IV.	Rechtsvorgänge i.S.d. § 1 Abs. 2a, 3 und 3a	524
V.	Erwerbsvorgänge innerhalb des umwandlungsrechtlichen Rückwirkungszeitraumes	524
VI.	Künftiger Grundstückszustand	525
G.	Grundstücksübertragungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern	526
I.	Allgemeine Vorbemerkungen	526
II.	Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage – Gesetzesinterpretation	527
III.	Gestaltungsüberlegungen	528
1.	Personengesellschaften	529
2.	Kapitalgesellschaften	532
3.	Konsequenzen für die Praxis	533
	Kapitel 7 Die Berechnung der Grunderwerbsteuer	536
A.	Steuersatz, Abrundung	536
B.	Pauschbesteuerung	539
	Kapitel 8 Die Steuerschuld	540
A.	Steuerschuldner	540
B.	Entstehung der Steuer in besonderen Fällen	545
I.	Die Entstehung der Steuer bei bedingten Erwerbsvorgängen	546
II.	Entstehung der Steuer bei genehmigungsbedürftigen Erwerbsvorgängen	548
III.	Aufschiebend bedingter Kaufvertrag und unbedingt erklärte Auflassung	551

Kapitel 9	Fälligkeit der Steuer	553
Kapitel 10	Nichtfestsetzung der Steuer, Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung - § 16 GrEStG	554
A.	Ratio legis	554
B.	Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs vor Eigentumsübergang	556
I.	Allgemeine Vorbemerkungen	556
II.	Einvernehmliche Rückgängigmachung eines Rechtsgeschäfts	558
1.	Vollständige zivilrechtliche Beseitigung des Rechtsvorgangs	558
2.	Tatsächliche (wirtschaftliche) Rückgängigmachung	562
III.	Rückgängigmachung aufgrund Rechtsanspruchs	567
C.	Rückerwerb des Eigentums	568
I.	Allgemeine Systematik	568
II.	Rückerwerb innerhalb von zwei Jahren	571
1.	Allgemeine Vorbemerkungen	571
2.	Grunderwerbsteuerliche Besonderheiten beim Tausch mit dem Bauträger	571
III.	Rückerwerb wegen Nichtigkeit des vorangegangenen Erwerbsvorgangs	575
IV.	Rückerwerb wegen Rückgängigmachung aufgrund Rechtsanspruchs	576
D.	Herabsetzung der Gegenleistung	576
E.	Ablaufhemmung	577
F.	Aufhebung von Festsetzungen für Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 3 Nr. 1, Nr. 3, Abs. 3a GrEStG	578
G.	Rechtsfolgen der Nichtanzeige	579
I.	Allgemeine Vorbemerkungen	579
II.	Rückgängigmachung von Erwerbsvorgängen i.S.d. § 1 Abs. 2 GrEStG. ...	580
III.	Rückgängigmachung von Erwerbsvorgängen i.S.d. § 1 Abs. 2a GrEStG und § 1 Abs. 2b GrEStG	581
IV.	Rückgängigmachung von Erwerbsvorgängen i.S.d. § 1 Abs. 3, Abs. 3a GrEStG.	582
Kapitel 11	Örtliche Zuständigkeit des FA für die GrESt-Festsetzung und ggf. für die gesonderte Feststellung	584
Kapitel 12	Anzeigepflichten und Unbedenklichkeitsbescheinigung	588
A.	Anzeigepflicht der Gerichte, Behörden und Notare	588
I.	Allgemeines.	588
II.	Anzeigepflichtige Vorgänge	589
III.	Form, Frist und Adressat der Anzeige	591
IV.	Rechtsfolgen einer unterlassenen Anzeige/Notarhaftung	593
B.	Anzeigepflicht der Beteiligten	594
I.	Allgemeines.	594
II.	Anzeigepflichtige Vorgänge	595
III.	Rechtsfolgen einer unterlassenen Anzeige	597
C.	Inhalt der Anzeigen	598

Inhaltsverzeichnis

D.	Unbedenklichkeitsbescheinigung	600
I.	Allgemeines.	600
II.	Erforderlichkeit und Entbehrlichkeit der Unbedenklichkeitsbescheinigung	600
III.	Verfahrensrechtliche Aspekte.	601
Kapitel 13 Ertragsteuerliche Behandlung der Grunderwerbsteuer.		603
Kapitel 14 Grunderwerbsteuerrechtliche Fragen bei Immobilien-Fonds		612
A.	Immobilien-Fonds vor und nach Einführung des KAGB	612
B.	Verwaltung offener Immobilien-AIF durch KVGs (früher: KAGs)	614
I.	Anteilsvereinigung bzw. -übertragung in Bezug auf die Anteile an einer KVG.	614
II.	»Übertragung« von Grundstücken und Grundstücksgesellschaftsanteilen zwischen Eigenvermögen und Sondervermögen sowie zwischen verschiedenen Sondervermögen derselben KVG	619
III.	Übertragung der Fonds-Verwaltung auf eine andere externe KVG	620
IV.	Übertragung aller Anteilscheine an einem Immobilien-Spezialfonds	621
C.	»Einbringung« von Immobilien in einen »Miteigentums-Fonds«	624
I.	Immobilien-Spezialfonds und »Miteigentumslösung«	624
II.	Grundstücke, die zum offenen Spezial-AIF gehören	625
III.	Kommanditbeteiligungen, die zum offenen Spezial-AIF gehören	630
D.	Kauf und Verkauf von Grundstücken durch KVGs für Sondervermögen	631
I.	Für nach der »Treuhand-Lösung« strukturierte Sondervermögen	631
II.	Für nach der »Miteigentums-Lösung« strukturierte Sondervermögen	631
E.	Abwicklung von Immobilien-Sondervermögen	634
F.	Beteiligung als Treugeber-Anleger an geschlossenen Immobilienfonds in der Rechtsform der Investment-KG	636
G.	Grunderwerbsteuerliche Qualifikation weiterer Fondsvehikel.	641
Anhänge.		645
Anhang 1	Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder Anwendung des § 1 Absatz 2a GrEStG vom 10. Mai 2022 (BStBl. I 2022, 801).	645
Anhang 2	Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder Anwendung des § 1 Absatz 2b GrEStG ab dem 1. Juli 2021 vom 10. Mai 2022 (BStBl. I 2022, 821)	675
Anhang 3	Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder Anwendung des § 1 Absatz 2c GrEStG vom 4. Oktober 2022 (BStBl. I 2022, 1451)	702
Anhang 4	Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder Zurechnung von Grundstücken für die Ergänzungstatbestände in § 1 Absatz 2a bis 3a GrEStG vom 16. Oktober 2023 (BStBl. I 2023, 1872).	706

Anhang 5	Anwendung des § 1 Absatz 3 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) – Gleich lautender Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 05. März 2024 (BStBl. I 2024, 383)	716
Anhang 6	Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder Anwendung der §§ 5 und 6 GrEStG vom 5. März 2024 (BStBl. I 2024, 410)	729
Anhang 7	Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder Anwendung des § 6a GrEStG vom 25. Mai 2023 (BStBl. I 2023, 995) ..	766
Stichwortverzeichnis		781

Autorenverzeichnis

Dr. Stefan Behrens

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater, Frankfurt am Main

Prof. Dr. Elke Böing

Hochschule für Finanzen NRW, Nordkirchen

Marcel Seemaier

Rechtsanwalt, Frankfurt am Main

Wolf-Dieter Tölle

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Erbrecht, Notar und Steuerberater,
Detmold

dass die Leasingraten auch Vorauszahlungen auf die Substanz des Leasingobjekts enthalten, spricht der Umstand, dass die Höhe des vereinbarten Nutzungsentgeltes von der Höhe der Gesamtherstellungskosten abhängig ist.²⁴⁹

