

Leseprobe zu

Loose/Broemel/Mörwald

Grunderwerbsteuer im Unternehmen



Die unternehmensbezogenen Aspekte der Grunderwerbsteuer in einem Buch in praxisnaher Aufbereitung. Von Grundstücks- und Anteilsübertragungen über Unternehmensformen bis zu Verfahren und Bewertungsfragen.

170 X 240 mm, 2023, 1.111 Seiten, Handbuch, Buch Hardcover

169,00 € inkl. MwSt.

führung erfolgte allerdings offensichtlich in der Annahme, dass die Regelung lediglich zum Vorteil des Steuerpflichtigen sein würde. Wie dargestellt, geht die Vorschrift jedoch mit substanziellen Nachteilen für den Steuerpflichtigen einher. Eine rückwirkende Anwendung der Norm zulasten des Steuerpflichtigen dürfte verfassungswidrig sein.

- 3.25 Ob und inwieweit die Regelungen in Tz. 8 der Ländererlasse (insb. Vereinfachungsregelung für Fälle, in denen Closing innerhalb von einem Jahr nach Signing zu erwarten ist) Bestand haben oder geändert werden, bleibt abzuwarten.
- 3.26 Im Ergebnis dürften sich die zur Vermeidung einer zweifachen Belastung mit Grunderwerbsteuer designierten Verfahrensregelungen in § 16 Abs. 4a und Abs. 5 Satz 2 GrEStG für viele Steuerpflichtige als „Trojanisches Pferd“ erweisen, welches durch verfahrensrechtliche Fallstricke (restriktive Anzeigerfordernisse, Antragspflicht, fehlende Ablaufhemmung) genau die eigentlich zu vermeidende Doppelbesteuerung verursachen wird.
- 3.27 Im Transaktionsalltag – und dies bedeutet: bei jedem Share Deal, bei dem mind. 90 % der Anteile übergehen und eine Gesellschaft mit inländischem Grundbesitz unmittelbar oder mittelbar betroffen ist – muss seit Einführung des § 16 Abs. 4a GrEStG umso genauer auf eine vollständige und fristgerechte Anzeigerstattung bei Signing *und* Closing geachtet werden, um Doppelbesteuerungs- und Haftungsrisiken zu entgehen.

II. Zurechnung von Grundstücken – Wann „gehört“ einer Gesellschaft ein Grundstück?

1. Zurechnung von Grundstücken in zeitlicher Hinsicht

- 3.28 Die sog. grunderwerbsteuerlichen Ergänzungstatbestände § 1 Abs. 2a, 2b, 3 und 3a GrEStG enthalten alle die gemeinsame Voraussetzung, dass der betreffenden Gesellschaft im Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung ein Grundstück „gehören“ muss. Nur dann kann der Gesellschafterwechsel die Steuer auslösen.
- 3.29 In mehreren Urteilen, in denen jeweils über die **Zurechnung in zeitlicher Hinsicht** zu entscheiden war, hat der BFH den Grundsatz entwickelt, dass es nicht auf das zivilrechtliche oder wirtschaftliche Eigentum, sondern auf eine spezifisch grunderwerbsteuerliche Zurechnung ankommt. So gehört ein Grundstück einer Gesellschaft bereits dann, wenn sie über das Grundstück einen Kaufvertrag und damit einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG abgeschlossen hat, und nicht erst wenn sie Eigentümerin geworden ist.¹⁴ Umgekehrt „gehört“ ein Grundstück bereits dann nicht mehr der Gesellschaft, wenn sie zwar noch Eigentümerin ist, aber das Grundstück bereits im Rahmen eines Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 1 GrEStG ver-

¹⁴ Vgl. BFH v. 11.12.2014 – II R 26/12, BStBl. II 2015, 402; v. 15.12.2010 – II R 45/08, BStBl. II 2012, 292.

kauft hat.¹⁵ Sofern der Erwerb des Grundstücks unter einer aufschiebenden Bedingung gem. § 14 GrEStG steht, ist der Gesellschaft das Grundstück erst zuzurechnen, wenn die aufschiebende Bedingung erfüllt ist.¹⁶

Beispiel 5:

An der A GmbH sind seit Gründung A zu 75 % und B zu 25 % beteiligt. Im April eines Jahres erwirbt A den 25 %-Anteil von B. Im gleichen Jahr erfolgen bei der A GmbH drei Grundstückstransaktionen:

- Die A GmbH schließt im Januar einen (unbedingten) Kaufvertrag über Grundstück 1 ab. Der Eigentumsübergang erfolgt durch Grundbucheintragung im Mai.
- Die A GmbH schließt im Februar einen Kaufvertrag über Grundstück 2 ab, der unter einer aufschiebenden Bedingung steht. Die aufschiebende Bedingung tritt im Juni ein, der Eigentumsübergang erfolgt durch Grundbucheintragung im August.
- Die A GmbH verkauft im März ein Grundstück 3 (unbedingt), der Eigentumsübergang erfolgt durch Grundbucheintragung im Juli.

Der Erwerb des 25 %-Anteils des B im April führt zu einer Anteilsvereinigung gem. § 1 Abs. 3 GrEStG bei A. Für den Umfang der Anteilsvereinigung gilt unter Berücksichtigung der Rechtsprechung zur Zurechnung Folgendes:

- Das Grundstück 1 ist der A GmbH im Zeitpunkt der Anteilsvereinigung bereits zuzurechnen, sodass dieses Grundstück Gegenstand der Anteilsvereinigung ist. Der Umstand, dass das dingliche Eigentum an dem Grundstück noch nicht übergegangen ist, steht dem nicht entgegen.
- Das Grundstück 2 ist der A GmbH im Zeitpunkt der Anteilsvereinigung noch nicht zuzurechnen, sodass dieses Grundstück kein Gegenstand der Anteilsvereinigung ist. Grund hierfür ist, dass das Grundstück der A GmbH erst ab der Erfüllung der aufschiebenden Bedingung „gehört“. ¹⁷ Da die aufschiebende Bedingung erst im Juni eintritt, ist im April der Erwerb noch nicht verwirklicht (§ 14 Nr. 2 GrEStG) und das Grundstück der Gesellschaft im Zeitpunkt der Anteilsvereinigung somit noch nicht zuzurechnen.
- Das Grundstück 3 ist der A GmbH im Zeitpunkt der Anteilsvereinigung nicht mehr zuzurechnen, sodass dieses Grundstück kein Gegenstand der Anteilsvereinigung ist. Der Umstand, dass die A GmbH im April noch dinglicher Eigentümer des Grundstücks ist, steht dem nicht entgegen. Entscheidend ist, dass das Grundstück grunderwerbsteuerbar veräußert wurde und in der Folge der A GmbH nicht mehr für Zwecke der Ergänzungstatbestände „gehört“.

2. Zurechnung von Grundstücken in mehrstufigen Beteiligungsstrukturen

a) Praktische Relevanz

Die Zurechnungsfrage stellt sich nicht nur in zeitlicher Hinsicht, sondern insbesondere auch in mehrstöckigen Beteiligungsstrukturen. Bei Gesellschafterwechseln auf einer höheren Beteiligungsebene stellt sich dann die Frage, **welcher Gesellschaft in der Beteiligungskette** Grundstücke grunderwerbsteuerlich zuzurechnen sind. Dies ist nicht notwendigerweise die Gesellschaft, die zivilrechtlicher Eigentümer ist.

