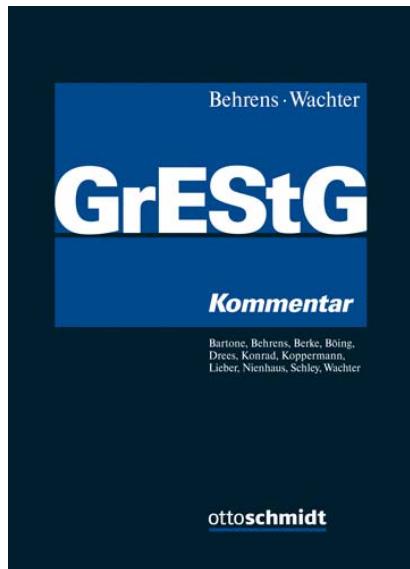


Leseprobe zu



Behrens/Wachter

GrEStG

Kommentar

2018, 837 Seiten, Kommentar, 17 x 24cm

ISBN 978-3-504-24009-7

159,00 €

sellschafter übergegangen sind. Die **Auflösung des Treuhandverhältnisses** am 1.9.2009 ist nach Verwaltungsansicht für die Zwecke von § 1 Abs. 2a GrEStG unbeachtlich.¹

d) Irrelevanz von Anteilsübergängen auf Altgesellschafter

aa) Notwendigkeit der Differenzierung zwischen Alt- und Neugesellschafter

Unter den Tatbestand von § 1 Abs. 2a GrEStG fallen Anteilsübergänge **auf neue Gesellschafter**. Nicht 379 tatbestandsmäßig i.S.v. § 1 Abs. 2a GrEStG sind Anteilsübergänge auf **Altgesellschafter**, d.h. Anteilsübergänge von als Neugesellschafter geltenden Gesellschaftern auf Altgesellschafter und Anteilsübergänge von Alt- auf andere Altgesellschafter, auch wenn dabei Altgesellschafter aus der Personengesellschaft, zu deren Vermögen das Grundstück gehört, ausscheiden.²

Von BFH und Teilen der Finanzverwaltung wird der Anteilsübergang auf einen Altgesellschafter al- 380 lerdings insoweit für tatbestandsmäßig gehalten, **als ein bisher nur mittelbar über eine Kapital- oder Personengesellschaft Beteiligter einen Anteil unmittelbar an der grundbesitzenden Personengesellschaft erwirbt**.³ M.E. ergibt sich diese Differenzierung aus dem Gesetzeswortlaut nicht. § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG besagt nicht, dass ein bereits seit fünf Jahren oder seit Grundstückserwerb durch die Personengesellschaft über eine Kapital- oder Personengesellschaft an der grundbesitzenden Personengesellschaft Beteiligter Anteile unmittelbar an der grundbesitzenden Personengesellschaft nur als Neugesellschafter erwerben kann, weil er bisher nicht unmittelbar an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligt ist. Aus § 1 Abs. 2a Satz 4 GrEStG folgt, dass an Kapitalgesellschaften, die unmittelbar Anteile an der grundbesitzenden Personengesellschaft halten, beteiligte Gesellschafter Altgesellschafter sein können. Dass die Altgesellschafter-Eigenschaft nur für diese Beteiligungsebene gilt, ergibt sich aus dem Gesetzeswortlaut nicht. Im Gegenteil muss ein solcher Gesellschafter als Altgesellschafter auch dann gelten, wenn er erstmals unmittelbar an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligt wird. Seinem Sinn und Zweck nach ist § 1 Abs. 2a GrEStG darauf gerichtet, solche Vorgänge zu besteuern, bei denen innerhalb von fünf Jahren mindestens 95 % der Anteile an einer grundbesitzenden Personengesellschaft in neue Hände gegeben werden. Wer schon bisher mittelbar – und sei es über eine Kapitalgesellschaft – an einer grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligt gewesen ist, ist keine neue Hand im Sinne der Teleologie von § 1 Abs. 2a GrEStG (vgl. auch Rz. 383).

bb) Altgesellschafter

Obwohl der Wortlaut von § 1 Abs. 2a GrEStG den *terminus technicus* „Altgesellschafter“ nicht verwendet, muss dennoch, weil § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG das Tatbestandsmerkmal „neue Gesellschafter“ enthält, zwischen Altgesellschaftern und Neugesellschaftern differenziert werden.⁴ Altgesellschafter sind⁵:

- Die unmittelbaren **Gründungsgesellschafter** der grundbesitzenden Personengesellschaft, unabhängig von ihrer Rechtsform; Gründungsgesellschafter einer Personengesellschaft können natürliche Personen, juristische Personen und Personengesellschaften sein; als Gründungsgesellschafter und damit Altgesellschafter für Zwecke von § 1 Abs. 2a GrEStG sind auch die Gesellschafter an-

1 Vgl. OFD NRW v. 29.4.2014, Rz. 2.5.5., Beispiel 18, zwar außer Kraft, insoweit aber noch Ansicht der OFD NRW.

2 Vgl. *Meßbacher-Hönsch* in Borutta¹⁸, § 1 GrEStG Rz. 837; *Pahlke*⁶, § 1, Rz. 287, 289; gleich lautende Ländererlasse v. 18.2.2014, BStBl. I 2014, 561, Rz. 2.1.

3 Anders allerdings *Meßbacher-Hönsch* in Borutta¹⁸, § 1 GrEStG Rz. 883, wonach zu differenzieren sei, ob der Erwerb der mittelbaren Beteiligung den Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG ausgelöst hat oder nicht; nur im erstgenannten Fall sei die Verstärkung der mittelbaren zu einer unmittelbaren Gesellschafterstellung nicht steuerbar. Gegen diese Ansicht spricht jedoch, dass nach Ablauf von fünf Jahren seit Beitritt zur grundbesitzenden Personengesellschaft die Altgesellschafter-Eigenschaft erlangt wird, auch wenn der ursprüngliche Beitritt nicht steuerbar war; dies muss im Falle des Beitritts zu einer (mittelbar) an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligten Gesellschaft ebenfalls gelten.

4 Vgl. *Meßbacher-Hönsch* in Borutta¹⁸, § 1 GrEStG Rz. 837.

5 Betr. die Verwaltungsansicht vgl. gleich lautende Ländererlasse zur Anwendung von § 1 Abs. 2a GrEStG v. 18.2.2014, BStBl. I 2014, 561, Rz. 2.1.

zusehen, die im Zeitpunkt der Eintragung des Formwechsels einer Kapital- in eine Personengesellschaft in das Handelsregister an der Gesellschaft beteiligt sind. Der Formwechsel ist zwar keine Neugründung der Gesellschaft; jedoch sind gem. § 197 UmwG auf den Formwechsel grundsätzlich die für die neue Rechtsform geltenden Gründungsvorschriften anzuwenden. Zivilrechtlich geht durch die Eintragung des Formwechsels in das Handelsregister kein Anteil über; vielmehr sind die Anteilsinhaber des formwechselnden Rechtsträgers gem. § 202 Abs. 1 Nr. 2 UmwG an dem Rechtsträger nach den für die neue Rechtsform geltenden Vorschriften beteiligt (soweit ihre Beteiligung nicht nach §§ 190 ff. UmwG entfällt). Das Grunderwerbsteuerrecht folgt den zivilrechtlichen Vorgaben des UmwG.¹ Die im Zeitpunkt der Eintragung des Formwechsels beteiligten Gesellschafter als Neugesellschafter anzusehen, ist unvertretbar, weil der Formwechsel wegen der Identität des Rechtsträgers und seiner Gesellschafter zu keinem Übergang von Anteilen führt.² Neugesellschafter kann aber nur sein, weil einen Anteil erwirbt. Die im Zeitpunkt der Handelsregister-Eintragung des Formwechsels beteiligten Gesellschafter als Neugesellschafter anzusehen, könnte lediglich bedeuten, dass zwar der Formwechsel selbst keine Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 2a GrEStG auslöst, jedoch Hinzuerwerbe weiterer Anteile der bei Handelsregister-Eintragung des Formwechsels beteiligten Gesellschafter für die Zwecke von § 1 Abs. 2a schädliche Anteilsübergänge auf neue Gesellschafter wären. Weil die Einordnung der bei Eintragung des Formwechsels beteiligten Gesellschafter als neue Gesellschafter der Regelung in § 202 Abs. 1 Nr. 2 UmwG widerspricht, wäre eine solche Gesetzesauslegung rechtswidrig; die im Zeitpunkt der Eintragung des Formwechsels der grundbesitzenden Kapital- in eine Personengesellschaft beteiligten Gesellschafter sind vielmehr Altgesellschafter;

- Die Gesellschafter (unabhängig von ihrer Rechtsform), die vor Beginn des Fünf-Jahres-Zeitraums unmittelbar³ oder mittelbar⁴ an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligt waren; die über eine beteiligte Personengesellschaft begründete (mittelbare) Altgesellschafteigenschaft soll jedoch die Tatbestandsmäßigkeit des Erwerbs eines Anteils unmittelbar an der grundbesitzenden Personengesellschaft nicht hindern⁵; nach Ablauf von fünf Jahren seit erstmaliger Beteiligung an der Personengesellschaft wird ein Gesellschafter zum Altgesellschafter dieser Personengesellschaft;⁶
- Die Gesellschafter (unabhängig von ihrer Rechtsform), die seit dem Zeitpunkt des (tatsächlichen oder fiktiven) Erwerbs des Grundstücks durch die Personengesellschaft unmittelbar (oder nach hier vertretener Ansicht mittelbar) an der Personengesellschaft beteiligt gewesen sind;⁷ dies gilt unabhängig davon, ob sein Anteilserwerb zur Verwirklichung von § 1 Abs. 2a GrEStG beigetragen hat (vgl. Rz. 405);
- Die Gesellschafter, deren Beitritt oder Hinzuerwerb eines Gesellschaftsanteils schon einmal den Tatbestand von § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG erfüllt hat oder zu dessen Erfüllung beigetragen hat. Änderungen des Gesellschafterbestands, die als Teilakte einer die Übereignungsfiktion i.S.v. § 1

1 Vgl. BFH v. 4.12.1996 – II B 116/96, BStBl. II 1997, 661, Rz. 10, mit Hinweis darauf, dass anders lautende Vorschriften fehlen.

2 Ein solches Ergebnis stünde auch dem BFH v. 4.12.1996 – II B 116/96, BStBl. II 1997, 661 entgegen, dass allerdings das Streitjahr 1995 betrifft, als § 1 Abs. 2a GrEStG noch nicht in Kraft getreten war. In diesem Beschluss wird die Anwendung von § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG hinsichtlich der im Eigentum der durch Formwechsel in eine Personengesellschaft umgewandelten Kapitalgesellschaft stehenden Grundstücke abgelehnt; nach dieser Vorschrift ist nur ein Grundstücksübergang zwischen verschiedenen Rechtsträgern steuerbar, der beim Formwechsel – wie der BFH bestätigt – nicht vorliegt.

3 Jeder grunderwerbsteuerliche Rechtsträger, d.h. natürliche und juristische Personen sowie Personengesellschaften, können für die Zwecke von § 1 Abs. 2a GrEStG unmittelbarer Gesellschafter sein; vgl. BFH v. 29.2.2012 – II R 57/09, BStBl. II 2012, 917. A.A. gleich lautende Erlasse v. 26.3.2006, Tz. 2.1, Tz. 2.2; wie der BFH dann aber gleich lautende Erlasse v. 18.2.2014, Tz. 1, Tz. 2.1.

4 Die Verwaltung betrachtete in den Erlassen zu § 1 Abs. 2a GrEStG v. 25.2.2010 unmittelbar, oder über weitere Personengesellschaften mittelbar, an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligte Personengesellschaften als gänzlich transparent; sie werden in den gleich lautenden Ländererlassen v. 18.2.2014, Rz. 2.1, als mögliche Alt- oder Neugesellschafter angesehen. Vgl. Rz. 339, insb. Fn. zu Rz. 380, Rz. 389.

5 Vgl. Pahlke⁶, § 1 GrEStG Rz. 303.

6 Vgl. BFH v. 17.5.2017 – II R 35/15, BB 2017, 1957.

7 Vgl. auch OFD NRW v. 29.4.2014, BeckVerw 294282.

Abs. 2a GrEStG begründenden Änderung des Gesellschafterbestands der Besteuerung unterworfen wurden, scheiden als (nochmals) tatbestandsbegründende Teilakte einer später verwirklichten (fingierten) Grundstücksübereignung aus;¹

- Gesellschafter **einer an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligten Personengesellschaft**, die bereits
 - im Zeitpunkt der Gründung der grundbesitzenden Personengesellschaft oder
 - vor Beginn des Fünf-Jahres-Zeitraums oder
 - im Zeitpunkt des Erwerbs des jeweiligen Grundstücks durch die grundbesitzende Personengesellschaft Gesellschafter der beteiligten Personengesellschaft waren oder
 - deren Beitritt oder Einrücken in die Gesellschafterstellung schon einmal den Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG erfüllt oder zu dessen Erfüllung beigetragen hat.
- Entsprechendes gilt bei mehrstöckigen Personengesellschaftsstrukturen. Bei beteiligten Personengesellschaften waren bisher also auch nach Verwaltungsansicht deren Gesellschafter unter den oben genannten Voraussetzungen Altgesellschafter.²
- Auf Grundlage der BFH-Rechtsprechung³ kann auch ein Treugeber, für den ein Treuhänder unmittelbar oder mittelbar einen Anteil am Gesellschaftsvermögen der grundbesitzenden Personengesellschaft hält, Altgesellschafter sein. Jedoch soll die Übertragung der Beteiligung an der grundbesitzenden Personengesellschaft durch den Treuhänder auf den Treugeber – weil der Treugeber dadurch erstmals unmittelbar an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligt wird – für die Zwecke von § 1 Abs. 2a GrEStG beachtlich sein, d.h. einen Übergang des Anteils auf einen neuen Gesellschafter darstellen.⁴ Führte die Begründung des Treuhandverhältnisses sowie diese Übertragung auf den Treugeber zur Verwirklichung von § 1 Abs. 2a GrEStG bzw. trug sie dazu bei, so beanstandet es die OFD NRW dem Rechtsgedanken der Vermeidung der Doppelbesteuerung folgend für diesen konkreten Sachverhalt nicht, wenn die Grunderwerbsteuer gem. § 1 Abs. 2a GrEStG für den tatsächlichen Erwerb der Beteiligung an der Personengesellschaft nur insoweit festgesetzt wird, wie die Bemessungsgrundlage für diesen Tatbestand die Bemessungsgrundlage übersteigt, die bei der Begründung des Treuhandverhältnisses berücksichtigt wurde.⁵

Altgesellschafter ist – weil personengesellschaftsrechtlich an der grundbesitzenden Personengesellschaft gesamthaft beteiligt – auch, wer keine wertmäßige Beteiligung hält, also z.B. **zu 0 % als Komplementär** beteiligt ist. Die aus der Gesamthandsberechtigung folgende dingliche Mitberechtigung am Gesellschaftsvermögen genügt für die Begründung der Altgesellschafter-Eigenschaft. Erhöht eine bisher zu 0 % am Vermögen der grundbesitzenden KG beteiligte Komplementärin ihren Anteil z.B. auf 5,1 %, liegt kein tatbestandsmäßiger Anteilsübergang auf einen neuen Gesellschafter vor.⁶ Dies gilt für die Gesellschafter an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligter Personengesellschaften entsprechend.

