

IV. Grundbesitzende Gesellschaften

- 1.79 Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegt der Steuer, soweit eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2a oder Abs. 2b GrEStG nicht in Betracht kommt, u.a. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung unmittelbar oder mittelbar von mindestens 90 % der Anteile der Gesellschaft begründet (§ 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG). Alle Tatbestände setzen voraus, dass einer **Gesellschaft ein Grundstück gehört**. Ob ein Grundstück i.S.d. § 1 Abs. 2a, Abs. 2b oder Abs. 3 GrEStG zum Vermögen der Gesellschaft „gehört“, richtet sich weder nach dem Zivilrecht noch nach § 39 AO. Maßgebend ist vielmehr die **grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung**.¹⁰¹
- 1.80 Danach ist 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 oder einen unter § 1 Abs. 2 GrEStG fallenden Erwerbsvorgang verwirklicht hat.

Beispiel 15:

A und B sind seit Gründung 1990 zu je 50 % Gesellschafter der AB GmbH. Die Gesellschaft hat Anfang der 2000 Jahre ein Grundstück (Grundstück 1) erworben. Sie ist als Eigentümerin dieses Grundstücks im Grundbuch eingetragen. Im Juni 2020 verkauft A ein ihm gehörendes Grundstück (Grundstück 2) an die AB GmbH. Zugleich vereinbaren die AB GmbH und A, dass der AB GmbH die Verwertungsbefugnis an einem weiteren, dem A gehörenden Grundstück (Grundstück 3) erhält. A soll dieses Grundstück treuhänderisch für die AB GmbH halten. Im August 2020 überträgt A dem Gesellschafter B seine Anteile an der AB GmbH. B wird damit zum Alleingesellschafter. Zu diesem Zeitpunkt ist die AB GmbH noch nicht als Eigentümerin des Grundstücks 2 im Grundbuch eingetragen.

Die Übertragung des Grundstücks 2 unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG im vollen Umfang der Besteuerung. Die (teilweise) Steuerbefreiung nach § 5 GrEStG gilt nicht für die Übertragung von Grundstücken zwischen Gesellschafter und KapGes. Die Übertragung der Verwertungsbefugnis am Grundstück 3 unterliegt nach § 1 Abs. 2 GrEStG der Besteuerung.

Schließlich unterliegt die Übertragung der Anteile nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG der Besteuerung. Im Zeitpunkt der Verwirklichung des Tatbestands, hier: Abschluss des Rechtsgeschäfts, das einen Anspruch auf Übertragung der Anteile begründet, „gehört“ der AB GmbH im grunderwerbsteuerrechtlichen Sinn alle drei Grundstücke.

- 1.81 Umgekehrt ist Zwecke des § 1 Abs. 3 GrEStG ein Grundstück der Gesellschaft **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, es also einem Dritten grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen ist.¹⁰²

101 BFH v. 11.12.2014 – II R 26/12, BFHE 247, 343 = BStBl. II 2015, 402 Rz. 18; v. 1.12.2021 – II R 44/18, BFHE 275, 373 = DStR 2022, 1375 Rz. 22; v. 14.12.2022 – II R 40/20, BStBl. II 2023, 1012 Rz. 24.

102 BFH v. 14.12.2022 – II R 40/20, BStBl. II 2023, 1012 Rz. 25.

Beispiel 16:

A und B sind seit Gründung 1990 zu je 50 % Gesellschafter der AB GmbH. Die Gesellschaft hat Anfang der 2000 Jahre ein Grundstück (Grundstück 1) und Anfang 2010 ein weiteres Grundstück (Grundstück 2) erworben. Sie ist als Eigentümerin der Grundstücke im Grundbuch eingetragen. Im Juni 2020 verkauft die AB GmbH das Grundstück 1 an ihren Gesellschafter A. Zugleich vereinbaren die AB GmbH und A, dass A auch die Verwertungsbefugnis an dem Grundstück 2 erhält. Die AB GmbH soll dieses Grundstück treuhänderisch für A halten. Im August 2020 überträgt A dem Gesellschafter B seine Anteile an der AB GmbH. B wird damit zum Alleingesellschafter. Zu diesem Zeitpunkt ist A noch nicht als Eigentümer des Grundstücks 1 im Grundbuch eingetragen.

Die Übertragung des Grundstücks 1 unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG. Die Übertragung der Verwertungsbefugnis am Grundstück 2 unterliegt nach § 1 Abs. 2 GrEStG der Besteuerung.

Die Übertragung der Anteile unterliegt nicht nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG der Besteuerung. Im Zeitpunkt der Verwirklichung des Tatbestands, hier: Abschluss des Rechtsgeschäfts, das einen Anspruch auf Übertragung der Anteile begründet, „gehört“ der AB GmbH im Grunderwerbsteuerrechtlichen keine Grundstücke mehr. Sie hat die Grundstücke zwar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG erworben und war auch als Eigentümerin im Grundbuch eingetragen. Die Grundstücke sind ihr jedoch im Zeitpunkt der Anteilsvereinigung nicht (mehr) Grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen.