¹⁵ Vgl. BFH v. 29.9.2004 – II R 14/02, BStBl. II 2005, 148; v. 15.12.2010 – II R 45/08, BStBl. II 2012, 292.

¹⁶ Vgl. BFH v. 11.12.2014 – II R 26/12, BStBl. II 2015, 402.

¹⁷ Vgl. BFH v. 11.12.2014 – II R 26/12, BStBl. II 2015, 402.

- 3.32 Von der Zurechnung hängt ab, auf welcher Beteiligungsebene die Steuer ausgelöst wird (z.B. mittelbarer § 1 Abs. 2b Satz 4 GrEStG bei der zivilrechtlichen Grundstückseigentümerin oder unmittelbarer § 1 Abs. 2b Satz 1 GrEStG bei der Holding, der das Grundstück zugerechnet wird). Dies wiederum entscheidet darüber, wer **Steuerschuldner** (§ 13 GrEStG) und **anzeigepflichtige Person** (§ 19 GrEStG) ist. Die durch die richtige Gesellschaft gestellte Anzeige ist wiederum essenziell, um der Anzeigepflicht des Steuerschuldners gerecht zu werden, die Voraussetzungen gem. § 16 Abs. 4a GrEStG für die Aufhebung einer etwaigen Besteuerung des zugrundeliegenden schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäftes (§ 1 Abs. 3/3a GrEStG) zu erfüllen, **Ver spätungszuschläge** zu vermeiden und eine eventuelle spätere **Rückabwicklung** des Erwerbsvorgangs nach § 16 GrEStG zu ermöglichen (vgl. § 16 Abs. 5 GrEStG).
- 3.33 In den letzten Jahren kam die Diskussion auf, ob eine **Mehrfachzurechnung** und unter Umständen sogar eine **Mehrfachbesteuerung** infolge desselben Rechtsvorgangs möglich ist. Die Finanzverwaltung hat sich diese Möglichkeit in den neuen Anwendungserlassen zu § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG offengehalten, indem sie dort die Auffassung vertritt, es gebe kein Rangverhältnis zwischen den beiden Tatbeständen.¹⁸ Eine Mehrfachbesteuerung dürfte jedoch nicht in Einklang mit der neueren Rechtsprechung stehen (dazu nachfolgend).

b) BFH-Rechtsprechung zur Grundstückszurechnung in mehrstufigen Beteiligungsstrukturen

- 3.34 Die 2022 veröffentlichte Entscheidung des BFH im Verfahren II R 44/18¹⁹ hat Klarheit für einige der offenen Fragen geschaffen und zeichnet eine Zurechnungsdogmatik vor, die durch die Entscheidungen in den Verfahren II R 33/20²⁰ und II 40/20²¹ noch weiterentwickelt wurde. Aufgrund ihrer hohen praktischen Bedeutung wird die Entscheidung II R 44/18 im Folgenden näher dargestellt und diskutiert.

3.35 Vereinfachter Urteilssachverhalt II R 44/18:

Die X AG erwarb im Jahr 2000 ein inländisches Grundstück. Zu diesem Zeitpunkt war die B KG (Klägerin) zu 99,97 % an der X AG beteiligt. Im Jahr 2002 stockte die B KG ihre Beteiligung auf 100 % auf.

Am Vermögen der B KG war die A KG zu 100 % beteiligt. Einziger und allein am Gesellschaftsvermögen der A KG beteiligter Kommanditist war A.

Im Jahr 2011 übertrug A seinen Kommanditanteil an der A KG auf die luxemburgische Personengesellschaft A-S.e.c.s., an der A zu 100 % beteiligt war. 2013 veräußerte die B KG einen 5,1 %-Anteil an der X AG an eine andere (Konzern-)Gesellschaft. Ebenfalls 2013 wurde die A KG in eine KGaA formgewechselt.

18 Vgl. gleich lautende Ländererlasse v. 10.5.2022, BStBl. I 2022, 801 und BStBl. I 2022, 821, jeweils Tz. 7. Kritisch *Broemel/Mörwald*, DStR 2022, 1689 (1690).

19 BFH v. 1.12.2021 – II R 44/18, DStR 2022, 1375.

20 BFH v. 14.12.2022 – II R 33/20, IStR 2023, 331.

21 BFH v. 14.12.2022 – II R 40/20, DStR 2023, 700.

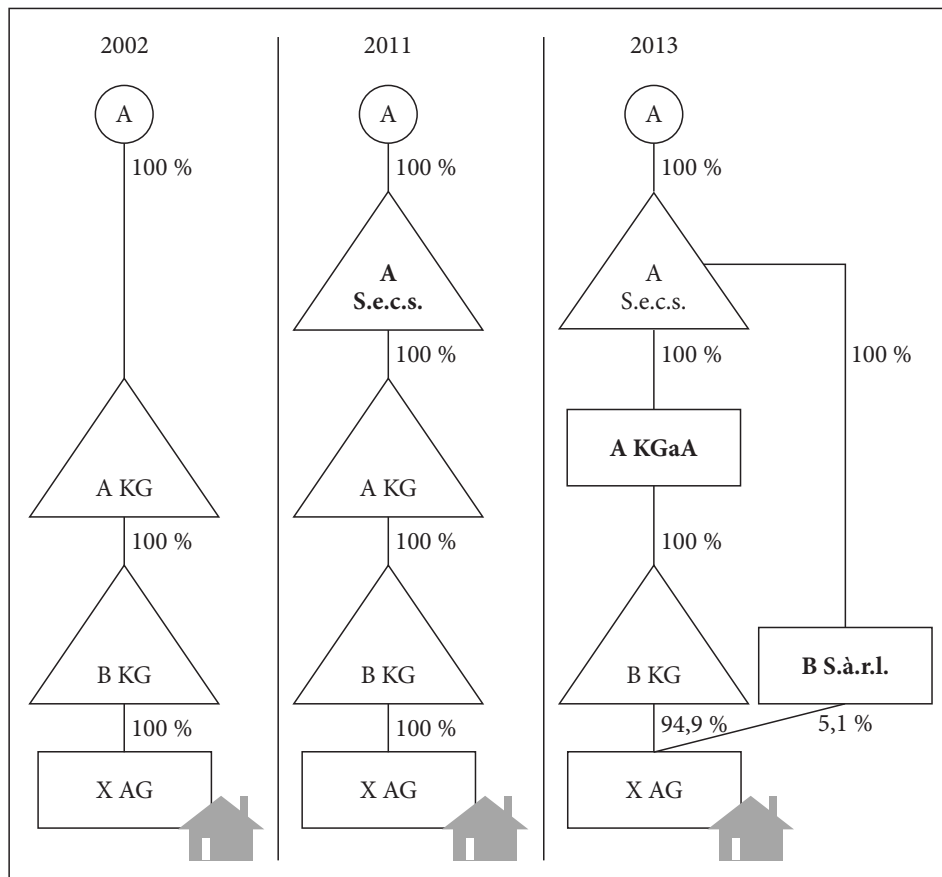


Abb. 2

Das Finanzamt behandelte die Anteilsübertragung im Jahr 2011 als steuerbaren Gesellschafterwechsel nach § 1 Abs. 2a GrEStG bei der B KG, da es von einer Zurechnung der Grundstücke der X AG zur B KG ausging. Der Vorgang war zunächst nach § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG steuerbefreit. Infolge der Anteilsübertragung und des Formwechsels 2013 wurde die Steuerbefreiung rückwirkend nach § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG versagt, so dass der Vorgang aus 2011 voll steuerpflichtig wurde.