Der Abschluss eines Leasingvertrages begründet somit nur dann eine grunderwerbsteuerlich relevante Verwertungsbefugnis des Leasingnehmers i.S.d. § 1 Abs. 2 GrEStG, wenn der Leasingnehmer nach den Vertragsbestimmungen letztlich uneingeschränkt und beliebig über das Grundstück verfügen, also insbesondere jederzeit die Übereignung des Grundstücks herbeiführen kann.²⁵⁰ Hierdurch ist es ihm möglich, sich den etwaigen Wertzuwachs des Grundstücks zu verschaffen. Ein lediglich außerordentliches Ankaufsrechts für bestimmte Fälle reicht nicht aus für die Verwertungsbefugnis an der Substanz des Grundstücks. Vielmehr kommt dann erst durch die Ausübung eines etwaigen Ankaufsrechts ein Grunderwerbsteueratbestand, und zwar § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG, zur Anwendung. Für diesen späteren Grunderwerbsteueratbestand sind jedoch die Warnhinweise des BFH hinsichtlich der Bemessungsgrundlage (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG) zu beachten.²⁵¹

E. Die Grundstückszurechnung für Zwecke von § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG

I. Tatbestandsmerkmal »Zugehörigkeit des Grundstücks zum Vermögen der Gesellschaft« in § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG

Gemeinsamer Bezugspunkt der Ergänzungstatbestände der § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG sind grundbesitzende Gesellschaften. Geregelt wird dies durch die in jedem der genannten Tatbestände enthaltene Formulierung, dass ein *inländisches Grundstück zum Vermögen* der jeweiligen Gesellschaft *gehört*. Maßgebend für die Beurteilung der Vermögenszugehörigkeit eines Grundstücks ist der Zeitpunkt, in dem Steuer nach einem der Ergänzungstatbestände in § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG entsteht.

Eine Legaldefinition dieser Vermögenszugehörigkeit sah das GrEStG bisher nicht vor. Nach langjähriger Rechtsprechung richtet sich die Zugehörigkeit inländischer Grundstücke zum Vermögen einer Gesellschaft jeweils ausschließlich nach grunderwerbsteuerrecht-

Abschlusses dieses Vertrages die Bemessungsgrundlage für die GrESt im Fall der Ausübung der Option nicht mehr eindeutig berechnen können, was sich in der Praxis als Hemmnis für derartige Transaktionen auswirken kann; vgl. auch *Bruschke*, ErbStB 2020, 115, 117.

249 Vgl. auch *Bruschke*, UVR 2002, 122 ff. zur Bemessung der Gegenleistung; vgl. ferner *Schneck/Pirkll/Erhardt*, BB 2004, 1658 ff. zu weiteren grunderwerbsteuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten beim Immobilienleasing.

250 Vgl. *Gottwald*, MittBayNot 2007, 103 ff.

251 Die Grunderwerbsteuerbelastung beim Immobilienleasing kann unter Umständen durch die Einräumung dinglicher Gestattungsrechte weitgehend vermieden werden, da dann kein Tatbestand des Grunderwerbsteuergesetzes verwirklicht wird; vgl. hierzu *Schneck/Pirkll/Erhardt*, BB 2004, 1658 ff.

lichen Grundsätzen.²⁵² Nach der Rechtsprechung des BFH soll ein Grundstück für alle der genannten Ergänzungstatbestände zum Vermögen einer Gesellschaft gehören, wenn es ihr im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld aufgrund eines unter § 1 Abs. 1, 2, 3 oder 3a GrEStG fallenden Erwerbsvorgangs grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen ist.²⁵³ Diesen allgemeinen Zurechnungsgrundsatz hat die Finanzverwaltung vorerst in ihre Erlasse zu § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG²⁵⁴ übernommen. Im Anschluss an die BFH-Urteile II R 44/18 vom 01.12.2021 und II R 40/20 vom 14.12.2022 hat sie ihr Verständnis zuletzt in den sog. Zurechnungserlassen vom 16.10.2023 dargelegt.²⁵⁵ Die sich aufgrund dieser Grundsätze ergebenden Unwägbarkeiten, die im Folgenden aufgezeigt werden sollen, haben dazu geführt, dass mit § 1 Abs. 4a GrEStG-E gesetzlich ein Zurechnungsmaßstab verankert werden soll, der an die Stelle der bisherigen Rechtsprechungs- und Verwaltungsgrundsätze treten würde.²⁵⁶

- 211 Bei der Vermögenszugehörigkeit handelt es sich um eine Zustandsbeschreibung. Für die praktische Anwendung der Tatbestände ist entscheidend, ob und ab welchem Zeitpunkt ein Grundstück zum Gesellschaftsvermögen gehört (*Zurechnung*), gleichermaßen aber auch, ob und ab welchem Zeitpunkt ein Grundstück nicht mehr zum Gesellschaftsvermögen gehört (im Folgenden als *Wegrechnung* bezeichnet). Gleich-

252 Vgl. BFH-Urteil II R 26/12 vom 11.12.2014, BFHE 247, 343 = BStBl. II 2015, 402; BFH-Urteil II R 65/08 vom 25.08.2010, BFHE 231, 239 = BStBl. II 2011, 225; BFH-Urteil II R 14/02 vom 29.09.2004, BFHE 207, 59 = BStBl. II 2005, 148; vgl. auch z.B. Viskorf/*Meßbacher-Hönsch*, § 1 GrEStG Rn. 885 ff., Rn. 993 f., Rn. 1075 ff., Rn. 1348 f. Vgl. a.a.O., Tz. 889a: Ein Grundstück, dessen Anschaffung erst geplant ist, gehört selbst bei Vorliegen eines »Gesamtplans« (noch) nicht zum Vermögen der Gesellschaft.

253 Nach Ansicht von Behrens/*Wachter/Behrens*, GrEStG, bereits 1. Aufl. 2018, § 1 Rn. 331 ff., ist es in allen Fällen ausgeschlossen, das Grundstück einer Tochter- (oder Enkel- etc) Gesellschaft für die Zwecke von § 1 Abs. 2a oder Abs. 2b GrEStG zugleich auch als zum Vermögen der Mutter-Gesellschaft gehörend zu werten; vgl. auch *Brühl*, GmbHR 2019, 199 (202). Bei § 1 Abs. 2a, Abs. 2b GrEStG geht es darum, das Grundstück einer fiktiv neuen Personen- bzw. Kapitalgesellschaft zuzurechnen. Es geht nicht darum, das Grundstück dem bzw. einem Gesellschafter der grundbesitzenden Gesellschaft zuzurechnen; vgl. BFH-Beschluss II B 113/02 vom 11.09.2021 –, BStBl. II 2002, 777, 778 f. Dies muss auch bei der Prüfung des Tatbestandsmerkmals der Zugehörigkeit von Gesellschaftsgrundstücken von Tochtergesellschaften zum Vermögen der Ober-Gesellschaft beachtet werden.

254 Vgl. Erlasse vom 10.05.2022, BStBl. I 2022, 801, BStBl. I 2022, 821. Vgl. zuvor die gleich lautende Länder-Erlasse zur Anwendung von § 1 Abs. 2a GrEStG v. 12.11.2018, BStBl. I 2018, 1314. Anders noch die außer Kraft getretenen gleich lautenden Länder-Erlasse v. 18.02.2014, BStBl. I 2014, 561, Anm. 1.2., wonach »Grundstücke, die der Personengesellschaften nach § 1 Abs. 3 GrEStG zuzurechnen sind«, auch für Zwecke des § 1 Abs. 2a GrEStG zu ihrem Vermögen gehören sollten. Dass damit in den Erlassen v. 12.11.2018 eine Änderung der Verwaltungsauffassung erfolgt ist, wird auch anhand der Verfügung des Landesamts für Steuern und Finanzen Sachsen v. 02.12.2019, Anm. 1.3, deutlich, wonach »die bisher vertretene Auffassung, wonach eine nach § 1 Abs. 3 GrEStG relevante Beteiligungsstruktur ausreichend war, überholt ist«.