1 Vgl. BFH v. 16.2.2005 – II R 59/02, BFH/NV 2005, 1369.

2 Vgl. auch OFD NRW v. 29.4.2014, BeckVerw 294282; Nach Verwaltungsansicht greifen die Grundsätze aus §§ 5 und 6 GrEStG, so dass es für die Qualifizierung als Altgesellschafter nicht auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zur grundbesitzenden Personengesellschaft, d.h. die gesellschaftsrechtliche Beteiligung unmittelbar an ihr, sondern auf die grunderwerbsteuerliche Zuordnung ankommt.

3 BFH v. 25.11.2015 – II R 18/14, BFH/NV 2016, 490; die Finanzverwaltung hat dieses Urteil bisher nicht in BStBl. II veröffentlicht.

4 Vgl. OFD NRW v. 29.4.2014, Rz. 2.5.3.1. so auch FG Hamburg v. 28.12.2016 – 3 K 172/16, EFG 2017, 596; Rev. beim BFH, Az. II R 3/17.

5 Vgl. OFD NRW v. 29.4.2014, Rz. 2.5.3.1. mit dem Hinweis darauf, dass dies allerdings nur insoweit gelte, wie die Grundstücke bereits bei der Begründung des Treuhandverhältnisses zum Vermögen der Personengesellschaft gehört haben und sie ihr weiter zuzurechnen waren.

6 Vgl. OFD NRW v. 29.4.2014, BeckVerw 294282; OFD Koblenz v. 2.10.2003, StEK § 1 Nr. 167. Vgl. auch Pahlke in Widmann/Mayer, Anhang 12, Rz. 133.5.2, 153. Erg.-Lfg./November 2015.

cc) Beschränkung der Altgesellschafter-Eigenschaft auf unmittelbar an der grundbesitzenden Personengesellschaft Beteiligte?

- 383 Nach Verwaltungsansicht können nur an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligte Kapitalgesellschaften selbst Altgesellschafter sein, deren Anteilseigner jedoch nicht.¹ Dem ist zwar zivilrechtlich zuzustimmen, weil es mittelbare Beteiligungen der Gesellschafter von Kapitalgesellschaften an der Personengesellschaft, an der nur die Kapitalgesellschaft beteiligt ist, nicht gibt (was allerdings zivilrechtlich für Personengesellschaftsketten ebenso gilt). Dass sich die Altgesellschafter-Eigenschaft auf bestimmte Beteiligungsebenen beschränken könnte, lässt sich dem Gesetzeswortlaut nicht entnehmen. In der ab 6.1.2015 geltenden Fassung von § 1 Abs. 2a GrEStG spricht die Formulierung von § 1 Abs. 2a Satz 4 GrEStG dafür, dass die Gesellschafter von Kapitalgesellschaften Altgesellschafter sein können. Denn wenn Anteile an der Kapitalgesellschaft auf „neue Gesellschafter“ übergehen können, muss es auch auf dieser Beteiligungsebene auch alte Gesellschafter geben können.² Die Frage, ob Anteile auf neue Gesellschafter übergehen, ist nach der grammatischen Struktur von § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG und wegen der Verwendung des Begriffs „neue Gesellschafter“ in Satz 1 und in Satz 4 für unmittelbare und mittelbare Anteilsübergänge einheitlich zu beantworten, d.h. **ein Gesellschafter kann nicht für die Zwecke von § 1 Abs. 2a GrEStG in Bezug auf die eine Beteiligungsebene neuer Gesellschafter und in Bezug auf eine andere Beteiligungsebene alter Gesellschafter sein**; vielmehr ist er einheitlich für alle Ebenen entweder alter oder neuer Gesellschafter.³

dd) Wegfall der Altgesellschafter-Eigenschaft

- 384 Scheidet ein Altgesellschafter aus der grundbesitzenden Personengesellschaft aus, endet nach Ansicht des BFH und der Finanzverwaltung seine Altgesellschafter-Eigenschaft. Bei späterem **Wiedereintritt** in die grundbesitzende Personengesellschaft sei, auch wenn der Wiedereintritt innerhalb des relevanten Fünf-Jahres-Zeitraums erfolgt, der ehemalige Altgesellschafter ein neuer Gesellschafter i.S.v. § 1 Abs. 2 a Satz 1 GrEStG, so dass der Anteilsübergang auf ihn tatbestandsmäßig sei.⁴
- 385 Zumindest kann diese mit dem Ausscheiden eines Altgesellschafters verbundene (m.E. abzulehnende) Rechtsfolge, wenn man dem BFH und der Finanzverwaltung insoweit folgen wollte, im Falle der Rückgängigmachung unter Wahrung der Voraussetzungen von § 16 Abs. 2 GrEStG beseitigt werden;

1 Vgl. gleich lautende Ländererlasse zu § 1 Abs. 2a GrEStG v. 18.2.2014, Rz. 2.1 a.E., BStBl. I 2014, 561. Vgl. auch OFD NRW v. 29.4.2014, BeckVerw 294282, Rz. 1.2.2.; die Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer Personengesellschaft könne nur der Kapitalgesellschaft selbst zugerechnet werden. Vgl. auch FG Düsseldorf v. 29.3.2017 – 7 K 439/10GE, EFG 2017, 852; Rev. beim BFH, Az. II R 18/17.

2 Vgl. *Behrens/Halaczinsky*, UVR 2015, 371 (373); *Meßbacher-Hönsch* in Borutta¹⁸, § 1 GrEStG Rz. 842, die jedoch in Rz. 841 den erstmaligen Erwerb eines unmittelbar an der grundbesitzenden Personengesellschaft bestehenden Anteils durch einen bisher über eine Kapitalgesellschaft beteiligten Gesellschafter nur dann als tatbestandslos ansieht, wenn der Erwerb des Anteils an der Kapitalgesellschaft Steuer nach § 1 Abs. 2a GrEStG ausgelöst bzw. zur Verwirklichung von § 1 Abs. 2a GrEStG beigetragen hat; jedoch ist nicht nur derjenige Altgesellschafter, dessen Erwerb § 1 Abs. 2a GrEStG verwirklicht bzw. dessen Beitritt zur Verwirklichung von § 1 Abs. 2a GrEStG beigetragen hat, sondern auch derjenige, der seit mehr als fünf Jahren beteiligt ist; *Hofmann*¹¹, § 1 GrEStG Rz. 115, wonach als Altgesellschafter auch mittelbare „Gesellschafter“ anzusehen sind, also diejenigen, die an den unmittelbar oder auch mittelbar beteiligten Personen- oder Kapitalgesellschaften selbst wiederum unmittelbar (oder mittelbar) beteiligt sind und dies seit Gründung der Personengesellschaft oder spätestens ab dem Zeitpunkt des jeweiligen Grundstückserwerbs durch die Personengesellschaft gewesen sind.

3 Vgl. *Behrens*, BB 2017, 1046; *Meßbacher-Hönsch* in Borutta¹⁸, § 1 GrEStG Rz. 840, argumentiert, dass auf Grundlage des BFH-Urteils v. 24.4.2013 – II R 17/10, BStBl. II 2013, 833, wonach Kapital- und Personengesellschaften gleichermaßen als transparent zu betrachten sind, Anteilseigner einer an der Personengesellschaft beteiligten Kapitalgesellschaft (mittelbare) Altgesellschafter der grundbesitzenden Personengesellschaft sein können, so dass auch unmittelbare Anteilsübergänge auf bisher schon mittelbar (seit mindestens fünf Jahren oder seit Grundstückserwerb durch die Personengesellschaft oder seit letztmaliger Verwirklichung von § 1 Abs. 2a GrEStG) über Kapitalgesellschaften Beteiligte nicht tatbestandsmäßig sind.

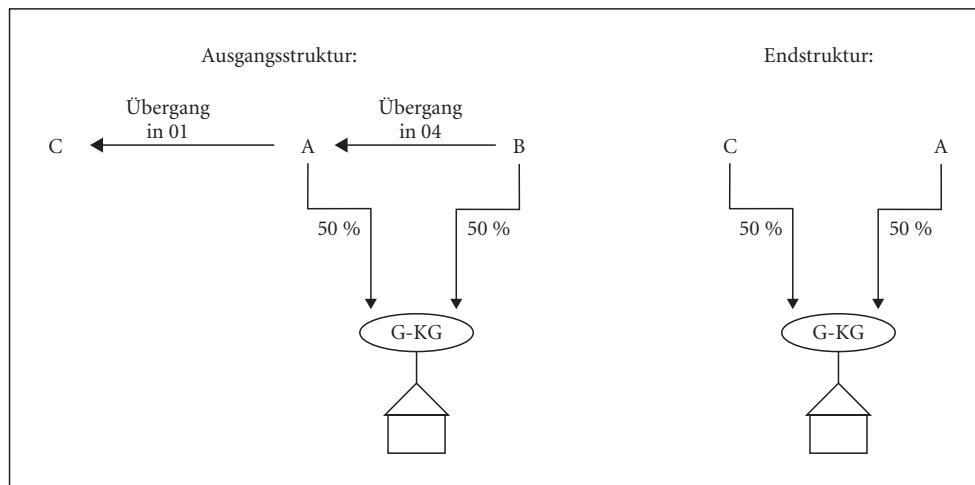
4 Vgl. BFH v. 16.5.2013 – II R 3/11, BStBl. II 2013, 963. Vgl. OFD NRW v. 29.4.2014, Rz. 2.1. Im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 GrEStG ist das zwischenzeitliche Ausscheiden eines Altgesellschafters irrelevant, weil der Gesellschafterbestand bei Erreichen der 95 %-Grenze mit dem Gesellschafterbestand zu Beginn der tatbestandsmäßigen Anteilsübergänge abgeglichen wird.

wird also das Ausscheiden des Altgesellschafters aus der grundbesitzenden Personengesellschaft analog § 16 Abs. 2 GrEStG – und zwar, weil der Tatbestand von § 1 Abs. 2a GrEStG nicht verwirklicht wird, unabhängig von der rechtzeitigen und vollständigen Anzeigenerstattung i.S.v. § 16 Abs. 5 GrEStG¹ – rückgängig gemacht, lebt die Altgesellschafter-Eigenschaft wieder auf.²

M.E. ist die Ansicht von BFH und Finanzverwaltung, dass die Altgesellschaftereigenschaft eines insgesamt aus der grundbesitzenden Personengesellschaft ausscheidenden Gesellschafters endet, auch wenn er innerhalb des relevanten Fünf-Jahres-Zeitraums (d.h. vor dem nachfolgenden Anteilsübergang, der andernfalls nur Verwirklichung des Tatbestands von § 1 Abs. 2a GrEStG führt) wieder eintritt, mit dem Zweck von § 1 Abs. 2a GrEStG nicht vereinbar und daher als unzulässig abzulehnen. Denn § 1 Abs. 2a GrEStG ist eine typisierende **Missbrauchsvermeidungsvorschrift** mit dem Ziel, den nahezu vollständigen (d.h. mindestens 95%igen) Übergang der Anteile am Gesellschaftsvermögen einer grundbesitzenden Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren auf neue Gesellschafter zu besteuern. Tritt jedoch ein zunächst aus der grundbesitzenden Personengesellschaft ausgeschiedener Gesellschafter vor Verwirklichung des Tatbestands von § 1 Abs. 2a GrEStG und vor Ablauf von fünf Jahren seit seinem Ausscheiden wieder in die Personengesellschaft ein, gehen im Ergebnis nicht nahezu alle (d.h. mindestens 95 % der) Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter über.