Das vorinstanzliche Finanzgericht München verneinte einen steuerbaren Vorgang auf Ebene der B KG. Die Grundstücke der X AG seien der Klägerin mangels vorherigen Erwerbs grunderwerbsteuerrechtlich nicht zuzurechnen. Allein die Stellung der Klägerin als Gründungsgesellschafterin der X AG (i.H.v. 99,97 %) reiche für eine Zurechnung der Grundstücke der X AG nicht aus. Der Erwerb der Grundstücke durch die X AG führe nicht automatisch zu einem grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerb durch die Klägerin.²²

²² FG München, Urt. v. 24.10.2018 – 4 K 1101/15, EFG 2019, 65.

- 3.36 Die zentrale materielle Rechtsfrage im oben dargestellten Fall war, ob einer Personengesellschaft (hier B KG) die Grundstücke einer Kapitalgesellschaft (hier: X AG) allein aufgrund einer bestehenden 100 %-Beteiligung zuzurechnen sind, oder ob hierfür erforderlich ist, dass sie die Anteile im Rahmen eines grunderwerbsteuerbaren Erwerbsvorgangs erworben hat.
- 3.37 Der BFH entschied im letztgenannten Sinne und verneinte einen steuerbaren Vorgang nach § 1 Abs. 2a GrEStG, denn der B KG sei das Grundstück der X AG nicht zuzurechnen gewesen. Ein Grundstück der Untergesellschaft sei der Obergesellschaft grunderwerbsteuerrechtlich nur zuzurechnen, wenn die Obergesellschaft selbst es **aufgrund eines Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 1 bis 3a GrEStG erworben** hat. Der bloße Erwerb des Grundstücks durch die Untergesellschaft führe nicht zu einer automatischen Zurechnung bei der Obergesellschaft bzw. im Falle mehrstöckiger Beteiligungsketten bei den Obergesellschaften. Das bloße Halten einer Beteiligung in einer bestimmten Höhe stelle selbst keinen grunderwerbsteuerbaren Erwerbsvorgang dar.²³
- 3.38 Zur **Begründung** verweist der BFH auf seine bisherige Rechtsprechung zum „zeitlichen Gehören“. Danach „gehört“ ein inländisches Grundstück der Gesellschaft, wenn es ihr im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld für den nach § 1 Abs. 2a GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden Vorgang aufgrund eines unter § 1 Abs. 1 bis 3a GrEStG fallenden und verwirklichten Erwerbsvorgangs grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen ist.²⁴ Ein Grundstück „gehört“ nicht (mehr) zum Vermögen der Gesellschaft, wenn es zwar noch in ihrem Eigentum steht, es aber vor dem Übergang der Anteile am Gesellschaftsvermögen Gegenstand eines Veräußerungsvorgangs i.S. des § 1 Abs. 1 bis 3a GrEStG war.²⁵ Umgekehrt „gehört“ ein Grundstück (noch) nicht der Gesellschaft, wenn es ihr im Zeitpunkt des Übergangs der Anteile am Gesellschaftsvermögen nicht aufgrund eines Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 1 bis 3a GrEStG grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen ist.²⁶
- 3.39 Die entscheidende neue Aussage findet sich in Rz. 25 des Urteils: „Diese Grundsätze gelten auch bei mehrstöckigen Beteiligungen, bei denen eine Obergesellschaft an einer grundbesitzenden Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist.“²⁷ Damit wird bestätigt, dass die bisherige Rechtsprechung, die zu Fragen der Zurechnung im zeitlichen Ablauf ergangen war, auch **auf die Dimension vertikaler Beteiligungsstrukturen zu übertragen** ist.
- 3.40 Die Übertragung der Aussage „Ein Grundstück gehört nicht mehr der Gesellschaft, wenn es Gegenstand eines Veräußerungsvorgangs i.S.d. § 1 Abs. 1 bis 3a GrEStG war“ auf die Fallkonstellation einer mehrstufigen Beteiligung bedeutet offensichtlich, dass es nach der BFH-Rechtsprechung möglich ist, dass dem **zivilrechtlichen Eigen-**

23 BFH v. 1.12.2021 – II R 44/18, DStR 2022, 1375 Rz. 25.

24 BFH v. 11.12.2014 – II R 26/12, BStBl. II 2015, 402 Rz. 18 m.w.N.

25 BFH v. 15.12.2010 – II R 45/08, BStBl. II 2012, 292 Rz. 12; v. 11.12.2014 – II R 26/12, BStBl. II 2015, 402 Rz. 18 m.w.N.

26 BFH v. 1.12.2021 – II R 44/18, DStR 2022, 1375 Rz. 24.

27 BFH v. 1.12.2021 – II R 44/18, DStR 2022, 1375 Rz. 25.

tümer eines Grundstücks dieses Grundstück grunderwerbsteuerlich **nicht mehr zuzurechnen** ist.

Dies wird insbesondere dadurch deutlich, dass nach Ansicht des BFH auch ein nach § 1 Abs. 2 GrEStG steuerbarer Vorgang dazu führt, dass dem zivilrechtlichen Eigentümer der Grundbesitz nicht mehr zuzurechnen ist. Denn bei der grunderwerbsteuerbaren Begründung der **Verwertungsbefugnis** nach § 1 Abs. 2 GrEStG ändert sich der zivilrechtliche Eigentümer des Grundstücks nicht. Gleichwohl befürwortet der BFH, dass in diesem Fall dem zivilrechtlichen Eigentümer nicht mehr das Grundstück zuzurechnen ist.²⁸ Dies wurde in dem Verfahren II R 40/20, welches die Zurechnung von Grundstücken nach Abschluss einer Vereinbarungstreuhand betraf, ausdrücklich bestätigt.²⁹ 3.41

Beispiel 6:

Die G KG ist Eigentümerin von Grundbesitz. Die T GmbH möchte das Grundstück erwerben, sie möchte jedoch nicht, dass der Erwerb nach außen erkennbar wird. Daher vereinbart die G KG mit der T GmbH, dass die G KG ein Entgelt für das Grundstück erhält, und zukünftig das Grundstück treuhänderisch für die T GmbH hält. Das zivilrechtliche Eigentum geht mithin nicht auf die T GmbH über. Gleichwohl wird bei diesem Vorgang regelmäßig eine Verwertungsbefugnis der T GmbH an dem Grundbesitz begründet, sodass Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 2 GrEStG ausgelöst wird.³⁰ Nach der Rechtsprechung des BFH führt dieser steuerbare Vorgang dazu, dass der Grundbesitz der G KG für Zwecke des § 1 Abs. 2a GrEStG nicht mehr zuzurechnen ist, obwohl die G KG zivilrechtliche Eigentümerin des Grundstücks bleibt.³¹ Die Finanzverwaltung vertritt in den Erlassen zu § 1 Abs. 2a/2b GrEStG hingegen bisher, dass das Grundstück weiterhin (auch) der G KG zuzurechnen ist.³² 3.42

Die im Urteil II R 50/00 des BFH aus dem Jahr 2003³³ enthaltene Aussage, dass dem Grunderwerbsteuergesetz nicht zu entnehmen sei, dass im Rahmen des § 1 Abs. 3 GrEStG eine gleichzeitige Zuordnung von Grundstücken zu mehreren Rechtsträgern ausgeschlossen sein soll,³⁴ ist nun möglicherweise überholt. Da die Entscheidung jedoch nicht das „Gehören“ von Grundstücken betraf, sondern die Frage, ob eine unmittelbare Anteilsvereinigung steuerbar ist, wenn die Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft bereits bei einem anderen Rechtsträger mittelbar vereinigt waren und vereinigt bleiben, ändert sich das Ergebnis für den Urteilsfall möglicherweise nicht.³⁵ 3.43

28 Vgl. BFH v. 1.12.2021 – II R 44/18, DStR 2022, 1375 Rz. 25; auch bereits ableitbar aus BFH v. 11.12.2014 – II R 26/12, BStBl. II 2015, 402; v. 20.1.2016 – II R 29/14, BStBl. II 2016, 358; hierzu auch *Meßbacher-Hönsch* in Viskorf²⁰, § 1 GrEStG Rz. 1073.