255 Vgl. die sog. Zurechnungs-Erlasse vom 16.10.2023, BStBl. I 2023, 1872.

256 RegE eines JStG 2024, Stand: 05.06.2024, Art. 27.

chermaßen zu unterscheiden ist die unmittelbare und die mittelbare Vermögenszugehörigkeit. Während sich die unmittelbare Vermögenszugehörigkeit aus Erwerbsvorgängen direkt an den jeweiligen Grundstücken ableitet (dann Zurechnung nach § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 GrEStG), ergibt sich die mittelbare Vermögenszugehörigkeit aus Berechtigungen des Zurechnungssubjekts von Anteilen an solchen Gesellschaften, denen Grundstücke unmittelbar zuzurechnen sind (dann Zurechnung nach § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG).

II. Zurechnungssubjekte und -objekte

Dem Wortlaut der § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG entsprechend gilt die Zurechnung lediglich für inländische Grundstücke. Der Anwendungsbereich der Tatbestände bestimmt zugleich über die möglichen Subjekte, denen ein Grundstück zugerechnet werden kann. Dementsprechend geht die Finanzverwaltung gem. Tz. 4 der Zurechnungserlasse vom 16.10.2023 davon aus, dass Grundstücke für Zwecke der § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG natürlichen Personen, juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Stiftungen oder Vereinen nach § 1 Abs. 3, Abs. 3a GrEStG nicht zugerechnet werden.²⁵⁷ Allerdings können auch natürliche Personen, juristische Personen des öffentlichen Rechts, Stiftungen oder Vereine als Anteilserwerber Anteilsvereinigungen i.S.v. § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG verwirklichen, was die § 1 Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG zugrunde liegende Fiktion des Erwerbs des inländischen Gesellschaftsgrundstücks auslöst, mit der Folge, dass ihnen das Gesellschaftsgrundstück zugerechnet wird.²⁵⁸

III. Unmittelbare Zu- und Wegrechnung aufgrund der Tatbestände des § 1 Abs. 1 GrEStG

Die Zugehörigkeit inländischer Grundstücke zum Vermögen einer Gesellschaft kann sich vorerst aus den Tatbeständen des § 1 Abs. 1 GrEStG ergeben. Aufgrund ihrer Sonderstellung, lediglich sog. Zwischengeschäfte zu besteuern, eignen sich § 1 Abs. 1 Nr. 5 bis Nr. 7 GrEStG nicht zur Begründung einer Grundstückszurechnung. Die Vermögenszugehörigkeit folgt damit lediglich aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 4 GrEStG.

Ob eine Gesellschaft zivilrechtliche Eigentümerin des Grundstücks ist, sagt grundsätzlich nichts abschließend darüber aus, ob das Grundstück auch für Zwecke der § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG zu ihrem Vermögen gehört. Ein Grundstück ist einer Gesellschaft vielmehr dann zuzurechnen, wenn sie in Bezug auf das Grundstück einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 – Nr. 4 GrEStG steuerbaren Erwerbsvorgang verwirklicht hat. Dadurch, dass § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG die Steuerentstehung auf den Abschluss des schuldrechtlichen Rechtsgeschäfts, das einen Anspruch auf Übertragung eines Grundstücks begründet, vorverlagert und damit bereits beim sog. *Signing* ein Erwerbsvorgang i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG verwirklicht wird, ist der erwerbenden Gesellschaft auch schon in diesem Zeitpunkt das Grundstück für Zwecke der § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG zuzurechnen. Dies gilt unabhängig davon, ob das Grundstück

²⁵⁷ Erlass vom 16.10.2023, BStBl. I 2023, 1872, Tz. 4.

²⁵⁸ Vgl. z.B. *Behrens/Sparr*, DB 2023, 2839; *Viskorf/Meßbacher-Hönsch*, § 1 GrEStG Rn. 886.

weiterhin im zivilrechtlichen Eigentum des Erwerbers verbleibt. Auf der Kehrseite hat dies zur Folge, dass ein Grundstück nicht mehr zum Vermögen einer Gesellschaft gehört, wenn sich diese gegenüber einem anderen Rechtsträger i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG unbedingt wirksam zur Übertragung des Grundstücks verpflichtet hat.²⁵⁹ Gleiches gilt in Bezug auf § 1 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG, der gleichermaßen unabhängig von der zivilrechtlichen Eigentumszuweisung eine Grundstückszu- bzw. -wegrechnung mit dem Meistgebot begründet.

- 215 § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG und § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG knüpfen hingegen an die Auffassung bzw. an den zivilrechtlichen Eigentumsübergang an, womit sich die Grunderwerbsteuerrechtliche Vermögenszugehörigkeit i.S.d. § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG in diesen Fällen nach der Auffassung bzw. nach dem zivilrechtlichen Eigentumszuweisung richtet.
- 216 Ein Vorgang nach § 1 Abs. 1 GrEStG soll nach Auffassung des BFH jedoch nur dann für Zwecke der § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG die Zurechnung des Grundstücks zum Vermögen der erwerbenden Gesellschaft begründen können, wenn gleichzeitig die Verwertungsbefugnis über das Grundstück auf den Erwerber übergeht.²⁶⁰ Hiermit wird der durch die Inhaberschaft über die wirtschaftliche Verwertungsbefugnis zum Ausdruck kommenden wirtschaftlichen Bestimmungsmacht über das Grundstück Vorrang gegenüber der zivilrechtlichen Eigentümerstellung eingeräumt und insoweit eine Mehrfachzurechnung des Grundstücks an gleichrangige Gesellschaften verhindert. Verpflichtet sich bspw. eine Gesellschaft, die ein Grundstück, das in ihrem zivilrechtlichen Eigentum steht, treuhänderisch (i.S.d. § 1 Abs. 2 GrEStG) zugunsten eines Dritten hält, das Grundstück auf eine weitere Gesellschaft zu übertragen, ist im weiteren Verlauf das Grundstück nicht für Zwecke der § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG der erwerbenden Gesellschaft zuzurechnen.

IV. Unmittelbare Zu- und Wegrechnung aufgrund des Tatbestands des § 1 Abs. 2 GrEStG

- 217 Eine unmittelbare Vermögenszugehörigkeit eines Grundstücks kann sich auch aus § 1 Abs. 2 GrEStG ergeben. Erlangt eine Gesellschaft die Verwertungsbefugnis über ein Grundstück und verwirklicht damit einen nach § 1 Abs. 2 GrEStG steuerbaren Erwerbsvorgang, oder hat sie die Verwertungsbefugnis inne, ist ihr das Grundstück für Zwecke der § 1 Abs. 2a bis § 1 Abs. 3a GrEStG zuzurechnen.²⁶¹ Nach der Rechtsprechung des BFH ist ein Grundstück einer Gesellschaft entsprechend der obigen Grundsätze nicht mehr zuzurechnen, wenn ein anderer Rechtsträger in Bezug auf das bisher zum Vermögen der Gesellschaft gehörende Grundstück einen nach § 1 Abs. 2 GrEStG steuerbaren Erwerbsvorgang verwirklicht hat. Nachdem die Finanzverwaltung vorerst davon ausgehen wollte, dass die Verwirklichung eines unter § 1 Abs. 2 GrEStG fallenden Erwerbsvorgangs nicht zu einer Wegrechnung in Bezug