Beispiel:

386



Im Jahr 01 überträgt der Altgesellschafter A seinen 50%igen Anteil an der G-KG auf den bisher nicht beteiligten C und scheidet selbst aus der G-KG aus. Erwirbt er im Jahr 04 von B dessen 50%igen KG-Anteil, ist A zwar zivilrechtlichen aus der Perspektive des Jahres 04 beim Erwerb des Anteils des B ein neu in die G-KG eintretender Gesellschafter. Jedoch zeigt die Endstruktur, dass keineswegs mindestens 95 % der Anteile an der G-KG verglichen mit der Ausgangsstruktur auf neue Gesellschafter übergegangen sind. Der Zweck von § 1 Abs. 2a GrEStG verbietet es daher, den vor Ablauf von fünf Jahren seit seinem Ausscheiden von A verwirklichten Erwerbsvorgang (d.h. den Erwerb des Anteils von B) als Anteilsübergang auf einen neuen Gesellschafter zu werten. Es ist nicht ersichtlich, warum der Wiedereintritt eines innerhalb von fünf Jahren zuvor ausgeschiedenen Gesellschafters tatbestandsmäßig sein soll; wenn der Gesellschafterbestand der grundbesitzenden Personengesellschaft zu Beginn und bei Beendigung der auf ihre Relevanz für § 1 Abs. 2a GrEStG hin zu überprüfenden An-

388

1 Zur Verschärfung von § 16 Abs. 5 GrEStG durch das StAnpG Kroatien v. 25.7.2014 vgl. z.B. *Heine*, UVR 2016, 44 (48).

2 Ebenso *Hofmann*¹¹, § 1 GrEStG Rz. 115; *Pahlke* in *Widmann/Mayer*, Anhang 12, Rz. 133.5.1, 153. Erg.-Lfg./November 2015.

teilsübergänge zu mehr als 5 % übereinstimmt. Es ist nicht lediglich eine anteilige Befreiung nach § 6 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 GrEStG zu gewähren, sondern bereits die Verwirklichung des Tatbestands von § 1 Abs. 2a GrEStG zu verneinen. Die Ansicht von BFH und Finanzverwaltung beruht auf der unzulässigen rein formalistischen Beurteilung unmittelbarer Anteilsübergänge. Diese allein auf die Zivilrechtslage abstellende Beurteilung ist abzulehnen, weil sie den Zweck von § 1 Abs. 2a GrEStG außer Betracht lässt.

e) Neue Gesellschafter

- 389 Nach Ansicht des BFH konnten nach der bis zum 5.11.2015 geltenden Fassung von § 1 Abs. 2a GrEStG natürliche und juristische Personen sowie Personengesellschaften unmittelbare neue Gesellschafter der grundbesitzenden Personengesellschaft sein.¹ Die Finanzverwaltung, die ursprünglich in ihren gleich lautenden Ländererlassen zu § 1 Abs. 2a GrEStG die Ansicht vertreten hatte, dass Personengesellschaften, die an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligt sind, keine neuen Gesellschafter sein können,² schloss sich dieser Ansicht in den Erlassen vom 18.2.2014 an.³
- 390 Nach allgemeiner Meinung können nach dem InvG bzw. KAGB gebildete und von einer KVG verwaltete **Sondervermögen**, weil nicht rechtsfähig und auch nicht partiell Rechtsträger, keine (alten oder neuen) Gesellschafter einer grundbesitzenden Personengesellschaft sein; dies gilt auch für rechtlich unselbständige Einrichtungen von öffentlich-rechtlichen Körperschaften, die als Sondervermögen geführt werden, und zwar unabhängig davon, ob bei ihren Trägern Organe für diese Einrichtungen bestellt werden.⁴ Demgegenüber kann eine **Erbengemeinschaft**, weil Gesamthandsvermögen, neue Gesellschafterin einer grundbesitzenden Personengesellschaft sein.
- 391 Der Gesetzeswortlaut von § 1 Abs. 2a GrEStG setzt zwar den Übergang von Anteilen auf mehrere neue Gesellschafter voraus; nach nahezu einhelliger Meinung wird hierunter auch der Singular verstanden, d.h. der Übergang von mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen einer grundbesitzenden Personengesellschaft **auf nur einen neuen Gesellschafter** erfüllt nach ganz h.M.⁵ ebenfalls den Tatbestand von § 1 Abs. 2a GrEStG.
- 392 Neue Gesellschafter sind bzw. als neue Gesellschafter werden nach Ansicht der Finanzverwaltung angesehen⁶:
- Diejenigen Rechtsträger, die erst mit dem Erwerb der Gesellschafterstellung in die Mitberechtigung am Grundstück der Personengesellschaft durch Beitritt oder infolge vollständiger oder teilweiser Abtretung eines Gesellschaftsanteils oder aufgrund von Umwandlungsvorgängen (mit Ausnahme der formwechselnden Umwandlung) eintreten; der bisher nicht beteiligte Anteilserwerber

1 Vgl. BFH v. 24.4.2013 – II R 17/10, BStBl. II 2013, 833, Rz. 10 f., mit dem Hinweis darauf, dass auch Personengesellschaften zivilrechtlich selbstständige Rechtsträger sind und als solche Gesellschafter anderer Gesellschaften sein können; Hinweis auf BGH v. 16.7.2001 – II ZB 23/00, BGHZ 148, 291, wonach die (Außen)Gesellschaft bürgerlichen Rechts Kommanditistin einer KG sein kann; neben der Gesellschaft bürgerlichen Rechts als solcher sind auch die ihr zum Zeitpunkt ihres Beitritts zu der KG angehörenden Gesellschafter mit Namen, Geburtstag und Wohnort (entsprechend § 106 Abs. 2 BGB) zur Eintragung in das Handelsregister anzumelden; Entsprechendes gilt für jeden späteren Wechsel in der Zusammensetzung der Gesellschaft bürgerlichen Rechts.

2 Vgl. gleich lautende Ländererlasse v. 25.2.2010, BStBl. I 2010, 245, Tz. 2.1 und Tz. 2.2, wo nur natürliche und juristische Personen als mögliche Alt- bzw. Neugesellschafter genannt waren; vgl. Behrens, DStR 2010, 777 (780).

3 Vgl. gleich lautende Ländererlasse v. 18.2.2014, Rz. 2.2, BStBl. I 2014, 561, wonach es auf die Rechtsform der Gesellschafter nicht ankommt; vgl. Behrens, DStR 2014, 1526 (1529).

4 Dies trifft z.B. auf rechtlich unselbständige Einrichtungen der Rheinischen Versorgungskassen wie z.B. die Rheinische Zusatzversorgungskasse, den Personalentgeltbereich sowie die Beihilfekasse zu; vgl. § 1 Abs. 2 des Gesetzes über die kommunalen Versorgungskassen und Zusatzversorgungskassen im Lande Nordrhein-Westfalen, GV.NW 1984, Seite 694; § 1 Abs. 5 der Satzung der Rheinischen Versorgungskassen v. 19.11.1985; § 1 Abs. 2 der Allgemeinen Versicherungsbedingungen (AVB) für die freiwillige Versicherung über die RZVK-Zusatzrente.

5 Vgl. z.B. *Meßbacher-Hönsch* in Borutta¹⁸, § 1 GrEStG Rz. 835. Dass dafür seit Inkrafttreten von § 1 Abs. 3a am 7.6.2013 eigentlich kein Bedürfnis besteht, wird nicht als relevant angesehen.

6 Vgl. auch gleich lautende Ländererlasse zu § 1 Abs. 2a v. 18.2.2014, BStBl. I 2014, 561, Rz. 2.2.

wird neuer unmittelbarer Gesellschafter erst mit dem dinglichen Übergang des Anteils, d.h. dem dinglichen Erwerb der Rechtsinhaberschaft an dem Anteil an der grundbesitzenden Personengesellschaft; nach den Erlassen zu § 1 Abs. 2a GrEStG v. 26.3.2003, Tz. 4.3, sah die Finanzverwaltung „Gesellschafter, die bereits vor dem Erwerb des Grundstücks an der Gesellschaft beteiligt waren“, als neue Gesellschafter an, „wenn ihre Beteiligung mit einer Immobilieninvestition nach einem vorgefassten Plan verknüpft ist“; diese Sichtweise hatte keine Grundlage im Gesetz und wurde schon in den Erlassen zu § 1 Abs. 2a GrEStG v. 25.2.2010 nicht mehr erwähnt;¹

- diejenigen Mitglieder einer an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft als Gesellschafterin beteiligten Personengesellschaft, die mit dem Eintritt in diese oder durch Abtretung eines Mitgliedschaftsrechts an dieser oder durch dessen Übertragung nach dem Umwandlungsgesetz in die Mitberechtigung am Grundstück einrücken. Dasselbe gilt nach Verwaltungsansicht bei mehrstöckigen Personengesellschaften auf jeder Ebene;
- in den gleich lautenden Ländererlassen vom 25.2.2010² sah die Finanzverwaltung die an der grundbesitzenden Personengesellschaft unmittelbar oder über weitere Personengesellschaften mittelbar **beteiligte Personengesellschaft** als transparent an; sie stellte ausschließlich auf die Änderung des Gesellschafterbestandes der beteiligten Personengesellschaft ab; der Übergang eines Anteils unmittelbar an der grundbesitzenden Personengesellschaft auf eine weitere Personengesellschaft wurde deshalb nur insoweit als Anteilsübergang auf einen neuen Gesellschafter angesehen, als an der weiteren Personengesellschaft bisher nicht an der grundbesitzenden Personengesellschaft oder über Gesamthandsgemeinschaften an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligte Gesellschafter beteiligt waren; von dieser Ansicht rückte die Finanzverwaltung in den gleich lautenden Ländererlassen vom 18.2.2014 ab.³ Mit Urteil vom 29.2.2012⁴ hatte der BFH den Übergang einer Kommanditbeteiligung an der grundbesitzenden KG auf eine andere Personengesellschaft als Anteilsübergang auf einen neuen Gesellschafter gewertet, obwohl der bisher unmittelbar beteiligte Gesellschafter 100%iger Gesamthänder der zwischengeschalteten Personengesellschaft war. Der BFH und nun auch die Finanzverwaltung betrachten mithin auch unmittelbar an der grundbesitzenden Personengesellschaft sich erstmals beteiligende Personengesellschaften als neue Gesellschafter i.S.v. § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG;⁵

Wegen der sich aus dem Rechtsgedanken, der § 1 Abs. 2a Satz 2 GrEStG zugrunde liegt, ergeben den Transparenz von Personengesellschaften wird die weitere Personengesellschaft, die einen Anteil an der grundbesitzenden Personengesellschaft erworben hat, insoweit nicht mit Ablauf von fünf Jahren seit ihrem Anteilserwerb vollständig zur Altgesellschafterin, soweit in den letzten fünf Jahren Anteile an der weiteren Personengesellschaft auf bisher nicht Beteiligte übergegangen sind.

Beispiel: An der O-KG sind je zu 50 % die Altgesellschafter A1 und A2 beteiligt. Die O-KG erwirbt am 30.6.2017 einen 94,9%igen Anteil an der G-KG. Zwei Jahre später überträgt A1 seinen 50%igen Anteil an der O-KG auf N. Am 1.7.2022, d.h. nach Ablauf von fünf Jahren seit dem Anteilserwerb durch die O-KG am 30.6.2017, erwirbt die O-KG die restlichen 5,1 % an der G-KG.

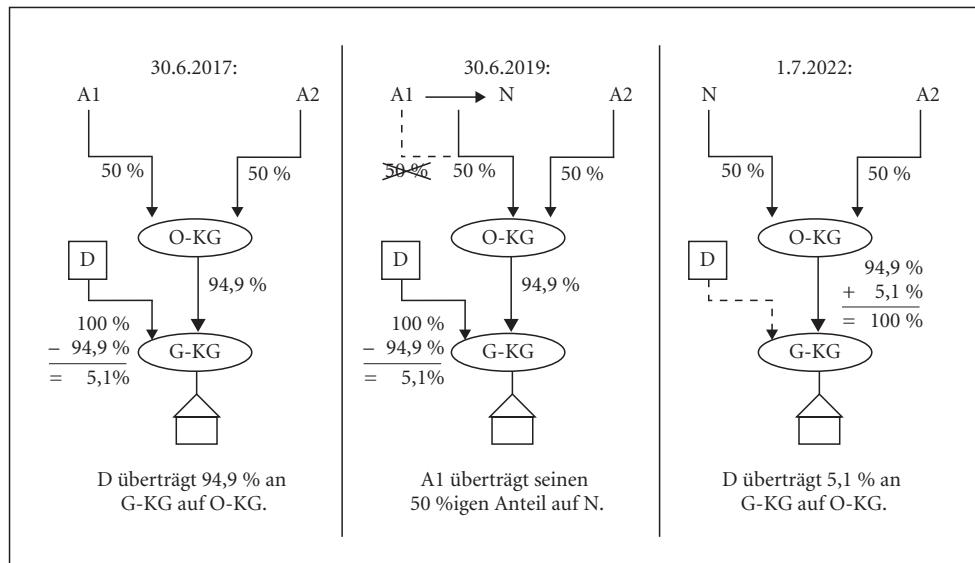
¹ Der unmittelbare Anteilsübergang wird in der BFH-Rechtsprechung und von der Finanzverwaltung ausschließlich zivilrechtlich verstanden. Vgl. Rz. 339 f. Gegen die Relevanz eines vorgefassten Plans vgl. auch *Fischer* in *Borutta*¹⁶, § 1 GrEStG Rz. 830d, m.w.N.; *Meßbacher-Hönsch* in *Borutta*¹⁸, § 1 GrEStG Rz. 905; *Pahlke*⁶, § 1 GrEStG Rz. 279.

² Vgl. BStBl. I 2010, Rz. 2.1, Rz. 2.2; vgl. dazu *Behrens*, DStR 2010, 777 (780), unter Ziff. 1.8.

³ Vgl. BStBl. I 2014, 561, Rz. 2.1; vgl. dazu *Behrens*, DStR 2014, 1526 (1529), unter Ziff. 1.4.

⁴ Vgl. BFH v. 29.2.2012 – II R 57/09, BStBl. II 2012, 917, Anmerkung *Behrens*, BB 2012, 1714.

⁵ Dazu, dass dies für Erwerbe von Anteilen an Personengesellschaften, die an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligt sind, durch Personengesellschaften wegen des § 1 Abs. 2a Satz 2 GrEStG zugrunde liegenden Rechtsgedankens nicht gilt, vgl. unten Rz. 426 ff.