29 BFH v. 14.12.2022 – II R 40/20, DStR 2023, 700.

30 Vgl. hierzu auch *Meßbacher-Hönsch* in Viskorf²⁰, § 1 GrEStG Rz. 549.

31 BFH v. 14.12.2022 – II R 40/20, DStR 2023, 700.

32 Vgl. exemplarisch gleich lautende Ländererlasse v. 10.5.2022, BStBl. I 2022, 801 Tz. 3.

33 BFH v. 15.1.2003 – II R 50/00, BStBl. II 2003, 320.

34 BFH v. 15.1.2003 – II R 50/00, BStBl. II 2003, 320, II.2.

35 Das Verfahren betraf eine Gesellschaft, die sämtliche Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft konzernintern auf eine Schwestergesellschaft übertrug. An beiden Schwestergesellschaften war die Muttergesellschaft zu 100 % beteiligt. Der BFH führte in seinem Urteil aus, dass neben die Zuordnung des Grundstücks zur Muttergesellschaft die Zuordnung

- 3.44 Die ältere Rechtsprechung zur **Zurechnung von Anteilen** i.R.d. § 1 Abs. 3 GrEStG in Fällen der Anteilsverstärkung³⁶ ist durch die neue Entscheidung nicht notwendigerweise überholt, denn die Zurechnung von Grundstücken ist von der Zurechnung von Anteilen zu unterscheiden (s. nachfolgend Rz. 3.59).
- 3.45 Neu gegenüber der bisherigen Rechtsprechung war in dem Verfahren 44/18, dass der BFH die Grundstückszurechnung aufgrund eines „unter § 1 Abs. 1 bis 3a GrEStG fallenden“ Erwerbsvorgangs annahm. In den vorangegangenen Entscheidungen, deren Grundsätze der BFH nun fortführt, war nur Bezug auf § 1 Abs. 1, 2, 3 oder 3a GrEStG genommen worden.³⁷ Die praktische Bedeutung dieses Einbezugs war jedoch nicht gegeben, denn bei § 1 Abs. 2a und 2b GrEStG ist die Grundstücksgesellschaft selbst die fiktive Erwerberin. Bei Erwerbsvorgängen nach § 1 Abs. 2a oder 2b GrEStG kommt es daher regelmäßig nicht zu einem Wechsel der Grundstückszurechnung. Aus diesem Grund hat der BFH von dem Einbezug von § 1 Abs. 2a/2b GrEStG im nachfolgenden Verfahren II R 40/20 auch wieder ausdrücklich Abstand genommen.³⁸

c) Praxisfragen

aa) Auflösung von Tatbestandskonkurrenzen zwischen § 1 Abs. 2a und 2b GrEStG

- 3.46 Eine der wichtigsten Folgen der BFH-Entscheidung II R 44/18 ist, dass sie der von vielen befürchteten Mehrfachzurechnung von Grundstücken und einer daraus resultierenden Mehrfachbesteuerung von Vorgängen nach § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG den Boden entziehen dürfte. Nach den Anwendungserlassen vom 10.5.2022 war dies zunächst für möglich gehalten worden, denn die Finanzverwaltung vertritt dort die Auffassung, dass § 1 Abs. 2a GrEStG und § 1 Abs. 2b GrEStG gleichrangig seien und kein Vorrangverhältnis zwischen den beiden Normen bestehe.³⁹ Diese Aussage ergibt nur dann einen erkennbaren Sinn, wenn man für möglich hält, dass ein Grundstück zugleich einer PersGes. und einer KapGes. zuzurechnen sein kann.
- 3.47 Eine Mehrfachzurechnung dürfte mit der BFH-Rechtsprechung jedoch nicht in Einklang stehen. Aus der Zurechnungslogik in der Entscheidung II R 44/18 lässt sich ableiten, dass ein Grundstück immer nur einem Rechtsträger zurechenbar ist und

zur aufnehmenden Schwestergesellschaft trete, wenn Letztere die Anteile an der grundstücksbesitzenden Gesellschaft von der abgebenden Schwestergesellschaft erwirbt.

36 BFH v. 20.10.1993 – II R 116/90, BStBl. II 1994, 121 und v. 12.1.1994 – II R 130/91, BStBl. II 1994, 408.

37 Vgl. BFH v. 11.12.2014 – II R 26/12, BStBl. II 2015, 402 Rz. 18 („aufgrund eines unter § 1 Abs. 1, 2 oder 3 oder nunmehr auch 3a GrEStG fallenden Erwerbsvorgangs“); v. 29.9.2004 – II R 14/02, BStBl. II 2005, 148 Rz. 11.

38 Vgl. BFH v. 14.12.2022 – II R 40/20, DStR 2023, 700 Rz. 27.

39 Vgl. gleich lautende Ländererlasse v. 10.5.2022, BStBl. I 2022, 801 und BStBl. I 2022, 821, jeweils Tz. 7; anders als § 1 Abs. 3 und 3a GrEStG enthalten weder § 1 Abs. 2a GrEStG noch § 1 Abs. 2b GrEStG Subsidiaritätsregeln, nach der eine der beiden Normen vorrangig anzuwenden ist („soweit eine Anwendung von Abs. 2a nicht in Betracht kommt“).

auch der **zivilrechtliche Eigentümer die grunderwerbsteuerliche Zurechnung verlieren** kann.

Beispiel 7:

3.48

Die A KG hat im Jahr 2010 alle Anteile an der grundstücksbesitzenden G GmbH erworben, wodurch Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 GrEStG ausgelöst wurde. Im Jahr 2022 kommt es zu einer Änderung des Gesellschafterbestands der A KG im Umfang von mehr als 90 %. Es stellt sich die Frage, ob § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG bei der A KG oder § 1 Abs. 2b Satz 2 GrEStG bei der G GmbH ausgelöst wird. Da die Finanzverwaltung kein Rangverhältnis zwischen § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG annimmt,⁴⁰ stellte sich zuletzt die Frage, ob eine Besteuerung nach beiden Tatbeständen möglich ist.⁴¹