259 Vgl. BFH-Urteil II R 26/12 vom 11.12.2014, BStBl. II 2015, 402, Rn. 18.

260 Vgl. BFH-Urteil II R 40/20 vom 14.12.2022, BStBl. II 2023, 1012.

261 Vgl. BFH-Urteil II R 40/20 vom 14.12.2022, BStBl. II 2023, 1012.

auf den bisherigen Grundstücksinhaber führen soll, sondern vielmehr eine weitere Grundstückszurechnung beim Erwerber der Verwertungsbefugnis i.S.d. § 1 Abs. 2 GrEStG – und damit eine zweite Zurechnung desselben Grundstücks – begründen soll, hat die Finanzverwaltung die Auffassung des BFH in ihren Zurechnungserlassen vom 16.10.2023 übernommen.²⁶²

V. Zu- und Wegrechnung aufgrund der Ergänzungstatbestände der § 1 Abs. 3, Abs. 3a GrEStG

1. Keine Begründung der Grundstückszurechnung nach § 1 Abs. 2a, Abs. 2b GrEStG

Zum Vermögen einer Gesellschaft kann ein Grundstück auch dadurch gehören, dass die Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar Anteile an einer anderen, unmittelbar grundbesitzenden Gesellschaft erwirbt. Hiervon wird ausgegangen, wenn die Gesellschaft in Bezug auf die Grundstücke der unmittelbar grundbesitzenden Gesellschaft einen nach § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG steuerbaren Erwerbsvorgang verwirklicht hat. Von § 1 Abs. 2a oder Abs. 2b GrEStG kann eine Grundstückszurechnung nach den BFH-Urteilen II R 40/20 und II R 33/20, beide vom 14.12.2022, und nach Verwaltungsansicht²⁶³ nicht ausgehen. Dies erklärt sich dadurch, dass § 1 Abs. 2a, Abs. 2b GrEStG einen fiktiven Grundstücksübergang auf Ebene der bereits grundbesitzenden Gesellschaft selbst und damit keine Grundstückszurechnung auf einen (tatsächlich) neuen Rechtsträger begründen.²⁶⁴ 218

Auch wenn die Verwirklichung von § 1 Abs. 2a bzw. Abs. 2b GrEStG keine Grundstückszurechnung begründen kann, kann sie nach hier vertretener Ansicht jedoch eine auf früherer Verwirklichung von § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG beruhende Grundstückszurechnung bei einer Ober-Gesellschaft beenden²⁶⁵; dies entspricht jedoch (noch) nicht der BFH-Rechtsprechung. 219

2. Die frühere BFH-Rechtsprechung zur Grundstückszurechnung bei § 1 Abs. 3 GrEStG

Die Möglichkeit, dass § 1 Abs. 3 GrEStG auch durch mittelbare Beteiligungserwerbe verwirklicht werden kann, wurde erst mit dem StEntlG 1999/2000/2002 mit Wirkung ab 01.01.2000 ausdrücklich im Wortlaut des § 1 Abs. 3 GrEStG verankert. Dies bedeutet jedoch nicht, dass in der vorhergehenden Zeit nach der damaligen 220

262 Vgl. BStBl. I 2023, 1872, Anm. 2.1, Tz. 5 f.

263 Vgl. sog. Zurechnungserlasse vom 16.10.2023, BStBl. I 2023, 1872, Rn. 3 letzter Satz.

264 Der BFH formulierte in seinem Urteil II R 44/18 vom 01.12.2021, BStBl. II 2023, 1009, dass nach seiner Ansicht ein Grundstückszurechnung »aufgrund eines zuvor unter § 1 Abs. 1 bis 3a GrEStG fallenden und verwirklichten Erwerbsvorgangs« erfolgen könne. Damit würde auch von § 1 Abs. 2a, Abs. 2b GrEStG eine entsprechende Grundstückszurechnung ausgehen. Diese hat er in seinen Urteilen II R 24/20, II R 33/20 und II R 40/20 korrigiert und den Verweis auf § 1 Abs. 1, Abs. 2, Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG beschränkt.

265 Vgl. unten in 3 b).

BFH-Rechtsprechung mittelbare Beteiligungserwerbe nicht zur Verwirklichung des § 1 Abs. 3 GrEStG a.F. führen konnten. Zur Begründung der Besteuerung mittelbarer Beteiligungserwerbe wurde vielmehr davon ausgegangen, dass einer Gesellschaft, die i.S.d. § 1 Abs. 3 GrEStG a.F. an einer unmittelbar grundbesitzenden Gesellschaft beteiligt war, die nämlichen Grundstücke ebenso zuzurechnen waren.²⁶⁶ Erwarb ein Rechtsträger hiernach alle Anteile dieser mittelbar beteiligten Gesellschaft, wurde dies als unmittelbare Anteilsvereinigung einer mittelbar grundbesitzenden Gesellschaft § 1 Abs. 3 GrEStG a.F. unterworfen.

- 221 Im Zusammenhang mit Verkürzungen von Beteiligungsketten hat der BFH zu § 1 Abs. 3 GrEStG a.F. entschieden, dass § 1 Abs. 3 GrEStG den Inhaber aller Anteile einer Gesellschaft so behandle, als gehörten ihm infolge der Vereinigung dieser Anteile in seiner Hand die Grundstücke, die dieser Gesellschaft grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen sind. Dies setzte nach der damaligen BFH-Rechtsprechung nicht voraus, dass die Beteiligung unter Verwirklichung eines der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 GrEStG unterliegenden Vorgang erworben wurde. Ausreichen sollte vielmehr, wenn dieses Teilungsverhältnis von Anfang an, d.h. seit Gründung der Gesellschaft bestanden hat. Von dieser Rechtsprechung ausgehend vertrat die Finanzverwaltung in den mittlerweile außer Kraft getretenen gleichlautenden Erlassen zu § 1 Abs. 2a GrEStG die Ansicht, dass Grundstücke, die der Personengesellschaft nach § 1 Abs. 3 GrEStG zuzurechnen sind, ebenfalls zu ihrem Vermögen gehören.²⁶⁷ Dies wurde in der Praxis so verstanden, dass allein das Innehaben einer Beteiligung i.S.d. § 1 Abs. 3 GrEStG an der grundbesitzenden Tochtergesellschaft genüge, um auch dem Gesellschafter das Grundstück der Tochtergesellschaft für die Zwecke nicht nur von § 1 Abs. 3, Abs. 3a GrEStG, sondern auch von § 1 Abs. 2a GrEStG zuzurechnen.²⁶⁸

3. Die neuere BFH-Rechtsprechung zur Grundstückszurechnung in Beteiligungsketten

a) Grundsätze des BFH-Urteils II R 44/18

- 222 Die Bedeutung der vorherigen Verwirklichung eines der Tatbestände in § 1 Abs. 3, Abs. 3a GrEStG für die Zurechnung der Grundstücke mindestens 90 %-iger Tochtergesellschaften zum Vermögen einer an diesen beteiligten Gesellschaft (hier für Zwecke des § 1 Abs. 2a GrEStG) war Gegenstand des Urteils des FG München vom 24.10.2018²⁶⁹ und des BFH II R 44/18 vom 01.12.2021. Der BFH entschied, dass ein inländisches Grundstück im Sinne von § 1 Abs. 2a GrEStG zum Vermögen einer Personengesellschaft gehört, »wenn es ihr im Zeitpunkt der Entstehung der Entstehung

²⁶⁶ Vgl. Erlasse zu § 17 GrEStG vom 01.03.2016, BStBl. I 2016, 282, Anm. 5, Beispiel 2.

²⁶⁷ Vgl. Erlasse zu § 1 Abs. 3a GrEStG vom 18.02.2014, BStBl. I 2014, 561, in Anm. 1.2.

²⁶⁸ Vgl. z.B. die vom beklagten Finanzamt im Verfahren II R 44/18 vertretene Rechtsposition, BFH-Urteil II R 44/18 vom 01.12.2021, Tz. 9: »Maßgebend sei für § 1 Abs. 2a GrEStG a.F. allein die Beteiligungsquote, nicht die Frage, zu welchem Zeitpunkt die X-AG als Untergesellschaft die Grundstücke erworben habe.«.