Am 30.6.2017 wird § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG nicht erfüllt, weil nur 94,9 % an der G-KG auf eine neue Gesellschafterin (und zwar die O-KG) übergehen. Auch am 30.6.2019 wird § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG nicht erfüllt, weil der unmittelbare Übergang des 94,9%igen Anteils und sein mittelbarer Übergang zur Hälfte nicht zusammen gerechnet werden; vielmehr beginnt am 30.6.2019 lediglich ein weiterer Fünf-Jahres-Zeitraum. Am 1.7.2022 wird der Tatbestand von § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ebenfalls nicht erfüllt. Der Übergang des 5,1%igen Anteils auf die O-KG gilt jedoch zur Hälfte als Anteilsübergang auf einen neuen Gesellschafter, der mit dem Übergang von 50 % von 94,9 % auf N am 30.6.2019 zusammen zu rechnen ist;¹

- ursprünglich als Altgesellschafter anzusehende **Kapitalgesellschaften**, an denen sich die Beteiligungsverhältnisse seit 6.11.2015 gem. Satz 1 Abs. 2a Satz 3 bis 5 GrEStG unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 95 % geändert haben (vgl. dazu Rz. 446 bis 459), unabhängig davon, ob die Änderung der Beteiligungsverhältnisse, wenn zu ihrem Vermögen ein Grundstück gehören würde, den Tatbestand des § 1 Abs. 3 GrEStG erfüllte. Bei mehrstufigen mittelbaren Beteiligungen ist die Prüfung, ob die 95%-Grenze erreicht ist, für jede Beteiligungsebene gesondert vorzunehmen. Ist die 95%-Grenze erreicht, dann ist die mittelbare Beteiligung in voller Höhe zu berücksichtigen (nicht nur i.H.v. 95 %);
- derjenige, der aufgrund **Vereinbarungstreuhänd** mit einem Gesellschafter der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft nach deren Gründung bzw. nach einem Grundstückserwerb durch diese oder nach Verwirklichung des Tatbestands des § 1 Abs. 2a GrEStG dessen Treugeber wird;² dies ist nach hier vertretener Ansicht abzulehnen (vgl. Rz. 366, Rz. 425);
- neue Treugeber eines Gesellschafters nach **Treugeberwechsel**;³ dies ist nach hier vertretener Ansicht abzulehnen (vgl. Rz. 366, Rz. 425);

¹ Am 1.7.2022 wird allerdings eine Anteilsvereinigung i.S.v. § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Abs. 3a GrEStG auf Ebene der O-KG ausgelöst. Die dadurch anfallende Grunderwerbsteuer bleibt jedoch gem. § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 GrEStG i.H.v. 50 % von 94,9 % unerhoben, vorausgesetzt, A2 vermindert seine Beteiligung an der G-KG innerhalb des am 1.7.2022 beginnenden Fünf-Jahres-Zeitraums nicht.

² Vgl. BFH v. 25.11.2015 – II R 18/14, BFH/NV 2016, 490.

³ Vgl. gleich lautende Ländererlasse v. 18.2.2014, BStBl. I 2014, 561, Rz. 2.2 drittletzter Spiegelstrich.

- der **Treugeber, auf den die treuhänderisch gehaltenen Anteile vom Treuhänder übertragen oder rückübertragen werden.**¹ Selbst wenn entgegen der hier vertretenen Ansicht Anteilsübergänge zwischen Treuhänder und Treugeber als Änderungen im Gesellschafterbestand i.S.v. § 1 Abs. 2a GrEStG klassifiziert werden, ist die Einordnung des Treugebers als Neugesellschafter (auch wenn er schon seit mehr als fünf Jahren Treugeber ist) unzulässig. Dass der Übergang auf den Treugeber ein Anteilsübergang auf einen neuen Gesellschafter sei, hat der BFH lediglich damit begründet, dass kein Bedürfnis für eine andere Sichtweise bestehe, weil mit §§ 3 Nr. 8 und 16 Abs. 2 GrEStG bereits zwei Regelungen bereitstünden, um im Ergebnis derartige Rückerwerbe freizustellen.² Dies kann nicht überzeugen, weil diese Befreiungsvorschriften nur unter engen Voraussetzungen anwendbar sind;
- der neue Treuhänder beim **Wechsel des als Treuhänder fungierenden Gesellschafters**; überträgt ein Gesellschafter seine Beteiligung an der grundbesitzenden Personengesellschaft auf einen Treuhänder, der die Beteiligung für den übertragenden Gesellschafter hält, soll ein unmittelbarer Anteilsübergang i.S.v. § 1 Abs. 2a GrEStG vorliegen. Immerhin gesteht die Finanzverwaltung zu, dass der dem Treugeber gleichzeitig mit der Übertragung der Anteile zustehende **Rückübertragungsanspruch aus § 667 BGB** in diesem Zusammenhang grunderwerbsteuerrechtlich unbedeutlich ist, d.h. die gleichzeitige Zuordnung des Anteils gegenüber dem Treuhänder und Treugeber nicht zu einer mehrfachen Gesellschafterveränderung bzw. Verwirklichung des Tatbestands des § 1 Abs. 2a GrEStG führt.³

M.E. ist diese von Finanzverwaltung und Rechtsprechung des BFH vertretene Ansicht insgesamt abzulehnen; Treuhandverhältnisse sind im Anwendungsbereich von § 1 Abs. 2a GrEStG insgesamt irrelevant, was der Gesetzgeber dadurch deutlich zum Ausdruck gebracht hat, dass er in § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG nur auf den dinglichen Anteilsübergang, nicht aber auf schuldrechtliche Übertragungsansprüche abstellt.⁴

Ein bisher – z.B. nur aufgrund wirtschaftlichen Eigentums am unmittelbar an der grundbesitzenden Personengesellschaft bestehenden Anteil – mittelbar beteiligter Gesellschafter ist, wenn man ihn entgegen der hier vertretenen Ansicht als mittelbaren Gesellschafter ansieht, im Falle des dinglichen Übergangs des unmittelbar an der grundbesitzenden Personengesellschaft bestehenden Anteils auf ihn kein neuer Gesellschafter i.S.v. § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG. Sähe man dies anders, käme es in der folgenden Fallkonstellation zum doppelten Anfall von Grunderwerbsteuer.

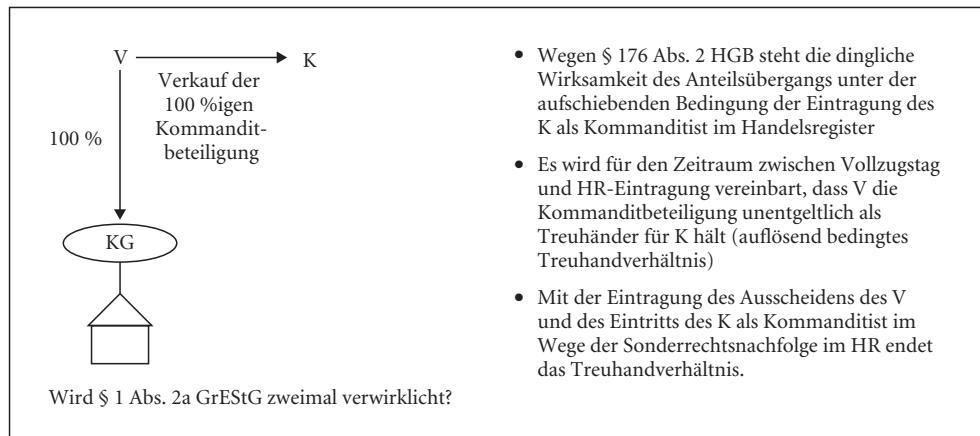
Beispiel: V ist bisher alleiniger Gesellschafter einer grundbesitzenden KG und ihrer Komplementär-GmbH. Er verkauft sämtliche Anteile an K. Es wird vereinbart, dass das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen mit vollständiger Kaufpreiszahlung auf K übergeht. Die dingliche Wirksamkeit des Anteilsübergangs wird von der Eintragung des K als Kommanditist im Handelsregister abhängig gemacht.

¹ Vgl. BFH v. 17.3.2006 – II B 157/05, BFH/NV 2006, 1341. Die Finanzverwaltung verweist im Erlass v. 18.2.2014, Rz. 2.2, insoweit auf die anteilige Steuerbefreiung in Höhe der rückübertragenen Anteile auf den Treugeber auf § 3 Nr. 8 GrEStG analog. Nach dem Erlass des FinMin. Baden-Württemberg v. 14.5.2003, juris, waren der erstmalige Erwerb des Anteils durch den Treugeber ebenso wie der Rückerwerb des Anteils durch den Treugeber vom Treuhänder bei der Anwendung von § 1 Abs. 2a GrEStG nicht zu berücksichtigen.

² Vgl. BFH-Urteil v. 16.1.2013, Rz. 27f: „Es besteht kein Bedürfnis für eine einschränkende Auslegung des § 1 Abs. 2a GrEStG in dem Sinne, dass der Rückerwerb eines zuvor an einen Treuhänder übertragenen Gesellschaftsanteils durch den Treugeber und Altgessellschafter entgegen dem Wortlaut dieses Tatbestands von der Besteuerung auszunehmen ist. Denn das GrEStG enthält bereits zwei Regelungen, die im Ergebnis die Steuerbefreiung derartiger Rückerwerbe bewirken: So ist der Rückerwerb des Anteils durch den Treugeber in analoger Anwendung des § 3 Nr. 8 GrEStG von der Besteuerung ausgenommen, sofern die Steuer für den Rechtsvorgang, durch den der Treuhänder den Gesellschaftsanteil erlangt hat, entrichtet worden ist. Diese Steuerbefreiungsvorschrift kommt der Antragstellerin vorliegend allein deshalb nicht zugute, weil sie die Steuer für den ersten Erwerb nicht entrichtet hat. Daneben wird die Möglichkeit einer Steuerbefreiung des Rückerwerbs durch den – auch auf den Steuertatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG anwendbaren (vgl. z.B. Hofmann⁸, § 16 Rz. 47 ff.) – § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG eröffnet. Die Voraussetzungen für eine Anwendung dieser Vorschrift sind im Streitfall allein deshalb nicht erfüllt, weil die Antragstellerin ihrer Anzeigepflicht nicht nachgekommen ist.“.

³ Vgl. OFD NRW v. 29.4.2014, Rz. 2.5.1.

⁴ Vgl. Behrens/Schmitt, DStR 2005, 1429; Behrens/Schmitt, UVR 2009, 240; Hartrott/Schmidt-Gorbach, DStR 2014, 1210; FG München v. 12.2.2014 – 4 K 1537/11, EFG 2014, 948; aufgehoben durch BFH v. 25.11.2015 – II R 18/14, BFH/NV 2016, 490.



- 395 Auf Grundlage der Verwaltungsansicht und BFH-Rechtsprechung wird § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG bereits bei Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Anteilen auf K verwirklicht. Durch den dinglichen Anteilsübergang würde § 1 Abs. 2a GrEStG erneut verwirklicht, wenn streng auf die zivilrechtliche Rechtslage abgestellt würde; denn bis zum dinglichen Anteilsübergang ist K dinglich an der grundbesitzenden KG nicht beteiligt. Auf Grundlage der Entscheidungsgründe des FG Hamburg im Gerichtsbescheid vom 28.12.2016¹ bliebe die aufgrund des dinglichen Anteilsübergangs ausgelöste Steuer nach § 1 Abs. 2a GrEStG gem. § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG unerhoben, soweit K seine 100%ige Beteiligung in den auf den dinglichen Anteilsübergang folgenden fünf Jahren nicht vermindert bzw. wenn K seine 100 %ige Beteiligung durch einen Rechtsakt i.H.v. mindestens 95 % verringert.² Auf Grundlage der bisherigen BFH-Rechtsprechung, wonach die Anwendung von §§ 5, 6 GrEStG eine gesellschaftsrechtliche Gesamthandsbeteiligung voraussetzt,³ ist § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG jedoch nicht anwendbar, so dass in dem Beispiel von vornherein zweimal Grunderwerbsteuer zu zahlen ist. Dieses Ergebnis ist abzulehnen, schon weil es zu einer **Übermaßbesteuerung** führt. Wenn entgegen der hier vertretenen Ansicht an den Grundsätzen zum mittelbaren Anteilsübergang infolge Erwerbs des wirtschaftlichen Eigentums festgehalten wird, ist K in Bezug auf den dinglichen Erwerb des unmittelbaren Anteils an der KG als Altgesellschafter anzusehen, weil er bereits zuvor wegen des Erwerbs des wirtschaftlichen Eigentums am Anteil mittelbar an der KG beteiligt gewesen ist.
- 396 Nach der hier vertretenen Ansicht ist der Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums ohne dinglichen Anteilserwerb im Anwendungsbereich von § 1 Abs. 2a GrEStG bedeutungslos. Dadurch, dass der Gesetzgeber in § 1 Abs. 2a GrEStG – anders als in den anderen Tatbeständen von § 1 Abs. 1 und Abs. 3 GrEStG – nicht auf vertragliche Anteilsübertragungsansprüche abstellt, hat er deutlich gemacht, dass im Anwendungsbereich von § 1 Abs. 2a GrEStG **allein dingliche Anteilsübergänge** den Tatbestand erfüllen können.

f) Kein Anteilsübergang bei Verzicht des Treugebers auf seine Treugeberrechte

- 397 Verzichtet der Treugeber später auf seinen Herausgabeanspruch bzw. auf seinen rechtsgeschäftlich begründeten Rückübertragungsanspruch, kommt es auch nach der Verwaltungsansicht nicht erneut zu einem Anteilsübergang auf einen neuen Gesellschafter. Dieser Verzicht ist für Zwecke von § 1 Abs. 2a GrEStG unbeachtlich.⁴ Theoretisch könnte auf Grundlage der BFH-Rechtsprechung und Ver-

1 Vgl. FG Hamburg, Gerichtsbescheid v. 28.12.2016 – 3 K 172/16, EFG 2017, 596.

2 Die fünfjährige Nachbehaltefrist i.S.v. § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG steht der Aufrechterhaltung der Steuerbefreiung nicht entgegen, wenn das Ereignis, das zur Nichtwahrung dieser Frist führt, selbst grunderwerbsteuerbar ist.