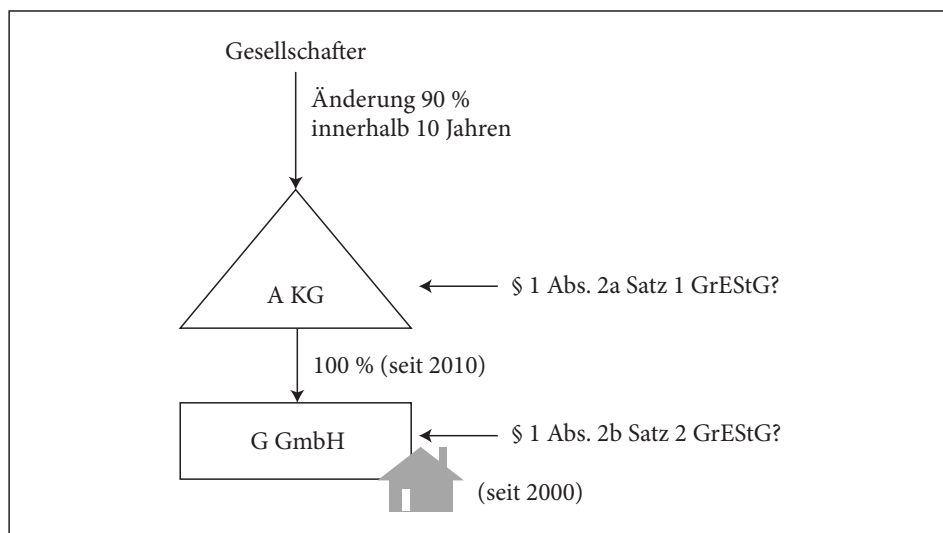


Abb. 3

Lösung nach BFH II R 44/18: Aufgrund des Erwerbsvorgangs 2010 ist das Grundstück für Zwecke der grunderwerbsteuerlichen Ergänzungstatbestände (nur) der A KG zuzurechnen, nicht mehr der zivilrechtlichen Eigentümerin G GmbH. Es wird daher § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG auf Ebene der A KG ausgelöst. § 1 Abs. 2b GrEStG ist nicht einschlägig, da der G GmbH für Zwecke dieses Tatbestands kein Grundstück „gehört“.

bb) Eindeutige Zurechnung in mehrstufigen Beteiligungsstrukturen

Auch in mehrstufigen Beteiligungsstrukturen werden durch die neue BFH-Entscheidung Zurechnungsprobleme gelöst. Hier hatte sich bislang die Frage gestellt, auf welcher Ebene § 1 Abs. 2b GrEStG ausgelöst wird (relevant für Steuerschuldnerschaft, Anzeigepflicht, Rückerwerb etc.).

3.49

⁴⁰ Vgl. gleich lautende Ländererlasse v. 10.5.2022, BStBl. I 2022, 801 und BStBl. I 2022, 821, jeweils Tz. 7.

⁴¹ Kritisch *Broemel/Mörwald*, DStR 2022, 1689 (1690).

3.50 **Beispiel 8:**

An der B GmbH ist seit 2005 die A GmbH beteiligt. Die B GmbH hat 2010 im Rahmen eines nach § 1 Abs. 3 GrEStG steuerbaren Vorgangs die Anteile an der G GmbH erworben, welche seit 2010 Eigentümerin eines inländischen Grundstücks ist. Im Jahr 2022 kommt es zu einer Änderung des Gesellschafterbestands der A KG im Umfang von mehr als 90 %. Es stellt sich die Frage, ob § 1 Abs. 2b Satz 1 GrEStG bei der A GmbH oder § 1 Abs. 2b Satz 4 GrEStG bei der B GmbH oder § 1 Abs. 2b Sätze 4, 5 GrEStG bei der G GmbH ausgelöst wird.

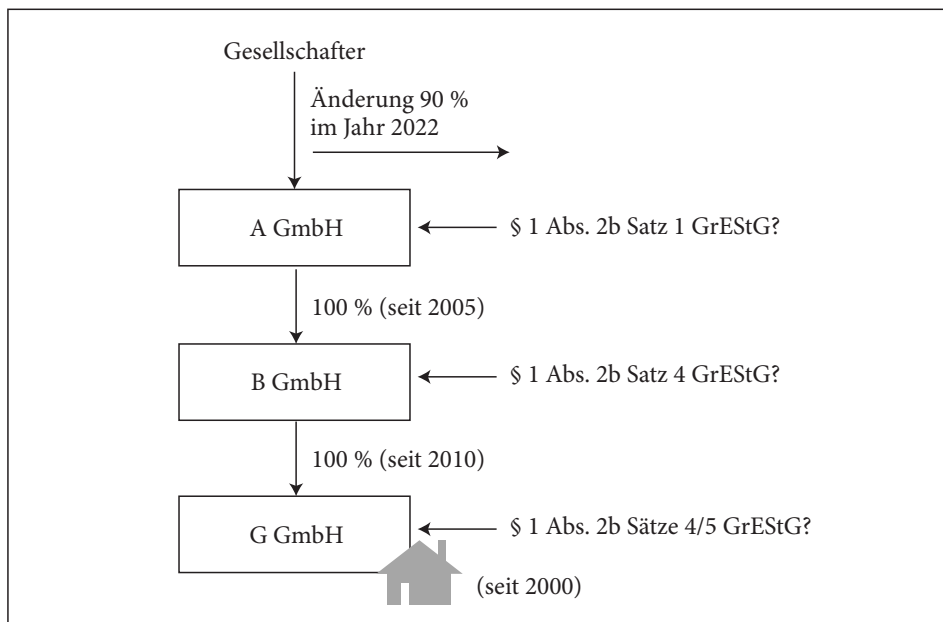


Abb. 4

Lösung nach BFH II R 44/18: Aufgrund des Erwerbsvorgangs 2010 ist das Grundstück für Zwecke der Grunderwerbsteuerlichen Ergänzungstatbestände (nur) der B GmbH zuzurechnen, nicht mehr der zivilrechtlichen Eigentümerin G GmbH. Der A GmbH ist das Grundstück ebenfalls nicht zuzurechnen, denn die 2010 erfolgte unmittelbare Anteilsvereinigung bei der B GmbH geht der zugleich verwirklichten mittelbaren Anteilsvereinigung vor.⁴² Da das Grundstück (nur) der B GmbH zuzurechnen ist, wird § 1 Abs. 2b Satz 4 GrEStG auf Ebene der B GmbH verwirklicht, die Steuerschuldnerin und anzeigepflichtige Person ist.

3.51 Für die Praxis bleibt zu beachten, dass die Finanzverwaltung die neue BFH-Rechtsprechung bislang nicht anwendet und ggf. weiterhin von anderen Grundsätzen⁴³ und der Möglichkeit einer Mehrfachzurechnung ausgeht. Bis auf weiteres empfiehlt es sich,

42 Vgl. *van Lishaut/Schumacher* in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut³, UmwStG, Anh. 10 Rz. 132; BFH v. 20.10.1993 – II R 116/90, BStBl. II 1994, 121 unter II.2.

43 Vgl. gleich lautende Ländererlasse v. 1.3.2016, BStBl. I 2016, 282 Tz. 5 (das dortige Fallbeispiel 2 impliziert eine Grundstückszurechnung zu einer Zwischengesellschaft ohne vorherigen Anteilserwerb durch diese Gesellschaft).

vorsorglich auch die **anderen in Betracht kommenden Gesellschaften** in die Grunderwerbsteueranzeigen **einzu beziehen**.

cc) Reichweite einer Nicht-Zurechnung beim zivilrechtlichen Eigentümer

Wie bereits oben dargestellt, ist es nach der BFH-Rechtsprechung möglich, dass dem zivilrechtlichen Eigentümer ein Grundstück grunderwerbsteuerlich für Zwecke der Ergänzungstatbestände nicht mehr zuzurechnen ist. Fraglich ist die Reichweite dieser Nicht-Zurechnung in Fällen, in denen die Anteile an einer Gesellschaft übertragen werden, deren Grundstücke grunderwerbsteuerlich nicht ihr, sondern ihrem Anteilseigner „gehören“.