²⁶⁹ Vgl. Behrens/Daka/Seemaier, UVR 2020, 145.

der Steuerschuld für den nach § 1 Abs. 2a GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden Vorgang aufgrund eines zuvor unter § 1 Abs. 1 bis 3a GrEStG fallenden und verwirklichten Erwerbsvorgangs grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen ist.

Hiernach setzt die Zurechnung des von einer Untergesellschaft gehaltenen Grundstücks zu deren (unmittelbar und/oder mittelbar zu mindestens 90 % beteiligten) Ober-Gesellschaft(en) voraus, dass die Ober-Gesellschaft aufgrund eines früheren unter § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG fallenden Erwerbsvorgangs als (fiktive) Erwerblerin des Grundvermögens anzusehen ist.²⁷⁰ Das bloße Innehaben einer entsprechenden Beteiligung reicht nach neuerer Auffassung des BFH nicht aus. Die Zurechnung von Grundstücken einer Tochter- zur Muttergesellschaft hängt danach vielmehr davon ab, ob zunächst das Grundstück von der Unter-Gesellschaft und dann (seit dem 01.07.2021) mindestens 90 % der Anteile an der Unter-Gesellschaft in nach § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG steuerbarer Weise bei der Ober-Gesellschaft vereinigt werden. Weil die Ergänzungstatbestände in § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG jeweils auch den mittelbaren Übergang von Beteiligungen an grundbesitzenden Gesellschaften erfassen, bestehe auch keine Notwendigkeit, einer Obergesellschaft allein aufgrund ihrer Beteiligung an einer Untergesellschaft deren Grundstücke zuzurechnen. Eine Besteuerungslücke entstehe dadurch nicht²⁷¹.

b) *BFH-Urteile II R 33/20 und II R 40/20 vom 14.12.2022*

aa) *Doppelte Zurechnung ein- und desselben Grundstücks, u.E. aber keine Doppelbesteuerung*

Aus den BFH-Urteilen II R 40/20²⁷² (dort die Rn. 24 bis 28) und II R 33/20²⁷³ (dort die Rn. 12 bis 16) ergibt sich, dass ein- und dasselbe Grundstück in Beteiligungsketten nach Ansicht des BFH gleichzeitig zwei Gesellschaften zuzurechnen sein kann, die Zurechnung des Grundstücks der Untergesellschaft auch zum Vermögen der Obergesellschaft nach unserem Verständnis dieser Urteile jedoch unmittelbar *vor* auf das Grundstück der Untergesellschaft bezogener Verwirklichung von § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG endet. U.E. endet die Zurechnung des Grundstücks der Untergesellschaft auch zum Vermögen der Obergesellschaft zudem auch unmittelbar *vor* Verwirklichung von § 1 Abs. 2a bzw. Abs. 2b GrEStG auf Ebene der grundbesitzenden Untergesellschaft, auch wenn der BFH dies in den Urteilen II R 40/20 und II R 33/20 und auch in sonstigen Entscheidungen bisher so noch nicht ausgeführt hat.

270 So zuvor bereits *Viskorf*, DStR 2021, 74: Grundstückszurechnung durch Tatbestandsverwirklichung.

271 Vgl. Tz. 28 des BFH-Urteils II R 44/18 vom 01.12.2022. Warum eine Notwendigkeit der Zurechnung des Grundstücks einer Unter-Gesellschaft zum Vermögen einer Ober-Gesellschaft in den Fällen bestehen soll, in denen die Ober-Gesellschaft in Bezug auf das Grundstück der Unter-Gesellschaft einen Tatbestand nach § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG verwirklicht hatte, erläutert der BFH nicht.

272 Vgl. BFH-Urteil II R 40/20 vom 14.12.2022, BStBl. II 2023, 1012.

273 Vgl. BFH-Urteil II R 33/20 vom 14.12.2022, BFH/PR 2023, 555.

225 Nach unserem Verständnis können ein- und dieselben Anteilsübergänge daher insgesamt nur einmal Steuer nach einem der Tatbestände in § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG auslösen.

bb) Zurechnung zur grundbesitzenden Untergesellschaft nach § 1 Abs. 1, Abs. 2 GrEStG

226 Wann ein Grundstück der grundbesitzenden Gesellschaft zuzurechnen ist, erläutert der BFH in Rn. 25 bzw. Rn. 13 der Urteile II R 40/20²⁷⁴ bzw. II R 33/20²⁷⁵ wie folgt:

»(a) Ein inländisches Grundstück ist einer Gesellschaft im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld für den nach § 1 Abs. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorgang zuzurechnen, wenn sie zuvor in Bezug auf dieses Grundstück einen unter § 1 Abs. 1 GrEStG (und die Verwertungsbefugnis einschließenden) oder einen unter § 1 Abs. 2 GrEStG fallenden Erwerbsvorgang verwirklicht hat. Für Zwecke des § 1 Abs. 3 GrEStG ist es ihr nicht mehr zuzurechnen, wenn ein Dritter in Bezug auf dieses Grundstück einen unter § 1 Abs. 1 GrEStG (und die Verwertungsbefugnis einschließenden) oder einen unter § 1 Abs. 2 GrEStG fallenden Erwerbsvorgang verwirklicht hat.«²⁷⁶

227 Rn. 25 bzw. Rn. 13 betreffen den Beginn und das Ende der auf § 1 Abs. 1, Abs. 2 GrEStG beruhenden Grundstückszurechnung. Aus dem letzten Satz der Rn. 25 bzw. Rn. 13 folgt, dass die auf § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 GrEStG beruhende Grundstückszurechnung nur bei nach § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 GrEStG steuerbarer Veräußerung endet, **nicht** aber bei Verwirklichung von § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG durch einen Dritten.

cc) Zurechnung zur Obergesellschaft nach § 1 Abs. 3, Abs. 3a GrEStG

228 Zur Zurechnung des Grundstücks der Untergesellschaft zur Obergesellschaft führt der BFH in den Rn. 26 bzw. Rn. 14 der Urteile II R 40/20²⁷⁷ bzw. II R 33/20²⁷⁸ Folgendes aus:

»(b) Ein (nach den Grundsätzen unter (a)) einer anderen Gesellschaft zuzurechnendes inländisches Grundstück ist einer Gesellschaft im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld für den nach § 1 Abs. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorgang (hinsichtlich der Anteile an dieser Gesellschaft) zuzurechnen, wenn sie zuvor hinsichtlich dieses Grundstücks einen unter § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG fallenden (fiktiven) Erwerbsvorgang verwirklicht hat. Für Zwecke des § 1 Abs. 3 GrEStG ist es ihr jedoch in dem Moment nicht mehr zuzurechnen, in dem ein Dritter in Bezug auf dieses Grundstück einen unter § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG fallenden Erwerbsvorgang verwirklicht. Dasselbe gilt, wenn ihre Beteiligung an der grundbesitzenden Gesellschaft unter 95 % (heute 90 %) sinkt oder der grundbesitzenden Gesellschaft nach den unter (a) genannten Grundsätzen das Grundstück nicht mehr zuzurechnen ist.«²⁷⁹