3 Vgl. BFH v. 23.10.1974 – II R 87/73, BStBl. II 1975, 152.

4 Vgl. OFD NRW v. 29.4.2014, Rz. 2.5.1.2.

waltungsansicht zur Relevanz von Treuhandverhältnissen bei § 1 Abs. 2a GrEStG daran gedacht werden, in dem **Verzicht des Treugebers auf seine Treugeberechte** den mittelbaren Übergang des Anteils auf den Treuhänder zu sehen; weil allerdings der Treuhänder bereits unmittelbarer Anteilsinhaber ist, erscheint die Annahme eines nochmals den Tatbestand von § 1 Abs. 2a GrEStG erfüllenden Übergangs dieses Anteils auf ihn als ausgeschlossen. Dem Verzicht des Treugebers auf seine Treugeberechte steht die Übertragung der Treugeberechte auf den Treuhänder, so dass sie durch Konfusion enden, gleich.

7. Fünf-Jahres-Zeitraum („... innerhalb von fünf Jahren ...“)

a) Sukzessive Anteilsübergänge

Mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen der grundbesitzenden Personengesellschaft können in einem einzigen Rechtsvorgang oder **in Teilakten** auf neue Gesellschafter übergehen, die sich über einen Zeitraum von längsten fünf Jahren erstrecken.¹ In Bezug auf jeden dinglich – und auf Grundlage der BFH-Rechtsprechung und Verwaltungsansicht in der Variante des mittelbaren Anteilsübergangs: wirtschaftlich² – erfolgten Anteilsübergang auf einen neuen Gesellschafter ist, wenn dieser Anteilübergang einen Anteil von weniger als 95 % betrifft, zum einen für die letzten fünf Jahre vor dem Zeitpunkt dieses Anteilsübergangs und, wenn vergangenheitsbezogen die 95 %-Grenze nicht erreicht worden ist, für die folgenden fünf Jahre zu prüfen, ob weitere Anteilsübergänge auf neue Gesellschafter stattgefunden haben, die zusammen mit dem auf seine grunderwerbsteuerrechtlichen Folgen zu prüfenden Anteilsübergang (und ggf. davor durchgeführten Anteilsübergängen) zur Erreichung bzw. Überschreitung der 95 %-Grenze geführt haben bzw. führen. Jeder Übergang eines Anteils auf einen neuen Gesellschafter ist mithin **sowohl vergangenheits- als auch zukunftsbezogen** zu berücksichtigen, so dass sich der im Hinblick auf diesen Anteilsübergang zu überprüfende Zeitraum grundsätzlich auf zehn Jahre erstreckt.³ Entscheidend ist der Zeitpunkt des dinglichen Anteilsübergangs bzw. nach Verwaltungsansicht und BFH-Rechtsprechung des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums am Anteil bzw. der angeblichen Wertteilhabe am Gesellschaftsgrundstück; dieser Zeitpunkt kann frühestens der Zeitpunkt des Abschlusses des betreffenden Anteilsübertragungsvertrags sein,⁴ wird jedoch regelmäßig zeitlich nach dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses liegen, sofern die Parteien vertraglich vereinbaren, dass bestimmte Bedingungen für den dinglichen bzw. wirtschaftlichen Anteilsübergang (**sog. Closing Conditions**) erfüllt werden müssen. Vertraglich vereinbarte zeitliche Rückbeziehungen sind unbeachtlich.⁵ Die Fünf-Jahres-Frist ist sowohl in die Vergangenheit als auch in die Zukunft **entsprechend §§ 186 ff. BGB** zu berechnen.⁶

Die Fünf-Jahres-Frist hat Bedeutung nur im Falle von sukzessiven Anteilsübergängen, bei denen kein einzelner Übergang einen Anteil von 95 % oder mehr betrifft. Der Übergang eines Anteils i.H.v. mindestens 95 % **in einem einzigen Rechtsakt** vollzieht sich in einer logischen Sekunde und damit immer innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren.⁷

Der Tatbestand von § 1 Abs. 2a GrEStG – und damit auch die Frage, ob innerhalb von fünf Jahren mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergegangen sind – ist **separat für jedes einzelne zum Vermögen der Personengesellschaft gehörende Grundstück** (wirtschaftliche Einheit) zu prüfen. In Bezug auf das einzelne Grundstück sind solche Anteilsübergänge aus der Betrachtung auszuscheiden, die vor Erwerb dieses Grundstücks durch die Personenge-

1 Vgl. BFH v. 27.4.2005 – II R 61/03, BStBl. II 2005, 649; v. 16.5.2013 – II R 3/11, BStBl. II 2013, 963.

2 Übergang des wirtschaftlichen Eigentums am Anteil auf einen neuen Gesellschafter bzw. Übertragung der Wertteilhabe am Gesellschafts-Grundstück auf einen neuen Gesellschafter. Vgl. oben Rz. 352 ff., insb. Rz. 365.

3 OFD NRW v. 29.4.2014, Rz. 1.3., BeckVerw 294282.

4 Vgl. gleich lautende Ländererlasse v. 18.2.2014, BStBl. I 2014, 561, Rz. 1.3.

5 Vgl. OFD NRW v. 29.4.2014, BeckVerw 294282, Rz. 1.3. Abs. 3.

6 Vgl. BFH v. 6.6.2001 – II R 56/00, BStBl. II 2002, 96; *Meßbacher-Hönsch* in Borutta¹⁸, § 1 GrEStG Rz. 911; *Pahlke*⁶, § 1 GrEStG Rz. 282; *Behrens/Hofmann*, UVR 2004, 27.

7 Vgl. *Meßbacher-Hönsch* in Borutta¹⁸, § 1 GrEStG Rz. 911.

§ 22 Unbedenklichkeitsbescheinigung

(1) ¹Der Erwerber eines Grundstücks darf in das Grundbuch erst dann eingetragen werden, wenn eine Bescheinigung des für die Besteuerung zuständigen Finanzamts vorgelegt wird (§ 17 Abs. 1 Satz 1) oder Bescheinigungen der für die Besteuerung zuständigen Finanzämter (§ 17 Abs. 1 Satz 2) vorgelegt werden, daß der Eintragung steuerliche Bedenken nicht entgegenstehen. ²Die obersten Finanzbehörden der Länder können im Einvernehmen mit den Landesjustizverwaltungen Ausnahmen hiervon vorsehen.

(2) ¹Das Finanzamt hat die Bescheinigung zu erteilen, wenn die Grunderwerbsteuer entrichtet, sichergestellt oder gestundet worden ist oder wenn Steuerfreiheit gegeben ist. ²Es darf die Bescheinigung auch in anderen Fällen erteilen, wenn nach seinem Ermessen die Steuerforderung nicht gefährdet ist. ³Das Finanzamt hat die Bescheinigung schriftlich zu erteilen. ⁴Eine elektronische Übermittlung der Bescheinigung ist ausgeschlossen.

A. Grundaussagen der Vorschrift	
I. Regelungsgegenstand	1
II. Bedeutung und Telos	8
III. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften	11
IV. Rechtsentwicklung	17
B. Grundbucheintragungen (Abs. 1)	
I. Regelfall: Vorlage einer Unbedenklichkeitsbescheinigung (Abs. 1 Satz 1)	21
II. Ausnahmen: Entbehrllichkeit einer Unbedenklichkeitsbescheinigung (Abs. 1 Satz 2)	31
C. Erteilung der Unbedenklichkeitsbescheinigung (Abs. 2)	
I. Überblick	35
II. Anspruch auf Erteilung der Unbedenklichkeitsbescheinigung (Abs. 2 Satz 1)	44
1. Überblick	44
2. Voraussetzungen des Rechtsanspruchs	45
a) Steuer entrichtet	45
b) Steuer sichergestellt	46
c) Steuer gestundet	47
d) Steuerfreiheit	52
3. Durchsetzung des Rechtsanspruchs	53
III. Anspruch auf Ermessensentscheidung (Abs. 2 Satz 2)	55
IV. Verfahren der Erteilung der Unbedenklichkeitsbescheinigung (Abs. 2 Sätze 3 und 4)	56
1. Schriftform	56
2. Aussteller	60
3. Empfänger	61
4. Vorlage an das Grundbuchamt	67
5. Eintragung des Erwerbers im Grundbuch	69
6. Wirkungen der Unbedenklichkeitsbescheinigung	72

Ausgewählte Hinweise auf weiterführende Literatur: *Böhringer*, Die Grundbuchsperrre des § 22 GrEStG und ihre Ausnahmen, Rpflger 2000, 99; *Schuck*, Grundstücksgeschäfte ausländischer Domizilgesellschaften, BB 1998, 616; *Schuhmann*, Zur grunderwerbsteuerrechtlichen Unbedenklichkeitsbescheinigung, UVR 1996, 76; *Wohltmann*, Die Erteilung der grunderwerbsteuerlichen Unbedenklichkeitsbescheinigung – Eine lästige Formalie?, UVR 2006, 154.

A. Grundaussagen der Vorschrift

I. Regelungsgegenstand

Der Erwerber eines Grundstücks darf erst dann in das Grundbuch eingetragen werden, wenn eine Bescheinigung des für die Besteuerung zuständigen Finanzamts vorgelegt wird, dass der Eintragung keine steuerlichen Bedenken entgegenstehen (§ 22 Abs. 1 Satz 1 GrEStG). Diese Bescheinigung wird als **Unbedenklichkeitsbescheinigung** bezeichnet (so auch die amtliche Gesetzesüberschrift zu § 22 GrEStG). In der Praxis wird vielfach abgekürzt von der „UB“ gesprochen. 1

Die „steuerlichen Bedenken“ beziehen sich dabei allein auf die Zahlung (oder sonstige Sicherstellung) der für den konkreten Erwerbsvorgang anfallenden Grunderwerbsteuer (s. auch § 22 Abs. 2 GrEStG). Sonstige Bedenken des Finanzamts an der steuerlichen Zuverlässigkeit des Erwerbers sind insoweit ohne Bedeutung. 2

- 3 Die Unbedenklichkeitsbescheinigung wirkt als eine **Grundbuchsperr**, weil der Erwerber eines Grundstücks erst nach deren Vorlage im Grundbuch eingetragen werden darf.¹ Von der Notwendigkeit der Vorlage einer Unbedenklichkeitsbescheinigung können die Finanzbehörden der Länder Ausnahmen vorsehen (§ 22 Abs. 1 Satz 2 GrESTG). Die Bundesländer haben von dieser Möglichkeit in unterschiedlichem Umfang Gebrauch gemacht.
- 4 Das Finanzamt „hat“ die Unbedenklichkeitsbescheinigung zu erteilen, wenn die Grunderwerbsteuer entrichtet, sichergestellt oder gestundet worden ist oder wenn Steuerfreiheit gegeben ist (§ 22 Abs. 2 Satz 1 GrESTG).
- 5 Das Finanzamt „darf“ die Unbedenklichkeitsbescheinigung auch in anderen Fällen erteilen, wenn die Steuerforderung nach seinem Ermessen nicht gefährdet ist (§ 22 Abs. 2 Satz 2 GrESTG i.V.m. § 5 AO).
- 6 Die Unbedenklichkeitsbescheinigung ist schriftlich zu erteilen (§ 22 Abs. 2 Satz 3 GrESTG).
- 7 Eine elektronische Übermittlung der Unbedenklichkeitsbescheinigung ist gesetzlich ausgeschlossen (§ 22 Abs. 2 Satz 4 GrESTG).

II. Bedeutung und Telos

- 8 Mit der Unbedenklichkeitsbescheinigung soll gewährleistet werden, dass die Grunderwerbsteuer auch tatsächlich entrichtet wird. Dies dient der Sicherung des Grunderwerbsteueraufkommens.²
- 9 Der Erwerber eines Grundstücks darf erst dann in das Grundbuch eingetragen werden, wenn das für die Grunderwerbsteuer zuständige Finanzamt den Vorgang geprüft und (als steuerlich unbedenklich) freigegeben hat. In der Praxis setzt dies regelmäßig die Zahlung der Grunderwerbsteuer voraus. Damit ist sichergestellt, dass der Erwerber eines Grundstücks erst dann als neuer Eigentümer im Grundbuch eingetragen wird, wenn die Grunderwerbsteuer bezahlt (oder sonst sichergestellt) ist.
- 10 Die Unbedenklichkeitsbescheinigung kann ihr Ziel (Sicherung des Eingangs der Grunderwerbsteuer) allerdings **nur teilweise** erreichen. Grund dafür ist vor allem, dass die Unbedenklichkeitsbescheinigung nur bei Eintragungen des Erwerbers im **Grundbuch** notwendig ist. Bei Erwerbsvorgängen, die keiner Eintragung im Grundbuch bedürfen (s. vor allem die Steuertatbestände des § 1 Abs. 2a, 3 und 3a GrESTG), geht die Unbedenklichkeitsbescheinigung ins Leere. Die Unbedenklichkeitsbescheinigung ist insbesondere keine Voraussetzung für Eintragungen im **Handelsregister** (oder anderen öffentlichen Registern). Dies gilt auch bei Gesellschaften, zu deren Vermögen Grundstücke gehören.

III. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften

- 11 Der **Notar**, der den Erwerb eines Grundstücks beurkundet, muss den Willen der Beteiligten erforschen, den Sachverhalt klären, die Beteiligten über die rechtliche Tragweite des Geschäfts belehren und ihre Erklärungen klar und unzweideutig in der Niederschrift wiedergeben (§ 17 Abs. 1 Satz 1 BeurkG). Dagegen muss der Notar die Beteiligten **nicht** über die **steuerlichen Folgen** des Rechtsgeschäfts belehren.³ Der Notar ist kein Steuerberater. Die steuerlichen Folgen ergeben sich kraft Gesetzes und sind nicht Inhalt des beurkundeten Rechtsgeschäfts.
- 12 Der Notar muss die Beteiligten allerdings auf die Notwendigkeit der Vorlage einer steuerlichen Unbedenklichkeitsbescheinigung hinweisen und dies auch in der Niederschrift vermerken (§ 19 BeurkG).⁴ Mit diesem Hinweis sollen die Beteiligten darüber informiert werden, dass eine Eintragung im Grundbuch grundsätzlich erst dann möglich ist, wenn die Grunderwerbsteuer entrichtet ist oder sonst sichergestellt ist (s. § 22 Abs. 2 GrESTG). Der Hinweis betrifft mithin nicht die steuerlichen Folgen eines Rechtsgeschäfts, sondern die allgemeinen Voraussetzungen des Grundbuchvollzugs.

¹ Ausführlich dazu Böhringer, Rpfleger 2000, 99.

² Hofmann¹¹, § 22 GrESTG Rz. 1; Pahlke⁶, § 22 GrESTG Rz. 1; Viskorff in Borutta¹⁸, § 22 GrESTG Rz. 11.

³ Umfassend Winkler¹⁸, § 17 BeurkG Rz. 264 ff. m.w.N.

⁴ Siehe dazu Winkler¹⁸, § 19 BeurkG Rz. 2 ff.

Aus der Notwendigkeit eines solchen Hinweises ergibt sich demnach auch **keine** Verpflichtung des Notars zur Belehrung über die Grunderwerbsteuer.¹ Der Notar schuldet daher auch in Bezug auf die Grunderwerbsteuer keinerlei Beratung oder Auskunft (insbesondere auch nicht zur Höhe der Grunderwerbsteuer oder zur gesamtschuldnerischen Haftung aller Vertragsteile, § 13 GrEStG i.V.m. § 44 AO). Der Notar ist auch nicht verpflichtet, auf mögliche Gestaltungen zur Optimierung der Grunderwerbsteuer hinzuweisen.

Ein Notar kann im Einzelfall aber (freiwillig) eine steuerliche Beratung aufgrund eines **gesonderten Auftrags** übernehmen. In diesem Fall muss der Notar den Auftrag gewissenhaft und sorgfältig erfüllen. Alle erteilten Auskünfte müssen vollständig und richtig sein. Für Schäden, die aufgrund einer unrichtigen, unklaren oder (nicht erkennbar) unvollständigen Auskunft beruhen, haftet der Notar.

Entscheidend ist somit, ob und inwieweit ein Notar einen Auftrag zur steuerlichen Beratung der Beteiligten übernommen hat. Schriftliche Aufträge (mit einer klaren Auftragsabgrenzung) sind in der notariellen Praxis selten. Inhalt und Umfang eines Auftrags müssen daher regelmäßig aufgrund der äußeren Umstände ermittelt werden. Ein entsprechender Beratungsauftrag ist vor allem dann anzunehmen, wenn der Notar die steuerliche Beratung gesondert in Rechnung stellt. In allen anderen Fällen dürfte es sich dagegen regelmäßig um unverbindliche Auskünfte des Notars handeln. Die bloße Aufnahme steuerlicher Anträge oder Hinweise in die Urkunde (z.B. auf Steuerbefreiungen nach §§ 3, 5 oder 6 GrEStG) begründet dagegen keinen entsprechenden Beratungsauftrag.

Ein Notar verletzt seine Amtspflichten, wenn er bei der Beurkundung eines Grundstückskaufvertrages (ohne weitere Aufklärung) die **Fälligkeit des Kaufpreises** von der Vorlage einer Unbedenklichkeitsbescheinigung abhängig macht (§ 19 BNotO).² Denn dann hätte es der Käufer in der Hand, durch die Nichtzahlung der Grunderwerbsteuer die Fälligkeit des Kaufpreises zu verzögern oder gar zu vereiteln.

IV. Rechtsentwicklung

Die Regelung zur Unbedenklichkeitsbescheinigung war bereits in § 9 der Durchführungsverordnung zum **Grunderwerbsteuergesetz 1940**³ enthalten.

Die heutige Gesetzesfassung beruht weitgehend auf § 22 des **Grunderwerbsteuergesetzes 1983**.⁴

Die Möglichkeit, Ausnahmen von der Vorlage der Unbedenklichkeitsbescheinigung vorzusehen (§ 22 Abs. 1 Satz 2 GrEStG) wurde erst durch das **Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002** vom 24.3.1999⁵ geschaffen (Art. 15 Nr. 10 StEntlG 1999/2000/2002).

Die Notwendigkeit der schriftlichen Erteilung und der Ausschluss der elektronischen Übermittlung (§ 22 Abs. 2 Sätze 3 und 4 GrEStG) wurden mit Wirkung zum 28.8.2002 durch das Dritte Gesetz zur Änderung verwaltungs-verfahrensrechtlicher Vorschriften vom 21.8.2002⁶ in das Grunderwerbsteuergesetz eingefügt (Art. 26 Nr. 3 und 74 Abs. 1).

¹ BGH v. 14.5.1992 – IX ZR 262/91, DNotZ 1992, 813 = DB 1992, 1819 = EWiR 1992, 1051 (Hegmanns); v. 22.4.1980 – VI ZR 96/79, DNotZ 1980, 563 = NJW 1980, 2472; v. 21.11.1978 – VI ZR 227/77, DNotZ 1979, 228 = DB 1979, 445 = WM 1979, 202.

² OLG Hamm v. 21.2.1992 – 11 U 168/91, NJW 1993, 1601 = DNotZ 1992, 821.

³ RGBI. I 1940, 585 und 595.

⁴ BGBl. I 1982, 1777.

⁵ BGBl. I 1999, 402.

⁶ BGBl. I 2002, 3322.

B. Grundbucheintragungen (Abs. 1)

I. Regelfall: Vorlage einer Unbedenklichkeitsbescheinigung (Abs. 1 Satz 1)

- 21 Der Erwerber eines Grundstücks darf erst dann in das Grundbuch eingetragen werden, wenn eine Bescheinigung des für die Besteuerung zuständigen Finanzamts vorgelegt wird, dass der Eintragung steuerliche Bedenken nicht entgegenstehen (§ 22 Abs. 1 Satz 1 GrEStG).
- 22 Die Vorlage einer Unbedenklichkeitsbescheinigung des Finanzamts ist grundsätzlich eine zwingende Voraussetzung für die Eintragung des Erwerbers eines Grundstücks im Grundbuch. Das Grundbuchamt prüft das Vorliegen der Unbedenklichkeitsbescheinigung vor Eintragung des Erwerbers von Amts wegen (§§ 20, 29 GBO).¹
- 23 Eine Unbedenklichkeitsbescheinigung ist nach Gesetzeswortlaut und Normzweck bei **jeder Eintragung** des Erwerbers eines Grundstücks erforderlich.²
- 24 Auf die Art des Erwerbsvorgangs kommt es dabei nicht an. Es ist daher unerheblich, ob der Erwerber das Eigentum an dem Grundstück durch **Rechtsgeschäft** (z.B. Kaufvertrag, Auflassung), kraft Gesetzes (z.B. Umwandlung), durch gerichtliche Entscheidung (z.B. Zuschlagsbeschluss im Zwangsversteigerungsverfahren³) oder behördliche Verfügung (z.B. Enteignung) erlangt hat.
- 25 Ohne Bedeutung ist auch, ob der Erwerbsvorgang notariell beurkundet oder beglaubigt worden ist.
- 26 Die Unbedenklichkeitsbescheinigung ist unabhängig davon notwendig, ob die Eintragung im Grundbuch **konstitutive** (z.B. Auflassung, §§ 873, 925 BGB i.V.m. §§ 20, 29 GBO) **oder** nur **deklaratorische** Bedeutung hat (z.B. Anwachsung, § 738 BGB bei einer Grundstücksgesellschaft).⁴
- 27 Eine Unbedenklichkeitsbescheinigung muss dem Grundbuchamt zur Eintragung des Erwerbers grundsätzlich auch dann vorgelegt werden, wenn der Erwerb **grunderwerbsteuerfrei** ist (z.B. nach § 3, 5 oder 6 GrStG).⁵ Die gesetzliche Regelung geht ausdrücklich davon aus, dass eine Unbedenklichkeitsbescheinigung auch dann erteilt werden muss, wenn „*Steuerfreiheit gegeben*“ ist (§ 22 Abs. 2 Satz 1 a.E. GrEStG). Ausnahmen können insoweit nur die Finanzbehörden der Länder vorsehen (§ 22 Abs. 1 Satz 2 GrEStG).
- 28 Eine Unbedenklichkeitsbescheinigung ist ausnahmsweise dann **nicht erforderlich**, wenn die Eintragung im Grundbuch einen Vorgang betrifft, der nicht dem Grunderwerbsteuergesetz unterfällt. Dies muss aber **klar und eindeutig** feststehen, da das Grundbuchamt zu eigenen (steuerlichen) Ermittlungen weder berechtigt noch verpflichtet ist.⁶ Zudem dürfen aus Sicht des Grundbuchamts keine An-

1 OLG Köln v. 3.8.2017 – 2 Wx 179/17, Rpfluger 2017, 696 (im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Grundstücks durch eine GbR und deren ungenauer Bezeichnung in der Unbedenklichkeitsbescheinigung).

2 Pahlke⁶, § 22 GrEStG Rz. 3; Viskorf in Borutta¹⁸, § 22 GrEStG Rz. 12.

3 Ausführlich zum Erwerb bei Wiederversteigerung eines Grundstücks Pahlke⁶, § 22 GrEStG Rz. 5; Viskorf in Borutta¹⁸, § 22 GrEStG Rz. 58; Weilbach, § 22 GrEStG Rz. 12.

4 OLG Frankfurt v. 17.3.2005 – 20 W 90/05, MittBayNot 2006, 334 (Unbedenklichkeitsbescheinigung bei Eintragung eines Gesellschafterwechsels einer im Grundbuch eingetragenen GbR); OLG Oldenburg v. 19.2.1998 – 5 W 30/98, NJW-RR 1998, 1632 (zur Umschreibung eines Erbbaurechts bei Vermögensübergang im Wege der Anwachsung). – Ausführlich dazu Hofmann¹¹, § 22 GrEStG Rz. 2; Pahlke⁶, § 22 GrEStG Rz. 3; Viskorf in Borutta¹⁸, § 22 GrEStG Rz. 12.

5 OLG Celle v. 19.5.2011 – 4 W 56/11, ZEV 2012, 368 = RNotZ 2011, 624 = FamRZ 2012, 68 (Vorlage einer Unbedenklichkeitsbescheinigung trotz § 3 Nr. 3 GrEStG notwendig bei Eintragung einer Grundstücksübertragung im Wege der Erbauseinandersetzung); OLG Zweibrücken v. 11.7.2000 – 3 W 80/00, NJW-RR 2000, 1686 = Rpfluger 2000, 544 = ZfIR 2000, 900 (Vorlage einer Unbedenklichkeitsbescheinigung beim Erwerb eines Grundstücks notwendig, wenn unklar ist, ob der Wert die Grenze von 2.500 Euro i.S.v. § 3 Nr. 1 GrEStG übersteigt); BayObLG v. 15.12.1983 – BReg. 2 Z 114/83, MittBayNot 1984, 37 (Vorlage einer Unbedenklichkeitsbescheinigung beim Erwerb eines Grundstücks notwendig, wenn unklar ist, ob der Wert die Grenze von 2.500 Euro i.S.v. § 3 Nr. 1 GrEStG übersteigt); BayObLG v. 6.10.1983 – BReg.2 Z 81/83, BB 1983, 2076 (Vorlage einer Unbedenklichkeitsbescheinigung trotz § 3 Nr. 6 GrEStG notwendig bei liquidationsloser Übernahme des Gesellschaftsvermögens einer zunächst aus Vater und Sohn bestehenden OHG durch den Sohn allein).

6 Siehe dazu aus Sicht des Grundbuchrechts Demharter³⁰, § 20 GBO Rz. 48; Schöner/Stöber¹⁵, GBO Rz. 149.

haltspunkte für einen steuerlichen Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) bestehen.¹ Bei rechtlichen oder tatsächlichen **Zweifeln** ist der Vorgang dagegen von dem dafür zuständigen Finanzamt zu prüfen und eine Unbedenklichkeitsbescheinigung vorzulegen.²

Beispiele für Rechtsvorgänge, bei denen die Eintragung nicht von der Vorlage einer Unbedenklichkeitsbescheinigung abhängig gemacht werden darf, sind die bloße Änderung der Firma einer Gesellschaft, die bereits als Eigentümerin im Grundbuch eingetragen ist³ oder der Formwechsel einer Gesellschaft nach dem Umwandlungsgesetz.⁴

Dagegen ist für die Grundbuchberichtigung aufgrund des **Gesellschafterwechsels** bei einer grundbesitzenden Personengesellschaft stets eine Unbedenklichkeitsbescheinigung erforderlich.⁵ Dies gilt auch dann, wenn der konkrete Erwerbsvorgang weniger als 95 % der Anteile betrifft.⁶ Grund dafür ist, dass das Grundbuchamt auf der Grundlage eines einzelnen Erwerbsvorgangs (und ohne Kenntnis der Erwerbsvorgänge in den letzten fünf Jahren sowie der unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungsverhältnisse) das Vorliegen eines steuerbaren Rechtsvorgangs nicht prüfen kann. Aufgrund der Komplexität der gesellschaftsrechtlichen Erwerbstatbestände (§ 1 Abs. 2a, 3 und 3a GrESTG) erscheint es im Übrigen ausgeschlossen, dass das Grundbuchamt das Vorliegen eines steuerbaren Erwerbsvorgangs von vornherein verneinen kann.