Beispiel 9:

A hat 2020 50 % der Anteile und 2022 die übrigen 50 % der Anteile an der G GmbH erworben. Da er bereits am 30.6.2021 an der G GmbH beteiligt war, ist er Altgesellschafter i.S.d. § 1 Abs. 2b GrEStG.⁴⁴ Es wird 2022 daher nicht § 1 Abs. 2b GrEStG, sondern § 1 Abs. 3 GrEStG ausgelöst. Im Jahr 2023 veräußert A alle Anteile an der G GmbH an B.

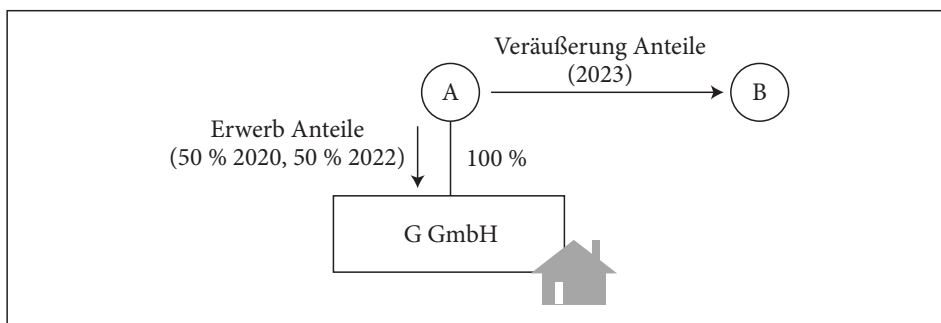


Abb. 5

Fraglich ist, ob die Anteilsveräußerung 2023 Grunderwerbsteuer auslösen kann, denn aufgrund des vorangegangenen, unter § 1 Abs. 3 GrEStG fallenden Erwerbs durch A ist das Grundstück für Zwecke der Ergänzungstatbestände ihm und nicht mehr der G GmbH zuzurechnen. Die Veräußerung von Anteilen einer Gesellschaft, der kein Grundstück „gehört“, kann nicht der Grunderwerbsteuer unterliegen.

Der BFH stellte in dem Verfahren II R 40/20 heraus, dass eine Zurechnung des Grundstücks zum Gesellschafter entfällt, wenn seine Beteiligung an der grundbesitzenden Gesellschaft unter 90 % sinkt.⁴⁵ Ob allerdings der Vorgang selbst, der zum „Rückfall“ der Zurechnung führt, der Grunderwerbsteuer unterliegen kann, erscheint fraglich, denn die Zurechnung ändert sich ja gerade erst infolge dieses Vorgangs. Es ist nicht unwahrscheinlich, dass die Finanzverwaltung derartige Fälle besteuern wollen wird, eine dogmatisch widerspruchsfreie Begründung hierfür ist derzeit aber nicht ersichtlich.

⁴⁴ Gleich lautende Ländererlasse v. 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821 Tz. 5.2.1.1.

⁴⁵ Vgl. BFH v. 14.12.2022 – II R 40/20, DStR 2023, 700 Rz. 26.

dd) Widerspruch zur „Signing/Closing-Theorie“ der Finanzverwaltung

- 3.54 In der jüngeren Vergangenheit ist die Diskussion aufgekommen, wie bei dem Verhältnis von § 1 Abs. 2a GrEStG zu § 1 Abs. 3 und 3a GrEStG dem Umstand Rechnung zu tragen ist, dass § 1 Abs. 2a GrEStG hinsichtlich des Zeitpunktes der Tatbestandsverwirklichung auf den dinglichen Übergang der Anteile abstellt, während § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 3 GrEStG sowie § 1 Abs. 3a GrEStG auf das vorangehende schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft abstellen.⁴⁶ Die Finanzverwaltung vertritt hierzu in den neuen Anwendungserlassen zu § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG, dass die Tatbestände strikt zeitpunktbezogen auszulegen seien. In den Fällen, in denen also der Wechsel von 90 % der Gesellschaftsanteile auf Neugesellschafter zugleich mit einer Konzentration dieser Anteile in einer Hand einhergeht, liegen nach Verwaltungsauffassung daher **zwei steuerbare Vorgänge** vor: Während bereits mit Abschluss des schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder 3 oder Abs. 3a GrEStG verwirklicht werde, werde der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG erfüllt, wenn es zum Übergang der Beteiligung am Vermögen der grundbesitzenden Personengesellschaft komme. Signing und Closing stellen nach Ansicht der Finanzverwaltung somit zwei getrennte Grunderwerbsteuerrechtliche Vorgänge dar.⁴⁷
- 3.55 Fraglich ist, zu welchen Besteuerungsfolgen diese Auffassung unter Berücksichtigung der Rechtsprechungsgrundsätze des BFH zur Zurechnung von Grundbesitz führt. Denn wenn der Standpunkt eingenommen wird, dass beim schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäft der § 1 Abs. 3 GrEStG einschlägig ist, dürfte die Tatbestandsverwirklichung jedenfalls bei strikter Anwendung der Rechtsprechungsgrundsätze des BFH dazu führen, dass der betroffene Grundbesitz ab diesem Zeitpunkt (nur) dem Erwerber der Anteile „gehört“. Der spätere dingliche Übergang der Anteile würde in diesem Fall keinen § 1 Abs. 2a bzw. 2b GrEStG mehr auslösen, da im Zeitpunkt des Anteilsübergangs dem zivilrechtlichen Eigentümer für Zwecke der Ergänzungstatbestände kein Grundstück mehr zuzuordnen ist. Die Vorrangregelung zugunsten der § 1 Abs. 2a und 2b GrEStG in § 1 Abs. 3 GrEStG („soweit eine Besteuerung nach den Absätzen 2a und 2b nicht in Betracht kommt“) würde in diesem Fall nur in Anwendungsfällen des § 1 Abs. 3 Nr. 2 und 4 GrEStG greifen.
- 3.56 Ob dieses Ergebnis jedoch vom Gesetzgeber gewollt war, erscheint zweifelhaft. Das hier aufgezeigte Problem verdeutlicht, dass die „Signing/Closing-Theorie“ der Finanzverwaltung sich nicht schlüssig in das Besteuerungssystem fügt und möglicherweise nicht aufrechtzuerhalten sein wird.

ee) Beteiligungskettenverkürzungen

- 3.57 Fraglich ist, ob die neue Rechtsprechung zur Grundstückszuordnung für Zwecke der Grunderwerbsteuerlichen Ergänzungstatbestände Auswirkungen auf die Beurteilung der **Verkürzung einer Beteiligungskette** hat. Dies dürfte nicht der Fall sein.

⁴⁶ Vgl. hierzu u.a. auch *Behrens/Klinger*, DStR 2021, 2870.

⁴⁷ Vgl. gleich lautende Ländererlasse v. 10.5.2022, BStBl. I 2022, 801 und BStBl. I 2022, 821, jeweils Tz. 8.1; kritisch *Broemel/Mörwald*, DStR 2023, 73.

Beispiel 10:

Die A GmbH ist zu 100 % an der B GmbH, die B GmbH zu 100 % an der C GmbH und die C GmbH zu 100 % an der G GmbH beteiligt. Die G GmbH erwirbt ein Grundstück. Anschließend wird die B GmbH auf die A GmbH verschmolzen, sodass sich die Beteiligungskette zur G GmbH aus Sicht der A GmbH verkürzt.