274 BFH-Urteil II R 40/20 vom 14.12.2022, BStBl. II 2023, 1012, Tz. 25.

275 BFH-Urteil II R 33/20 vom 14.12.2022, BFH/PR 2023, 555, Tz. 13.

276 Hervorhebung durch Verf.

277 BFH-Urteil II R 40/20 vom 14.12.2022, BStBl. II 2023, 1012, Tz. 26.

278 BFH-Urteil II R 33/20 vom 14.12.2022, BFH/PR 2023, 555, Tz. 14.

279 Hervorhebung durch Verf.

Rn. 26 bzw. Rn. 14 betreffen den Beginn und das Ende einer auf Verwirklichung von § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a beruhenden Grundstückszurechnung. Danach beendet die nachfolgende Verwirklichung von § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG durch einen Dritten zwar nicht die auf vorheriger Verwirklichung von § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 GrEStG beruhende Grundstückszurechnung auf Ebene der Untergesellschaft. Jedoch beendet sie die auf vorheriger Verwirklichung von § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG beruhende Grundstückszurechnung bei der Obergesellschaft, und zwar schon eine logische Sekunde vor der nachfolgenden Verwirklichung von § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG. Denn in Rz. 26 bzw. Rn. 14 heißt es, dass der Gesellschaft, die zuvor in Bezug auf das Grundstück der Untergesellschaft einen Tatbestand von § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG verwirklicht hatte, das Grundstück bereits *in dem Moment* nicht mehr zuzurechnen ist, in dem ein Dritter in Bezug auf dieses Grundstück einen unter § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG fallenden Erwerbsvorgang verwirklicht. Schon in dem Zeitpunkt, zu dem ein Dritter einen der Tatbestände von § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG verwirklicht, ist das Grundstück also der Obergesellschaft *bereits nicht mehr* zuzurechnen.²⁸⁰ Die Formulierung im letzten Satz von Rn. 26 bzw. Rn. 14 besagt nicht, dass der Obergesellschaft das Grundstück im Zeitpunkt der nachfolgenden Verwirklichung eines Tatbestands § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG durch einen Dritten noch zuzurechnen und erst infolge der Verwirklichung des Tatbestands i.S.v. § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG durch den Dritten in dem Sinne nicht mehr zuzurechnen sei, dass das Grundstück als von der Obergesellschaft auf den Dritten übergegangen gilt. Vielmehr endet die Zurechnung zur Obergesellschaft nach dem Wortlaut des letzten Satzes im Rn. 26 bzw. Rn. 14 bereits unmittelbar *vor* der Verwirklichung von § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG durch den Dritten.

U.E. liegt der Aussage, dass die Grundstückszurechnung bei der Obergesellschaft bereits *in dem Moment nicht mehr besteht, in dem* ein Dritter in Bezug auf dieses Grundstück einen der Tatbestände von § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG verwirklicht, der Gedanke zugrunde, dass durch die Verwirklichung von § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG durch den Dritten **keine** zweimalige Fiktion eines Grundstücksübergangs – und zwar außer von der Untergesellschaft, die das Grundstück zuvor nach § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 GrEStG steuerbar erworben und nicht wieder veräußert hatte, auch von der Obergesellschaft, die zuvor in Bezug auf dieses Grundstück einen der Tatbestände von § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG verwirklicht hatte – ausgelöst werden soll. Die Ergänzungstatbestände besteuern *einen* fingierten Grundstücksübergang an Stelle der von den Handelnden tatsächlich nicht durchgeführten direkten Grundstücksübertragung. Bei den Ergänzungstatbeständen in § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG handelt es sich um typisierende Missbrauchsvermeidungsvorschriften. Bei Verwirklichung eines

²⁸⁰ Vgl. dazu ausführlich *Behrens/Sparr*, BB 2023, 1687 (1688 f.). Die obersten Finanzbehörden der Bundesländer haben die Formulierung des BFH »... *in dem Moment nicht mehr zuzurechnen, in dem* ...« nicht in die GLE zur Grundstückszurechnung vom 16.10.2023, BStBl. I 2023, 1872, übernommen. Die von den obersten Finanzbehörden in Tz. 8 dieser Erlasse verwandte Formulierung »... nicht mehr zuzurechnen, wenn ...« ist u.E. jedoch rechtsprechungskonform auf den Zusatz »... *in dem Moment, in dem* ...« teleologisch zu reduzieren.

der Tatbestände von § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG wird *ein* fingierter Grundstücksübergang besteuert, weil die Handelnden nicht das Grundstück, sondern Anteile an der Gesellschaft veräußert bzw. übertragen haben, zu deren Vermögen das Grundstück gehört. Der Zweck der Ergänzungstatbestände in § 1 Abs. 3 bis Abs. 3a GrEStG beschränkt sich auf die lediglich *einmalige* Fiktion des Grundstücksübergangs auf denjenigen, der den nachfolgenden Ergänzungstatbestand verwirklicht. Weil durch ein und dasselbe Anteilsgeschäft bzw. dieselben Anteilsgeschäfte die tatsächliche Veräußerung oder Übertragung des Grundstücks nur einmal vermieden worden ist, greift auch die Fiktion des Grundstücksübergangs nur einmal.

dd) Beendigung auf früherer Anteilsvereinigung beruhender Zurechnung auch durch spätere Verwirklichung von § 1 Abs. 2a oder Abs. 2b GrEStG

- 231 Im Urteil II R 44/18²⁸¹ hatte der BFH auch noch Erwerbsvorgängen nach § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG zurechnungsbegründende und -beendende Wirkung beigemessen. Diese Sichtweise vertritt der BFH in Rn. 27 des Urteils II R 40/20²⁸² bzw. in Rn. 15 des Urteils II R 33/20²⁸³ nicht mehr²⁸⁴. Dort heißt es wie folgt:

»(c) Soweit der Senat für Erwerb und Verlust der Zurechnung bisher auf Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 bis (!) 3a GrEStG abgestellt hat, läuft die Formulierung für Erwerbe nach § 1 Abs. 2a (heute auch Abs. 2b) GrEStG, die lediglich eine neue Gesellschaft fingieren und bei denen sich die grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung nicht ändert, leer. Der Senat hält insoweit daran nicht fest.«

- 232 Der BFH misste der Verwirklichung von § 1 Abs. 2a bzw. § 1 Abs. 2b GrEStG nun also nicht nur keine zurechnungsbegründende Wirkung mehr zu, sondern auch keine die Grundstückszurechnung beendende Wirkung. Das Erste ist nachvollziehbar, das Zweite nicht:

- Dass die spätere Verwirklichung von § 1 Abs. 2a oder Abs. 2b GrEStG keine die Grundstückszurechnung *begründende* Wirkung entfaltet, ist vor dem Hintergrund nachvollziehbar, dass der Gesellschaft, auf deren Ebene § 1 Abs. 2a oder § 1 Abs. 2b GrEStG verwirklicht wird, das Grundstück auch schon vor dieser Tatbestandsverwirklichung aufgrund vorheriger Verwirklichung von § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 GrEStG zuzurechnen war. Zwar löst die Verwirklichung von § 1 Abs. 2a bzw. Abs. 2b GrEStG die Fiktion einer fiktiv das Gesellschaftsgrundstück erwerbenden neuen Gesellschaft aus²⁸⁵, also die Fiktion, dass für grunderwerbsteuerrechtliche Zwecke die Gesellschaft, der zuvor aufgrund Verwirklichung von § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 GrEStG ein Grund-

281 Vgl. BFH-Urteil II R 44/18 vom 01.12.2021, BStBl. II 2023, 1009, Tz. 23 f.

282 BFH-Urteil II R 40/20 vom 14.12.2022, BStBl. II 2023, 1012, Tz. 27.

283 BFH-Urteil II R 33/20 vom 14.12.2022, BFH/PR 2023, 555, Tz. 15.

284 So auch schon im Urteil II R 24/20 vom 16.03.2022, BFH/NV 2022, 1196, Tz. 22.

285 § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG ordnet als Rechtsfolge eine zweifache Fiktion an, und zwar die, dass durch den innerhalb von zehn Jahren erfolgenden min. 90 %igen Anteilsübergang auf neue Gesellschafter das Grundstück von einer neuen Gesellschaft erworben wird, vgl. BT-Drucks. 19/13437, S. 12. Fingiert wird sowohl die Gesellschaft als neu als auch der Übergang des Grundstücks auf diese als neu fingierte Gesellschaft.