II. Ausnahmen: Entbehrlichkeit einer Unbedenklichkeitsbescheinigung (Abs. 1 Satz 2)

Die obersten Finanzbehörden der Länder können (im Einvernehmen mit den Landesjustizverwaltungen) Ausnahmen von der Notwendigkeit der Vorlage einer Unbedenklichkeitsbescheinigung vorsehen (§ 22 Abs. 1 Satz 2 GrESTG).⁷ Die einzelnen Bundesländer haben von dieser Möglichkeit in unterschiedlichem Umfang Gebrauch gemacht.⁸

In den meisten Bundesländern sind Ausnahmen für solche Erwerbsvorgänge vorgesehen, die allgemein von der Besteuerung ausgenommen sind (einzelne Fälle von §§ 3, 4 GrESTG). In der Praxis sind vor allem die Steuerbefreiungen für den Erwerb von Todes wegen (§ 3 Nr. 2 GrESTG)⁹ sowie für den Erwerb von Ehegatten (§ 3 Nr. 4 GrESTG) und Kindern (§ 3 Nr. 6 GrESTG) von Bedeutung.

Dagegen sind für andere Fälle der Steuerbefreiung (vor allem die Fälle der §§ 5, 6, 6a und 7 GrESTG) keine generellen Ausnahmen vorgesehen. Diese Fälle bedürfen (aufgrund ihrer Komplexität) stets einer individuellen Prüfung durch das zuständige Finanzamt, so dass dem Grundbuchamt (trotz Steuerbefreiung) stets eine Unbedenklichkeitsbescheinigung vorzulegen ist.

1 BayObLG v. 8.12.1982 – BReg. 2 Z 99/82, Rpflieger 1983, 103 Siehe dazu auch *Hofmann*¹¹, § 22 GrESTG Rz. 3; *Viskorf* in Borutta¹⁸, § 22 GrESTG Rz. 15.

2 OLG Zweibrücken v. 11.7.2000 – 3 W 80/00, NJW-RR 2000, 1686 = Rpflieger 2000, 544 = ZfIR 2000, 900; BayObLG v. 6.10.1983 – BReg. 2 Z 81/83, BB 1983, 2076, sowie *Pahlke*⁶, § 22 GrESTG Rz. 4 und 7.

3 OLG Frankfurt v. 6.12.1994 – 20 W 574/94, NJW-RR 1995, 1168 = Rpflieger 1995, 346 (Änderung der Firma einer Kapitalgesellschaft).

4 LG Dresden v. 16.7.1998 – 2 T 0626/98, DB 1998, 1807 (zum Formwechsel einer OHG in eine AG nach § 202 UmwG). – Zustimmend *Viskorf* in Borutta¹⁸, § 22 GrESTG Rz. 14.

5 OLG Frankfurt v. 17.3.2005 – 20 W 90/05, MittBayNot 2006, 334 (Unbedenklichkeitsbescheinigung bei Eintragung eines Gesellschafterwechsels einer im Grundbuch eingetragenen GbR).

6 OLG Frankfurt v. 17.8.2004 – 20 W 304/04, DNotI-Report 2005, 14 (Anteilsänderung bei einer Grundstücks-GbR, die weniger als 95 % der Anteile betrifft).

7 Ausführlich dazu *Viskorf* in Borutta¹⁸, § 22 GrESTG Rz. 56 ff.

8 Die aktuelle Fassung der jeweiligen Ländererlasse findet sich in aller Regel auf den Internetseiten der Landesfinanzverwaltungen. Siehe u.a. auch Finanzministerium Nordrhein-Westfalen, Erlass betreffend Verzicht auf die Erteilung von Unbedenklichkeitsbescheinigungen vom 2.5.2011, abgedruckt bei *Viskorf* in Borutta¹⁸, § 22 Rz. 57; FinMin. Baden-Württemberg v. 22.11.1996, DB 1997, 353), geändert durch Erlass v. 24.5.2011 (DB 2011, 1488) sowie *Weilbach*, § 22 GrESTG Rz. 3 (vor allem zur Rechtslage in Baden-Württemberg und Bayern); OFD Niedersachsen v. 21.7.2011, ZEV 2012, 172.

9 Zur Notwendigkeit einer Unbedenklichkeitsbescheinigung bei Grundbucheintragungen auf der Grundlage eines ausländischen Vindikationslegats siehe *Weber*, DNotZ 2018, 16 (30 f.).

Neunter Abschnitt Übergangs- und Schlussvorschriften

§ 23 Anwendungsbereich

- (1) Dieses Gesetz ist auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1982 verwirklicht werden. Es ist auf Antrag auch auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die vor dem 1. Januar 1983, jedoch nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes, 22. Dezember 1982, verwirklicht werden.
- (2) Auf vor dem 1. Januar 1983 verwirklichte Erwerbsvorgänge sind vorbehaltlich des Absatzes 1 Satz 2 die bis zum Inkrafttreten dieses Gesetzes geltenden Vorschriften anzuwenden. Dies gilt insbesondere, wenn für einen vor dem 1. Januar 1983 verwirklichten Erwerbsvorgang Steuerbefreiung in Anspruch genommen und nach dem 31. Dezember 1982 ein Nacherhebungstatbestand verwirklicht wurde.
- (3) § 1 Abs. 2a, § 9 Abs. 1 Nr. 8, § 13 Nr. 6, § 16 Abs. 5, § 17 Abs. 3 Nr. 2 und § 19 Abs. 1 Nr. 3a in der Fassung des Gesetzes vom 20. Dezember 1996 (BGBl. I S. 2049) sind erstmals auf Rechtsgeschäfte anzuwenden, die die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2a in der Fassung des Gesetzes vom 20. Dezember 1996 (BGBl. I S. 2049) nach dem 31. Dezember 1996 erfüllen.
- (4) § 8 Abs. 2 und § 11 Abs. 1 in der Fassung des Gesetzes vom 20. Dezember 1996 (BGBl. I S. 2049) sind erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1996 verwirklicht werden. § 10 ist letztmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die vor dem 1. Januar 1997 verwirklicht werden.
- (5) § 4 Nr. 1 in der Fassung des Gesetzes vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) ist erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1997 verwirklicht werden.
- (6) § 1 Abs. 6, § 8 Abs. 2, § 9 Abs. 1 und § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 in der Fassung des Gesetzes vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) sind erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes verwirklicht werden. § 1 Abs. 2a und 3, § 5 Abs. 3, § 13 Nr. 5 und 6, § 16 Abs. 4 und § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3a bis 7 und Abs. 2 Nr. 4 in der Fassung des Gesetzes vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) sind erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1999 verwirklicht werden.
- (7) § 1 Abs. 2a Satz 3, § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3, § 6 Abs. 3 Satz 2, § 16 Abs. 4, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8 und § 19 Abs. 2 Nr. 4 in der Fassung des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3794) sind erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2001 verwirklicht werden. § 1 Abs. 7 ist letztmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die bis zum 31. Dezember 2001 verwirklicht werden.
- (8) Die §§ 6a und 19 Absatz 2 Nummer 4a in der Fassung des Artikels 7 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 (BGBl. I S. 3950) sind erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 verwirklicht werden. § 6a ist nicht anzuwenden, wenn ein im Zeitraum vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009 verwirklichter Erwerbsvorgang rückgängig gemacht wird und deshalb nach § 16 Absatz 1 oder 2 die Steuer nicht zu erheben oder eine Steuerfestsetzung aufzuheben oder zu ändern ist.
- (9) Soweit Steuerbescheide für Erwerbsvorgänge von Lebenspartnern noch nicht bestandskräftig sind, ist § 3 Nummer 3 bis 7 in der Fassung des Artikels 29 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. Juli 2001 verwirklicht werden.
- (10) § 6a Satz 4 in der Fassung des Artikels 12 des Gesetzes vom 22. Juni 2011 (BGBl. I S. 1126) ist erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 verwirklicht werden.
- (11) § 1 Absatz 3a und 6 Satz 1, § 4 Nummer 4 und 5, § 6a Satz 1, § 8 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3, § 13 Nummer 7, § 16 Absatz 5, § 17 Absatz 3 Satz 1 Nummer 2, § 19 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7a

und Absatz 2 Nummer 5, § 20 Absatz 2 Nummer 3 in der Fassung des Artikels 26 des Gesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809) sind erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 6. Juni 2013 verwirklicht werden.

(12) § 6a Satz 1 bis 3 sowie § 16 Absatz 5 in der am 31. Juli 2014 geltenden Fassung sind auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 6. Juni 2013 verwirklicht werden.

(13) § 1 Absatz 2a und § 21 in der am 6. November 2015 geltenden Fassung sind auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 5. November 2015 verwirklicht werden.

(14) § 8 Absatz 2 und § 17 Absatz 3a in der am 6. November 2015 geltenden Fassung sind auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 verwirklicht werden. Soweit Steuer- und Feststellungsbescheide, die vor dem 6. November 2015 für Erwerbsvorgänge nach dem 31. Dezember 2008 ergangen sind, wegen § 176 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 der Abgabenordnung nicht geändert werden können, ist die festgesetzte Steuer vollstreckbar.

(15) § 19 Absatz 3 Satz 2 in der am 23. Juli 2016 geltenden Fassung ist auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 22. Juli 2016 verwirklicht werden.

A. Grundaussagen der Vorschrift	
I. Regelungsgegenstand	1
II. Bedeutung der Vorschrift	2
III. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften	4
1. Sachlicher Geltungsbereich	4
2. Rechtsentwicklung im Überblick	6
3. Verhältnis zu anderen Vorschriften	7
B. Anwendungsbereich der einzelnen Änderungen	
I. Verwirklichung eines Erwerbsvorgangs	8
II. Zeitlicher Anwendungsbereich des Grunderwerbsteuergesetzes (Abs. 1) und Weitergeltung des alten Rechts (Abs. 2)	16
1. Zeitlicher Anwendungsbereich des Grunderwerbsteuergesetzes (Abs. 1)	16
2. Weitergeltung des alten Rechts (Abs. 2)	18
III. Zeitlicher Anwendungsbereich des § 1 Abs. 2a GrEStG und seiner Folgeregelungen (Abs. 3)	19
IV. Zeitlicher Anwendungsbereich von § 8 Abs. 2 GrEStG und § 11 Abs. 1 GrEStG (Abs. 4)	20
V. Erstmalige Anwendung des § 4 Nr. 1 GrEStG (Abs. 5)	21
VI. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen durch das StEntlG 1999/2000/2002 (Abs. 6)	22
VII. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen durch das StÄndG 2001 (Abs. 7)	24
VIII. Zeitlicher Anwendungsbereich durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz (Abs. 8)	25
IX. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen durch das JStG 2010 (Abs. 9)	28
X. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen durch das OGAW-IV-UmsG (Abs. 10)	29
XI. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen durch das AmtshilfeRLUmsG (Abs. 11)	30
XII. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen durch das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Abs. 12)	34
XIII. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen durch das StÄndG 2015 (Abs. 13 und Abs. 14)	35
XIV. Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelungen durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (Abs. 15)	37.1
XV. Erstmalige Anwendung der landesgesetzlich geregelten Grunderwerbsteuersätze	38

Literatur: *Bartone/von Wedelstädt*, Korrektur von Steuerverwaltungsakten, 2. Aufl. 2017; *Behrens*, Neue RETT-Blocker-Vermeidungsvorschrift in § 1 Absatz 3a GrEStG durch AmtshilfeRLUmsG - Rechtliche Anteilsvereinigung aufgrund „Innehabens“ von (ggf. durchgerechnet) mindestens 95 % an grundbesitzender Gesellschaft, DStR 2013, 1405; *Wischott/Schönweiß*, Wachstumsbeschleunigungsgesetz – Einführung einer Grunderwerbsteuerbefreiung für Umwandlungsvorgänge, DStR 2009, 2638.

A. Grundaussagen der Vorschrift

I. Regelungsgegenstand

- 1 § 23 GrEStG bestimmt den zeitlichen Anwendungsbereich des GrEStG insgesamt sowie der nach seinem Inkrafttreten vorgenommenen Änderungen. Dabei regeln § 23 Abs. 1 und Abs. 2 GrEStG den zeitlichen Geltungsbereich des am 1.1.1983 in Kraft getretenen GrEStG (s. § 28 GrEStG) bzw. der Fort-

geltung des davor geltenden Grunderwerbsteuerrechts nach Maßgabe des § 23 Abs. 2 Satz 1 GrEStG. § 28 Abs. 3 bis Abs. 11 GrEStG regelt die erstmalige Anwendung der dort jeweils bezeichneten einzelnen Änderungen, die ab dem Jahr 1996 in Kraft getreten sind.

II. Bedeutung der Vorschrift

§ 23 GrEStG dient der Abgrenzung des zeitlichen Geltungsbereichs des GrEStG und seiner einzelnen 2 Bestimmungen. Hiernach richtet sich, welche Vorschriften ab welchem Zeitpunkt auf einen der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerbsvorgang anzuwenden ist. Zentrales Tatbestandsmerkmal aller Regelungen in § 23 GrEStG ist dabei die „**Verwirklichung eines Erwerbsvorgangs**“ (Rz. 8 ff.). Für die Abgrenzung des zeitlichen Anwendungsbereichs stellt das Gesetz mithin **nicht** auf die **Entstehung der Steuer** nach Maßgabe der allgemeinen Regelungen (§ 38 AO) oder des § 14 GrEStG ab (s. im Einzelnen § 14 GrEStG Rz. 12 ff. und Rz. 22 ff.). Die Verwendung der unterschiedlichen Termini in § 14 GrEStG und § 23 GrEStG indiziert, dass sie einen unterschiedlichen Inhalt haben. Während die Steuerentstehung nach § 38 AO von der Erfüllung des gesetzlichen Steuertatbestands abhängt und damit an die Rechtsfolge der Tatbestandserfüllung anknüpft, ist § 23 GrEStG an der Tatbestandserfüllung als solcher ausgerichtet. Grundsätzlich knüpft die Rechtsfolge (Steuerentstehung) unmittelbar die Tatbestandserfüllung an. Gerade die Regelung in § 14 GrEStG zeigt aber, dass die Erfüllung des Besteuerungstatbestands einerseits und die dadurch bewirkte Rechtsfolge andererseits zeitlich auseinanderfallen können. In diesen Fällen ist für die Zwecke des § 23 GrEStG die Tatbestandserfüllung maßgeblich, während für die steuerschuldrechtliche Betrachtung die Entstehung der Grunderwerbsteuer entscheidend ist (s. zu alledem auch § 14 GrEStG Rz. 10). Zu den Einzelheiten s. unten Rz. 8 ff.