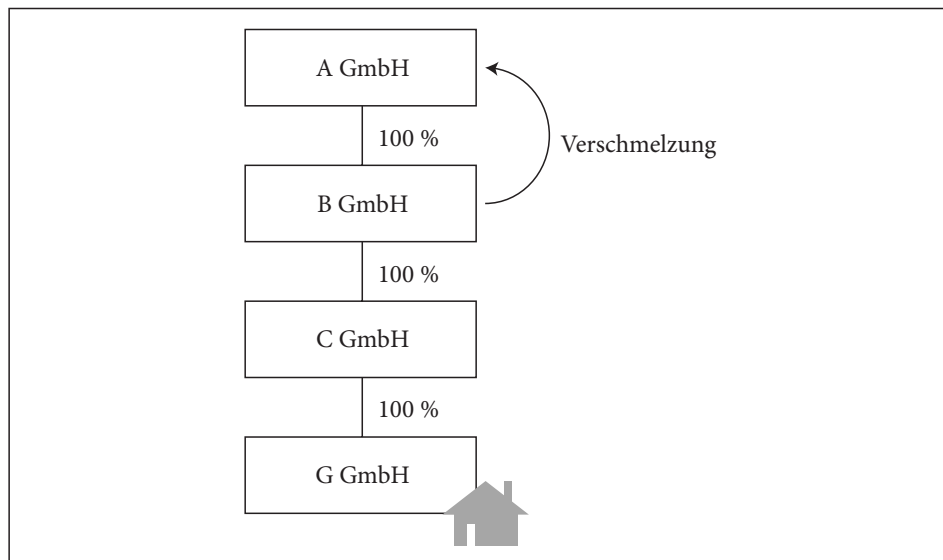


Abb. 6

Der BFH entschied u.a. in zwei Verfahren aus den Jahren 1993⁴⁸ und 1994⁴⁹, dass eine **Anteilsverstärkung** (z.B. durch Erwerb einer unmittelbaren Beteiligung an einer grundbesitzenden Gesellschaft, wenn dieser Anteil zuvor bereits mittelbar gehalten wurde) keinen gem. § 1 Abs. 3 GrEStG steuerbaren Vorgang darstellt. Unabhängig davon, welchen Grundsätzen der BFH seinerzeit zur Zuordnung von Grundstücken für Zwecke des § 1 Abs. 3 GrEStG folgte, dürfte diese Rechtsprechung weiterhin Geltung beanspruchen. Denn entscheidend für die Entscheidungen war nicht die Zurechnung des *Grundstücks*, sondern die **Zurechnung der Anteile** der grundbesitzenden Gesellschaft. Sind die Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft teils unmittelbar, teils mittelbar in einer Hand vereinigt, und werden die mittelbar vom Alleingesellschafter gehaltenen Anteile auf diesen übertragen, also unmittelbar in seiner Hand vereinigt, löst dies bereits nach damaliger Rechtsprechung bei im Übrigen unveränderten Beteiligungsverhältnissen keine Grunderwerbsteuer aus.⁵⁰ Denn wenn Anteile bereits in der Hand eines Gesellschafters (mittelbar) vereinigt sind, kann eine Anteilsvereinigung nicht nochmals durch eine Anteilsübertragung begründet werden.

48 BFH v. 20.10.1993 – II R 116/90, BStBl. II 1994, 121.

49 BFH v. 12.1.1994 – II R 130/91, BStBl. II 1994, 408.

50 Vgl. BFH v. 20.10.1993 – II R 116/90, BStBl. II 1994, 121, unter II. 2.

3.60 Anteile können unabhängig von der Zuordnung eines Grundstücks zugleich unmittelbar und mittelbar vereinigt sein. Diese **Doppelzurechnung** ist in § 1 Abs. 3 GrEStG bereits tatbestandlich angelegt, da unmittelbare und mittelbare Anteilsvereinigungen erfasst werden. Zwar könnten § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 GrEStG vom Wortlaut her auch dahin verstanden werden, dass die unmittelbare Vereinigung aller Anteile der grundbesitzenden Gesellschaft in der Hand des Gesellschafters, bei dem die Anteile bisher mittelbar vereinigt waren, den Tatbestand erfüllen. Einem derartigen Verständnis der Vorschrift steht aber entgegen, dass grunderwerbsteuerrechtlich die von einer zu 100 % beherrschten Gesellschaft gehaltenen Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft für die Anteilsvereinigung dem Alleingesellschafter zugerechnet, die Anteile somit als in seiner Hand allein vereinigt angesehen werden. Aus diesem Grund bewirkt die unmittelbare Vereinigung aller Anteile der grundbesitzenden Gesellschaft keine grunderwerbsteuerrechtlich erhebliche „Verstärkung“ seiner Position in Bezug auf diese Gesellschaft.⁵¹

ff) Beteiligungskettenverlängerungen

3.61 Für die **Verlängerung von Beteiligungsketten**, die nach bisherigen Grundsätzen durchgängig (und oft wirtschaftlich fragwürdig) als steuerbar behandelt wurde, stellt sich die Frage, ob die neuen Zurechnungsgrundsätze zu sachgerechteren Ergebnissen führen könnten. Denn jedenfalls dann, wenn der Grundbesitz beim Obergesellschafter zuzurechnen ist, könnte auf nachgelagerten Ebenen eine Gesellschaft eingeschaltet werden, ohne dabei Grundstücke zu berühren.

3.62 Beispiel 11:

A hat im Jahr 2020 alle Anteile an der G GmbH in seiner Hand vereinigt (§ 1 Abs. 3 GrEStG in Bezug auf die Grundstücke der G GmbH). Im Jahr 2023 bringt A die Anteile an der G GmbH in die B GmbH ein (Verlängerung der Beteiligungskette).

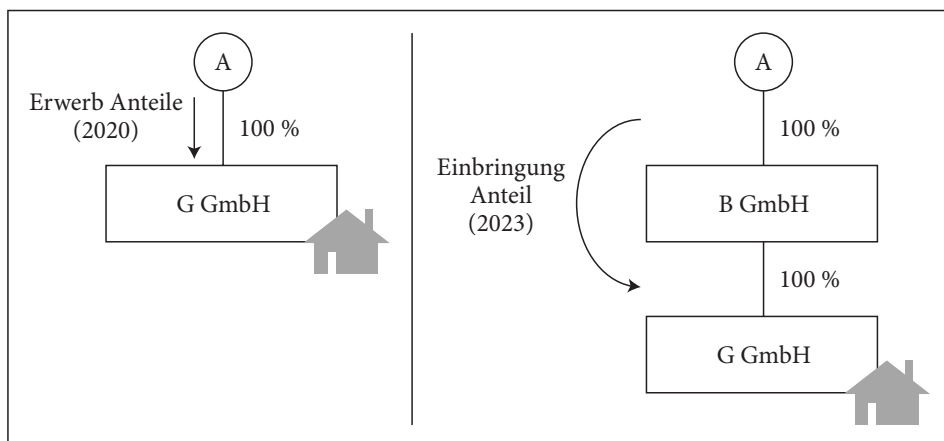


Abb. 7

51 Vgl. BFH v. 20.10.1993 – II R 116/90, BStBl. II 1994, 121, unter II. 2.

Nach den aus der BFH-Entscheidung II R 44/18 ableitbaren Grundsätzen ist das Grundstück nicht mehr der G GmbH, sondern (nur noch) A zuzurechnen. Fraglich ist, ob die Einbringung der Anteile an der G GmbH der GrESt nach § 1 Abs. 2b Satz 1 GrEStG unterliegt, denn der G GmbH „gehört“ kein Grundstück mehr. Die Nichtsteuerbarkeit der Einbringung wäre sachgerecht, da sich die Grundstückszuordnung im Rahmen dieser bloßen Verlängerung der Beteiligungskette nicht ändert.