stück zugerechnet worden ist, nicht mehr existiert, sie nunmehr nur noch als neue Gesellschaft existiert und sie als fingierte neue Gesellschaft zuvor § 1 Abs. 1, Abs. 2 GrEStG in Bezug auf das Grundstück nicht verwirklicht haben kann²⁸⁶, weshalb die Zurechnung des Grundstücks zu ihrem Vermögen auf dem gem. § 1 Abs. 2a bzw. Abs. 2b GrEStG fingierten Grundstückserwerb beruhen müsste. Allerdings wird der zuvor von der »alten« Gesellschaft verwirklichte Erwerbsvorgang i.S.v. § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 GrEStG in Bezug auf das Grundstück vom BFH der fingiert neuen Gesellschaft zugerechnet²⁸⁷ was u.E. die Fiktion der Gesellschaft als »neu« einschränkt. Der Verwirklichung von § 1 Abs. 2a bzw. Abs. 2b GrEStG zurechnungsbegründende Wirkung zuzumessen führte auf dieser Grundlage dazu, dass das Grundstück der Gesellschaft doppelt zuzurechnen wäre, was nicht erforderlich ist.

- Nichtüberzeugend ist allerdings, dass der BFH in Rn. 27 bzw. Rn. 15 der Verwirklichung von § 1 Abs. 2a bzw. § 1 Abs. 2b GrEStG auch die Wirkung abspricht, eine auf vorheriger Verwirklichung von § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG beruhende Grundstückszurechnung zu beenden. Die Verwirklichung von § 1 Abs. 2a bzw. Abs. 2b GrEStG beendet u.E. die die auf dem bei der vorherigen Anteilsvereinigung fingierten Grundstückserwerb beruhende Grundstückszurechnung bei der Obergesellschaft. Die durch die Anteilsvereinigung ausgelöste Fiktion endet unmittelbar vor der bei Erfüllung des Tatbestands von § 1 Abs. 2a bzw. Abs. 2b GrEStG ausgelöste Fiktion des Erwerbs des Gesellschaftsgrundstücks durch eine neue Gesellschaft.

Andernfalls kann es zur Zurechnung ein und desselben Grundstücks zu zwei verschiedenen Gesellschaften (und zwar außer zur Untergesellschaft auch zur Obergesellschaft, die zuvor § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG verwirklicht hat) auch noch im Zeitpunkt der nachfolgenden Verwirklichung eines weiteren Ergänzungstatbestands nach § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG mit der Folge kommen, dass durch ein und dasselbe Anteilsgeschäft Ergänzungstatbestände gleichzeitig in Bezug auf dasselbe Grundstück zweifach verwirklicht werden. Durch ein und dieselben Anteilsgeschäfte kann nach unserer Meinung jedoch nur eine einmalige Grundstücksübertragung bzw. ein einmaliger Erwerb ein und desselben Grundstücks fingiert werden. Ein und dasselbe Anteilsgeschäft kann keinen zweifach fingierten Übergang ein und desselben Grundstücks auslösen. Dies wird u.E. dadurch sichergestellt, dass die Zurechnung des Grundstücks zur Gesellschaft, die zuvor einen Ergänzungstatbestand nach § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG verwirklicht hat, als eine logische Sekunde vor Verwirklichung eines der Tatbestände von § 1 Abs. 2a bis Abs. 3aGrEStG endet.

²⁸⁶ Nach § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 GrEStG das Grundstück steuerbar erworben hatte die alte Gesellschaft, die jedoch infolge der Fiktion von § 1 Abs. 2a bzw. Abs. 2b GrEStG zu existieren aufgehört hat.

²⁸⁷ Vgl. BFH-Urteil II R 40/20 vom 14.12.2022, BStBl. II 2023, 1012, Tz. 25 ff. und BFH-Urteil II R 33/20 vom 14.12.2022, BFH/PR 2023, 555, Tz. 13 ff. Vgl. auch BFH-Urteil II R 24/20 vom 16.03.2022, BFH/NV 2022, 1196, Rn. 22.

ee) Anwendung der vorstehenden Grundsätze auch für die Zwecke von § 1 Abs. 2a, Abs. 2b und Abs. 3a GrEStG

- 233 Gemäß Rn. 28 bzw. Rn. 16 der BFH-Urteile II R 40/20²⁸⁸ bzw. II R 33/20²⁸⁹ sind die vorstehenden Grundsätze auch für die Zwecke der nachfolgenden Verwirklichung von § 1 Abs. 2a, Abs. 2b und Abs. 3a GrEStG anzuwenden, d.h., dass zur Beantwortung der Frage, ob einer Gesellschaft bei Verwirklichung eines nachfolgenden Anteilsgeschäfts nach § 1 Abs. 2a, Abs. 2b und Abs. 3a GrEStG ein Grundstück gehört, die vorstehenden Ausführungen entsprechend gelten.

4. Bedeutung der BFH-Urteile II R 44/18, II R 33/20 und II R 40/20 auch für die Rechtslage ab 01.07.2021

- 234 Die Urteile II R 44/18 vom 01.12.2021, II R 24/20 vom 16.03.2022 sowie II R 40/20 und II R 33/20, beide vom 14.12.2022, beziehen sich auf die vor dem 01.07.2021 bestehende Rechtslage, haben in der Praxis aber auch für die ab 01.07.2021 bestehende Rechtslage und damit für die Zurechnung von Grundstücken zum Vermögen von Kapitalgesellschaften im Rahmen des neuen Ergänzungstatbestands des § 1 Abs. 2b GrEStG Bedeutung. Die zu § 1 Abs. 3 GrEStG entwickelten Grundsätze würden – so der BFH – auch für § 1 Abs. 2a, Abs. 2b, Abs. 3a GrEStG gelten.²⁹⁰

5. Zurechnungserlasse vom 16.10.2023

- 235 Die Finanzverwaltung hat diese BFH-Rechtsprechung in ihren Zurechnungserlassen vom 16.10.2023 im Grundsatz übernommen, darüber hinaus jedoch noch weitergehende Fragen adressiert.

a) Gleichzeitige Zurechnung des Grundstücks auch zu einer anderen Gesellschaft

- 236 Die Finanzverwaltung bringt in ihren Erlassen zum Ausdruck, dass ein Grundstück wegen Verwirklichung eines unter § 1 Abs. 3, Abs. 3a GrEStG fallenden Erwerbsvorgangs der unmittelbar grundbesitzenden Gesellschaft und auch der den entsprechenden Erwerbsvorgang verwirklichenden Gesellschaft zuzurechnen ist. Dabei nimmt die Finanzverwaltung eine begriffliche Differenzierung zwischen der unmittelbar grundbesitzenden Gesellschaft, welche als grundbesitzende Gesellschaft bezeichnet wird und der an sich mittelbar grundbesitzenden Gesellschaft vor, welche lediglich als »andere Gesellschaft«²⁹¹ bezeichnet wird.

288 BFH-Urteil II R 40/20 vom 14.12.2022, BStBl. II 2023, 1012, Tz. 28.

289 BFH-Urteil II R 33/20 vom 14.12.2022, BFH/PR 2023, 555, Tz. 16.

290 Vgl. BFH-Urteil II R 33/20 vom 14.12.2022, Tz. 16, BFH-Urteil II R 40/20 vom 14.12.2022, Tz. 28.

291 Vgl. Erlasse vom 16.10.2023, Anm. 2.2, Tz. 7 f.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll die auf § 1 Abs. 3, Abs. 3a GrEStG beruhende Zurechnung enden, wenn **237**

- ein Dritter hinsichtlich des maßgeblichen Grundstücks einen nach § 1 Abs. 3, Abs. 3a GrEStG steuerbaren Erwerbsvorgang verwirklicht;²⁹²
- die Beteiligung unter die Beteiligungsschwellen der § 1 Abs. 3, Abs. 3a GrEStG sinkt oder
- der grundbesitzenden Gesellschaft das Grundstück nicht mehr zuzurechnen ist.