Im **JStG 2024**¹⁰³ hat der Gesetzgeber mit Einfügung des **§ 1 Abs. 4a GrEStG** klargestellt, wann ein Grundstück einer Gesellschaft i.S.d. § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG „gehört“. Zunächst ausgehend von der bereits dargestellten Rechtsprechung des BFH „gehört“ danach zum Vermögen einer Gesellschaft ein Grundstück, wenn sie es aufgrund eines Rechtsvorgangs nach § 1 Abs. 1 GrEStG erworben hat. **Die Zugehörigkeit endet**, wenn ein anderer Rechtsträger das Grundstück aufgrund eines Rechtsvorgangs nach § 1 Abs. 1 GrEStG erworben hat. 1.82

Die Zurechnung aufgrund der Verwirklichung eines Rechtsvorgangs nach § 1 Abs. 1 GrEStG gilt nach § 1 Abs. 4a Satz 3 GrEStG nicht für Rechtsvorgänge, die nach **§ 16 Abs. 1 GrEStG** rückgängig gemacht wurden oder bei Grundstücken, die nach **§ 16 Abs. 2 GrEStG** zurückerworben wurden. Das macht Sinn, denn ansonsten könnte mittels § 16 GrEStG die Zurechnung von Grundstücken „gesteuert“ werden. Die **Rückgängigmachung und der Rückerwerb** gelten für die Zugehörigkeit eines Grundstücks nach § 1 Abs. 4a Sätze 1 und 2 GrEStG als rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (§ 1 Abs. 4a Satz 3 Halbs. 2 GrEStG). 1.83

Ein Grundstück gehört nach § 1 Abs. 4a Satz 4 GrEStG auch zum Vermögen einer Gesellschaft, wenn diese an dem Grundstück die **Verwertungsbefugnis nach § 1 Abs. 2 GrEStG** inne hat. Die **Zugehörigkeit** nach dieser Vorschrift **endet**, wenn die Voraussetzungen nicht mehr vorliegen, die zur Zugehörigkeit nach Satz 4 geführt haben (§ 1 Abs. 4a Satz 5 GrEStG). Nach Auffassung des BFH führt der Erwerb der Verwertungsbefugnis dazu, dass der Gesellschaft, die lediglich das zivilrechtliche Eigentum an dem Grundstück als „leere Hülle“ zurückbehält, kein Grundstück mehr 1.84

¹⁰³ Gesetz v. 2.12.2024, BGBl. 2024 I Nr. 387.

zuzurechnen ist.¹⁰⁴ Das ist in § 1 Abs. 4a Satz 4 GrEStG nun anders geregelt. Ein Erwerber von Anteilen an einer Gesellschaft, der selbst „nur“ das zivilrechtliche Eigentum an einem Grundstück, nicht aber die Verwertungsbefugnis daran zusteht, wird nach § 1 Abs. 4a Satz 4 GrEStG so behandelt, als hätte er das „vollwertige“ Grundstück erworben. Das passt mit dem Regelungszweck der Ergänzungstatbestände nicht zusammen. Beim echten Grundstückserwerb würde sich im Kaufpreis abbilden, dass dem Veräußerer die Verwertungsbefugnis an dem Grundstück nicht zusteht. Der Erwerber würde nicht einen dem Wert des Grundstücks entsprechenden Preis dafür zahlen. Bei den Ergänzungstatbeständen wird jedoch als Gegenleistung der Wert des Grundstücks nach § 8 Abs. 2 GrEStG zugrunde gelegt. Würde man das Grundstück sowohl der Gesellschaft zurechnen, die die Verwertungsbefugnis nach § 1 Abs. 2 GrEStG inne hat, als auch derjenigen, der (nur noch) das zivilrechtliche Eigentum zusteht, käme es beim jeweiligen Anteilserwerb zu einer doppelten Erfassung des Werts des Grundstücks. Das wäre systematisch nicht zu rechtfertigen

- 1.85 Der Gesetzgeber greift mit § 1 Abs. 4a GrEStG die Rechtsprechung des BFH auf, wonach sich die Zurechnung von Grundstücken allein nach Grunderwerbsteuerrechtlichen Maßstäben richtet. Die **fiktiven Erwerbstatbestände** § 1 Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG spielen bei der Zurechnung – anders als nach der bis dato geltenden Rechtsprechung des BFH – keine Rolle mehr. Das ist aus **Vereinfachungsgründen** sehr zu begrüßen. Innerhalb eines Konzerns muss künftig nicht mehr geprüft werden, wann die entsprechenden Beteiligungen erworben wurden und ab welchem Zeitpunkt welches Grundstück welcher Gesellschaft innerhalb des Konzerns zuzurechnen ist.¹⁰⁵

Beispiel 17:

A und B sind seit Gründung 1990 zu je 50 % Gesellschafter der AB GmbH. Die Gesellschaft hat Anfang der 2000 alle Anteile an einer X GmbH erworben, der zu diesem Zeitpunkt bereits ein Grundstück gehörte. Im August 2020 überträgt A dem Gesellschafter B seine Anteile an der AB GmbH. B wird damit zum Alleingesellschafter.

Die Übertragung der Anteile unterliegt nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG der Besteuerung. Im Zeitpunkt der Verwirklichung des Tatbestands, hier: Abschluss des Rechtsgeschäfts, das einen Anspruch auf Übertragung der Anteile an der AB GmbH begründet, erwirbt B mittelbar das Grundstück der X GmbH.

- 1.86–1.89 Einstweilen frei.

D. Verwirklichung von Erwerbsvorgängen

I. Entstehung der Steuer

- 1.90 Wie bei anderen Steuern auch entsteht auch die Grunderwerbsteuer **mit Verwirklichung des Tatbestands**, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (§ 38 AO). Maßgeblich ist der Zeitpunkt nicht nur für die Frage, ob der Rechtsvorgang überhaupt der Besteuerung unterliegt, sondern z.B. auch für die Zugehörigkeit eines

104 BFH v. 14.12.2022 – II R 40/20, BStBl. II 2023, 1012.

105 Anders noch: BFH v. 14.12.2022 – II R 40/20, BStBl. II 2023, 1012 Rz. 26.