Es bleibt jedoch ebenso wie in dem Weiterveräußerungsfall (s. oben Beispiel 9 Rz. 3.53) 3.63 abzuwarten, wie die Rechtsprechung die Zurechnung in einer Sequenz mehrerer Anteilsübertragungen beurteilt und wann unter welchen Umständen ein „Rückfall“ des Grundstücks auf den zivilrechtlichen Eigentümer erfolgt.

gg) Grundstückszurechnung und Steuerbefreiungen gem. §§ 3, 5, 6 GrEStG

Die **Grunderwerbsteuerbefreiungen** in §§ 3, 5, 6 GrEStG begünstigen Grundstücksübertragungen, sie können aber auch bei der Verwirklichung eines Ergänzungstatbestandes gem. § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG anwendbar sein. Dabei kommt es für die Steuerbefreiung darauf an, dass der durch den Ergänzungstatbestand fingierte Grundstückserwerb in den Anwendungsbereich der jeweiligen Befreiungsnorm fällt. 3.64

So ist etwa in Fällen der nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 GrEStG steuerbaren Vereinigung aller Anteile an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft § 3 Nr. 6 GrEStG nicht anwendbar⁵², wohl aber bei einer nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 oder 4 GrEStG grunderwerbsteuerbaren Weiterübertragung bereits vereinigter Anteile.⁵³ Der BFH begründet die unterschiedliche Behandlung mit den sachlichen Unterschieden zwischen einer Anteilsvereinigung i.S.d. § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 GrEStG und einer Anteilsübertragung i.S.d. § 1 Abs. 3 Nr. 3 und 4 GrEStG. Denn nach Ansicht des BFH besteuern § 1 Abs. 3 Nr. 3 und 4 GrEStG nicht den Erwerb der Anteile als solchen, sondern die durch ihn begründete eigenständige Zuordnung der der Gesellschaft gehörenden Grundstücke und stellen den Übergang von mindestens 95 % der Anteile einem Grundstücksübergang gleich.⁵⁴ Diesen Steuertatbeständen liege ein (fingierter) Grundstückserwerb von dem die Anteile übertragenden Gesellschafter zugrunde. Wegen dieser grunderwerbsteuerrechtlichen Fiktion sei die Veräußerung von bereits vereinigten Anteilen einer grundbesitzenden Gesellschaft wie eine Veräußerung des Grundstücks selbst zu behandeln.⁵⁵ Die diese Fiktion begründenden tatbestandlichen Voraussetzungen sind in den Fällen der Anteilsvereinigung (§ 1 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 GrEStG) nicht gegeben.⁵⁶ 3.65

Entsprechende Rechtsprechung existiert auch zu etwa den Grunderwerbsteuerbefreiungen gem. §§ 5, 6 GrEStG: Nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 und 4 GrEStG steuerbare Übertragungen von Anteilen an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft auf eine Pers-Ges. fallen in den Anwendungsbereich der §§ 5, 6 GrEStG, während nach § 1 Abs. 3 3.66

52 Vgl. BFH v. 23.5.2012 – II R 21/10, BStBl. II 2012, 793.

53 Vgl. Pahlke in Pahlke⁷, § 3 GrEStG Rz. 12 ff.

54 Vgl. BFH v. 2.4.2008 – II R 53/06, BStBl. II 2009, 544.

55 Vgl. BFH v. 2.4.2008 – II R 53/06, BStBl. II 2009, 544.

56 Vgl. BFH v. 23.5.2012 – II R 21/10, BStBl. II 2012, 793.

Nr. 1 und 2 GrEStG steuerbare Vorgänge nicht von den Steuerbefreiungen erfasst sind.⁵⁷

- 3.67 Die Steuerbefreiung dürfte nicht voraussetzen, dass dem die vereinigten Anteile übertragenden Rechtsträger zuvor auch das Grundstück für Zwecke der grunderwerbsteuerlichen Ergänzungstatbestände zuzuordnen war. Demnach ist nicht erforderlich, dass der übertragende Rechtsträger einen grunderwerbsteuerbaren Tatbestand hinsichtlich der Grundstücke verwirklicht hat, damit anschließend die oben skizzierten Befreiungen in Anspruch genommen werden können. Vielmehr sollte sich an den Rechtsprechungsgrundsätzen zu den Grunderwerbsteuerbefreiungen durch die jüngeren Urteile zur Zuordnung von Grundstücken für Zwecke der grunderwerbsteuerlichen Ergänzungstatbestände **nichts ändern**. Denn die Rechtsprechung zum Tatbestandsmerkmal, wem ein Grundstück für Zwecke der Ergänzungstatbestände *gehört*, dürfte allein auf die Anwendung der Ergänzungstatbestände selbst beschränkt sein. Dies wird auch daran deutlich, dass unabhängig davon, wem das Grundstück *gehört*, bei der Übertragung von mindestens 90 % der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft (vorbehaltlich der Anwendung von § 1 Abs. 2a und 2b GrEStG) § 1 Abs. 3 Nr. 3 oder 4 GrEStG einschlägig ist. Diesen Steuertatbeständen liegt jedoch die Fiktion zugrunde, dass der die Anteile übertragende Rechtsträger das Grundstück selbst überträgt. In der Konsequenz ist es daher auch angezeigt, in diesem Fall die für eine Grundstücksübertragung vorgesehenen Steuerbefreiungen anzuwenden.

d) Zwischenfazit zur „vertikalen Zurechnung“

- 3.68 Die neue BFH-Rechtsprechung hat bestätigt, dass die bisher bekannten Zurechnungsgrundsätze auch für vertikale Beteiligungsstrukturen gelten und dass es möglich ist, dass einer Gesellschaft, die Eigentümerin eines Grundstücks ist, dieses Grundstück für Zwecke der grunderwerbsteuerlichen Ergänzungstatbestände nicht mehr zuzurechnen ist. Dies ermöglicht für viele Praxisfälle eine **eindeutige Zuordnung eines Grundstücks** und damit die Auflösung zahlreicher Tatbestands- und Zurechnungskonkurrenzen, die insbesondere seit der Einführung des § 1 Abs. 2b GrEStG diskutiert worden waren.

3. Zurechnung für nach § 1 Abs. 1 GrEStG steuerbare Vorgänge

- 3.69 Die vorskizzierten Grundsätzen zur Zurechnung von Grundstücken finden **lediglich für Zwecke der Ergänzungstatbestände** Anwendung, nicht jedoch bei Grundstücksübertragungen nach § 1 Abs. 1 GrEStG.

3.70 Beispiel 12:

An der grundbesitzenden G GmbH sind seit Gründung die A GmbH zu 75 % und die B GmbH zu 25 % beteiligt. Im April eines Jahres erwirbt die A GmbH den 25 %-Anteil von der B GmbH. Im Juli veräußert die G GmbH ein Grundstück an einen Dritten, der Eigentumsübergang wird im Grundbuch erst im November vollzogen. Im September wird die G GmbH auf eine Schwestergesellschaft, die G2 GmbH, verschmolzen.

⁵⁷ Vgl. *Viskorf* in *Viskorf*²⁰, § 5 GrEStG Rz. 17, 56.