Anders als u.E. aus den BFH-Urteilen II R 40/205 und II R 33/206 vom 14.12.2022 **238** folgt, liest sich der Wortlaut von Tz. 8 der Zurechnungserlasse jedoch eher so, dass die Beendigung der Zurechnung zu dieser anderen Gesellschaft nach Ansicht der obersten Finanzbehörden der Bundesländer nicht eine logische Sekunde vor Verwirklichung eines Erwerbsvorgangs in Bezug auf das Grundstück durch einen Dritten nach § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG, sondern erst eine logische Sekunde danach eintritt. Somit soll das Grundstück im Zeitpunkt der Verwirklichung eines Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG doppelt zugerechnet werden. Ob dies zur Folge hat, dass durch diese Verwirklichung eines Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG auch doppelt GrESt ausgelöst wird, erläutern die obersten Finanzbehörden der Länder in Tz. 7 nicht.

U.E. sind die BFH-Urteile II R 40/20 und II R 33/20 vom 14.12.2023 so zu verstehen, dass diese Zurechnung zur anderen Gesellschaft eine logische Sekunde endet, bevor ein Rechtsträger in Bezug auf dieses Grundstück einen unter § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG fallenden Erwerbsvorgang verwirklicht. U.E. ist es erforderlich, dass anerkannt wird, dass – anders als bisher vom BFH per *obiter dictum* in den Urteilen II R 40/20²⁹³ und II R 33/20²⁹⁴ ausgeführt – die nachfolgende Verwirklichung von § 1 Abs. 2a GrEStG bzw. § 1 Abs. 2b GrEStG auf Ebene der grundbesitzenden Untergesellschaft²⁹⁵ die auf früherer Verwirklichung von § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG beruhende Zurechnung des Grundstücks der Untergesellschaft auch zum Vermögen einer Obergesellschaft²⁹⁶ beendet, und zwar unmittelbar *vor* dieser nachfolgenden Verwirklichung von § 1 Abs. 2a bzw. Abs. 2b GrEStG auf Ebene der Untergesellschaft. **239**

292 In Beteiligungsketten fragt sich, ob Dritter im Sinne des ersten Spiegelstrichs auch über- oder untergeordnete Glieder der Kette sein können.

293 BFH-Urteil II R 40/20 vom 14.12.2022, BStBl. II 2023, 1012.

294 BFH-Urteil II R 33/20 vom 14.12.2022, BFH/PR 2023, 555.

295 Mit grundbesitzender Untergesellschaft ist in diesem Beitrag die Gesellschaft gemeint, zu deren Vermögen das Grundstück aufgrund vorheriger Verwirklichung von § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 GrEStG gehört.

296 Mit Obergesellschaft ist in diesem Beitrag die (mindestens 90 % der Anteile an der grundbesitzenden Untergesellschaft haltende) Gesellschaft gemeint, zu deren Vermögen das Grundstück der grundbesitzenden Untergesellschaft auf Grundlage der BFH-Rechtsprechung ebenfalls gerechnet wird, und zwar aufgrund vorheriger Verwirklichung von § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG. Sollte § 1 Abs. 4a GrEStG-RegE i.d.F. des JStG 2024-RegE vom 05.06.2024 in Kraft treten, wäre im Anwendungsbereich von § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG eine Zurechnung des Grundstücks aufgrund Verwirklichung von § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG ausgeschlossen.

- 240 In der Literatur werden im Anschluss an die BFH-Urteile II R 44/18 vom 01.12.2021²⁹⁷ sowie II R 40/20²⁹⁸ und II R 33/20²⁹⁹, beide vom 14.12.2022, zur Zurechnung von Grundstücken in Beteiligungsketten allerdings konträre Meinungen vertreten.³⁰⁰

b) Rückgängigmachung des zurechnungsbegründenden Rechtsvorgangs

- 241 Gemäß Tz 3.3 der Zurechnungserlasse vom 16.10.2023 soll die Rückgängigmachung gem. § 16 GrEStG des Rechtsvorgangs, auf welcher sich die Zurechnung des Grundstücks an die jeweilige Gesellschaft stützt, die Grundstückszurechnung nur mit Wirkung für die Zukunft und erst ab dem Zeitpunkt, in welchem der Anspruch auf die Aufhebung der Steuerfestsetzung entsteht (§ 16 Abs. 1 GrEStG) oder der Rückwerb begründet wurde (§ 16 Abs. 2 GrEStG), beendet werden. Dies bedeutet, dass die Rückgängigmachung keine Auswirkung auf einen zwischenzeitlich erfolgten Erwerbsvorgang i.S.d. § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG hat und diese Steuerfestsetzung aufrechterhalten wird.³⁰¹

VI. Die in den sog. Zurechnungserlassen diskutierten Beispiele

1. Verwaltungsansicht: Doppelbesteuerung nach § 1 Abs. 2a und nach Abs. 2b GrEStG

- 242 In dem Beispiel 1 wird in den sog. Zurechnungserlassen vom 16.10.2023³⁰² eine Fallkonstellation erörtert, in der es nach Verwaltungsansicht zur zweifachen Erhebung von Grunderwerbsteuer auf ein und dieselben Anteilsgeschäfte in Bezug auf das nur einmal existierende Grundstück kommen soll.
- 243 Im Jahr 01 erwirbt die B-KG 100 % der Anteile am Kapital der A-GmbH durch Rechtsgeschäft. Die A-GmbH hatte im Jahr 00 das Grundstück 1 gekauft. Im Jahr 02 kauft die A-GmbH das Grundstück 2. Im Jahr 03 gehen 100 % der Anteile am Vermögen der B-KG zu je 50 % auf die Neugesellschafter X und Y über. Im Jahr 04 veräußert die A-GmbH das Grundstück 1 an die E-GmbH.

297 BFH-Urteil II R 44/18 vom 01.12.2021, BStBl. II 2023, 1009.

298 BFH-Urteil II R 40/20 vom 14.12.2022, BStBl. II 2023, 1012.

299 BFH-Urteil II R 33/20 vom 14.12.2022, BFH/PR 2023, 555.

300 Vgl. *Desens/Krohn*, DStR 2024, 1162, die der Ansicht sind, dass das geltende GrEStG nicht so ausgelegt werden könne, dass sowohl Besteuerungslücken als auch Doppel- bzw. zweifache Besteuerungen derselben Anteilsgeschäfte in Bezug auf dasselbe Grundstück verhindert werden. Vgl. *Broemell/Mörwald*, DStR 2021, 1624 (Fn. 24); *dies.*, DStR 2022, 1689 (1690), *dies.*, DStR 2022, 1977 (1979); *dies.*, DStR 2023, 2750 (2752 f.); *Schnitger*, DB 2023, 1882 (1886, 1888); *ders.*, DB 2023, 2848 (2850 f.), nach deren Ansicht z.B. im sog. *Signing-Closing*-Fall die Verwirklichung von § 1 Abs. 3 Nr. 1 bzw. Nr. 3 GrEStG zu einem Wechsel der Zurechnung des Grundstücks von der grundbesitzenden Gesellschaft ausschließlich zur die Anteile in ihrer Hand vereinigenden Anteilserwerber-Gesellschaft K1-GmbH geführt habe, so dass Grunderwerbsteuerrechtlich der G-GmbH ab dem 07.06.2024 – und damit auch am 10.06.2024 – das Grundstück nicht mehr zuzurechnen ist.

301 Vgl. auch *Behrens*, DStR 2023, 2697.

302 Vgl. BStBl. I 2023, 1872.