Für die **grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung oder die Entstehung der Grunderwerbsteuer** ist 3 die **bloße Verwirklichung eines Erwerbsvorgang** i.S.v. § 23 GrEStG **ohne Bedeutung**, denn die Steuerentstehung gem. § 38 AO bzw. § 14 GrEStG setzt voraus, dass die in § 1 Abs. 1, Abs. 2, Abs. 3 oder Abs. 3 GrEStG vollständig erfüllt wurden und dadurch die Leistungspflicht des oder der Grunderwerbsteuerschuldner (§ 13 GrEStG) begründet wurde. Dies ist die Voraussetzung für die Zurechnung des betroffenen Grundstücks, also z.B. die Annahme, dass ein gekauftes Grundstück i.S.v. § 1 Abs. 3 GrEStG zum Vermögen des Erwerbers gehört.¹

III. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Sachlicher Geltungsbereich

Die Vorschrift des § 23 Abs. 1 und Abs. 2 GrEStG betrifft grundsätzlich den gesamten Anwendungsbereich des GrEStG und grenzt diesen von der Anwendung des bis zum 31.12.1982 geltenden Grunderwerbsteuerrechts ab. Demgegenüber treffen die § 23 Abs. 3 bis Abs. 11 GrEStG Bestimmungen für die dort genannten Einzelregelungen.

§ 23 GrEStG erfasst indessen nicht die Ansprüche aus § 16 GrEStG auf Nichtfestsetzung der Steuer oder Aufhebung bzw. Änderung der Steuernfestsetzung, da die Norm sich lediglich auf „Erwerbsvorgänge“ i.S.v. § 1 GrEStG bezieht (Rz. 8).² Bei diesen Ansprüchen handelt es sich um selbständige (gegenläufige) Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, die den ursprünglichen Steueranspruch unberührt lassen. Maßgeblich für ihre Entstehung ist – wie bei Steueransprüchen – das bei Verwirklichung des den Tatbestand erfüllenden Sachverhalts geltende Recht (§ 38 AO).

2. Rechtsentwicklung im Überblick

§ 23 Abs. 1 und Abs. 2 GrEStG entsprechen der ursprünglichen am 1.1.1983 in Kraft getretenen Fassung des GrEStG. § 23 Abs. 3 und Abs. 4 GrEStG wurden durch das JStG 1997³ neu eingefügt und

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

2 Viskorff in Boruttau¹⁸, § 23 GrEStG Rz. 12.

3 Jahressteuergesetz (JStG) 1997 v. 20.12.1996, BGBl. I 1996, 2049.

regeln den zeitlichen Geltungsbereich der zum 1.1.1997 in Kraft getretenen Neuregelungen. Sie wurden durch Art. 15 Nr. 11 Buchst. a und b StEntlG 1999/2000/2002¹ ohne inhaltliche Änderungen neu gefasst. Durch dasselbe Gesetz wurden § 23 Abs. 5 und Abs. 6 GrEStG neu angefügt (Art. 15 Nr. 11 Buchst. c StEntlG 1999/2000/2002)². § 23 Abs. 7 GrEStG betrifft die Änderungen durch das StÄndG 2001³. § 23 Abs. 8 GrEStG regelt die Anwendung des § 6a GrEStG, der durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz⁴ eingeführt wurde. § 23 Abs. 9 GrEStG wurde neu gefasst durch das AmtshilfeRLUmsG⁵, mit dem die Anwendung des § 3 Nr. 3 bis Nr. 7 GrEStG auf Erwerbsvorgängen von Lebenspartnern i.S.v. § 1 LPartG erstreckt wurde. § 23 Abs. 10 GrEStG wurde angefügt durch das OGAW-IV-UmsG⁶. § 23 Abs. 11 GrEStG wurde ebenfalls angefügt durch das AmtshilfeRLUmsG⁷ und § 23 Abs. 12 GrEStG wurde angefügt durch das Gesetz v. 25.7.2014⁸. § 23 Abs. 13 und Abs. 14 GrEStG enthalten die Änderung des § 23 GrEStG durch das StÄndG 2015⁹ angefügt. § 23 Abs. 15 GrEStG schließlich geht auf das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens¹⁰ zurück.

3. Verhältnis zu anderen Vorschriften

- 7 § 23 GrEStG enthält den Begriff „Erwerbsvorgang“ und verweist damit auf § 1 GrEStG, der diesen Terminus ebenfalls in der amtlichen Überschrift enthält. Erwerbsvorgang i.S.v. § 23 GrEStG ist mithin jeder Erwerbsvorgang i.S.v. § 1 GrEStG (Rz. 8), so dass für die Anwendungsregelungen des § 23 GrEStG jeweils auf den im konkreten Einzelfall verwirklichten Erwerbsvorgang aus dem Katalog des § 1 GrEStG abzustellen ist.

B. Anwendungsbereich der einzelnen Änderungen

I. Verwirklichung eines Erwerbsvorgangs

- 8 Was „Erwerbsvorgänge“ sind, ergibt sich aus der amtlichen Überschrift von § 1 GrEStG. **Erwerbsvorgänge** im Sinne dieser Vorschrift sind die **Rechtsvorgänge**, die gem. § 1 Abs. 1 bis Abs. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegen.¹¹ Vom Erwerbsvorgang zu unterscheiden ist der „Erwerb“, von dem die §§ 3 f. GrEStG sprechen, der auf Seiten des Erwerbers mit dem Erfolg des Erwerbsvorgangs entsteht.¹² **Verwirklicht** ist ein **Erwerbsvorgang** nach ständiger Rechtsprechung des BFH, wenn das auf einen Erwerbsvorgang abzielende Wollen in rechtsgeschäftliche Erklärungen umgesetzt worden ist,

1 Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402.

2 Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402.

3 Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2001 – StÄndG 2001) v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3794.

4 Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) v. 22.12.2009, BGBl. I 2009, 3950.

5 Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUmsG) v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809.

6 Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie 2009/65/EG zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften betreffend bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW-IV-Umsetzungsgesetz – OGAW-IV-UmsG) v. 22.6.2011, BGBl. I 2011, 1126.

7 Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUmsG) v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809.

8 Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 25.6.2014, BGBl. I 2014, 1266.

9 Steueränderungsgesetz 2015 v. 2.11.2015, BGBl. I 2015, 1834.

10 Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.7.2016, BGBl. I 2016, 1679.

11 Vgl. *Viskorf* in Borutta¹⁸, § 23 GrEStG Rz. 22.

12 Zur Unterscheidung zwischen Erwerbsvorgang und Erwerb: BFH v. 21.12.1961 – II 146/61 U, BStBl. III 1962, 162; v. 10.10.1962 – II 5/61 U, BStBl. III 1963, 16; v. 7.4.1965 – II 15/62, HFR 1965, 418; v. 18.5.1966 – II 144/64, BStBl. III 1966, 399; v. 18.5.1966 – II 56/63, BStBl. III 1966, 381; v. 5.5.1968 – II 165/64, BStBl. II 1968, 416; v. 20.6.1968 – II R 15/68, BStBl. II 1968, 783; v. 23.4.1975 – II R 195/72, BStBl. II 1975, 742.

wenn also die **Beteiligten** im Verhältnis zueinander **gebunden** sind.¹ Dies setzt rechtsgeschäftlich wirksame Willenserklärungen der Vertragschließenden voraus, durch die eine Bindung der Beteiligten an das vorgenommene Rechtsgeschäft eingetreten ist.² Bei einem unbedingten bzw. keiner Genehmigung bedürftigen Rechtsgeschäft ist eine solche Bindung regelmäßig mit dem Vertragschluss gegeben.³ Dies kann auch bereits für einen „Vorvertrag“ gelten, wenn dieser Vertrag den Vertragsparteien eine wechselseitige Bindung vermittelt, weil er einklagbare Ansprüche begründet und Rücktrittsrechte ausschließt.⁴

Da die erforderliche Bindung der Beteiligten einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 bis Abs. 3 GrESTG betreffen muss, können rechtsgeschäftliche Erklärungen nur dann zur Verwirklichung eines Erwerbsvorgangs führen, wenn sie unmittelbar die Steuerbarkeit eines **Rechtsvorgangs** i.S.v. § 1 Abs. 1 bis 3 GrESTG **konstituierenden Merkmale** erfüllen⁵, ungeachtet des Erwerbs auf Seiten des Erwerbers.⁶ Zu diesen Merkmalen gehört z.B. bei § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrESTG der Erwerb des Eigentumsverschaffungsanspruchs. Durch Vereinbarungen, die dem Erwerber keinen solchen Anspruch verschaffen sollen, kann deshalb ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrESTG nicht verwirklicht werden. Bei den in § 1 Abs. 1 bis Abs. 3 GrESTG geregelten Rechtsvorgängen führt die rechtsgeschäftliche Bindung der Vertragsparteien und damit die Verwirklichung des Erwerbsvorgangs in der Regel zur Erfüllung des Steuertatbestands und damit zur Steuerentstehung. Mitunter tritt damit auf Seiten des Erwerbers gleichzeitig auch der Erfolg in Form des Grundstückserwerbs ein. Dementsprechend ist bei einem Grundstücktauschvertrag (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 5 GrESTG) der Erwerbsvorgang mit dem Vertragsschluss verwirklicht.⁷ Maßgeblich für die Anwendung des § 23 GrEST ist dabei ausschließlich die Verwirklichung des Erwerbsvorgangs und nicht, ob der Rechtsvorgang bereits die Entstehung der Steuer auslöst. Denn zur Verwirklichung gehört **nicht** der Eintritt der Steuerpflicht, also die **Entstehung der Grunderwerbsteuer**.⁸

Beim „Erwerb im **Bauherrenmodell**“ ist der Erwerbsvorgang mit Abschluss des Grundstückskaufvertrags verwirklicht.⁹ Dieses Gestaltungsmodell beruht im Wesentlichen darauf, dass derjenige, der ein noch zu bebauendes Grundstück oder eine noch herzustellende Eigentumswohnung erwerben will, Gesellschafter einer Personengesellschaft (Bauherriegemeinschaft) wird. In dem entsprechenden Gesellschaftsvertrag verpflichten sich alle Gesellschafter, die von ihnen aufzuwendenden Beträge zur Errichtung des Objektes zu beschaffen, die aus den Gesellschafterbeiträgen das Eigenkapital aufbringt. Gleichzeitig wird in einem Treuhandvertrag ein Treuhänder beauftragt, für die Bauherren den Grundstückskaufvertrag zu schließen und zu vollziehen sowie Bauverträge als Generalunternehmervertrag oder als Einzelvertrag zur vollständigen Erstellung des Bauvorhabens zu schließen.¹⁰

Die Tatbestände des § 1 Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 3 Nr. 2 und Nr. 4 GrESTG weisen nicht den für § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrESTG eigentümlichen Unterschied zwischen dem Erwerbsvorgang und dem Erwerb als dessen Erfolg auf. Soweit bei **Umwandlungen** der Eintragung der Verschmelzung entsprechende Umwandlungsverträge und Zustimmungsbeschlüsse vorauszugehen haben (§§ 17, 125, 176 Abs. 1 UmwG), stellen diese Rechtsgeschäfte keinen vom Erwerb zu trennenden und ihm vorausgehenden Erwerbsvorgang dar, sondern gehen bereits dem Erwerbsvorgang voraus, der überdies mit dem Erwerb zwingend

1 S. z.B. BFH v. 17.9.1986 – II R 136/84, BStBl. II 1987, 35; v. 18.5.1999 – II R 16/98, BStBl. II 1999, 606; v. 8.2.2000 – II R 51/98, BStBl. II 2000, 318; v. 22.9.2004 – II R 45/02, BFH/NV 2005, 1137; v. 29.9.2005 – II R 23/04, BStBl. II 2006, 137; v. 28.3.2007 – II R 57/05, BFH/NV 2007, 1537; *Viskorf* in Borutta¹⁸, § 23 GrESTG Rz. 24.

2 BFH v. 8.2.2000 – II R 51/98, BStBl. II 2000, 318.

3 BFH v. 8.2.2000 – II R 51/98, BStBl. II 2000, 318.

4 BFH v. 22.9.2004 – II R 45/02, BFH/NV 2005, 1137; FG Nieders. v. 1.6.1999 – VII (III) 275/97, EFG 1999, 1304.

5 BFH v. 22.9.2004 – II R 45/02, BFH/NV 2005, 1137.

6 FG Düsseldorf v. 29.7.2013 – 7 K 563/13 GE, EFG 2013, 1873 – rkr. nach Verwerfung Rev. BFH v. 3.2.2014 – II B 90/13, nv.

7 BVerwG v. 23.5.1986 – 8 C 42/84, NVwZ 1986, 917.

8 BFH v. 17.9.1986 – II R 136/84, BStBl. II 1987, 35; v. 18.5.1999 – II R 16/98, BStBl. II 1999, 606.

9 BFH v. 20.12.1989 – II R 31/88, BStBl. II 1990, 234.

10 Vgl. z.B. BFH v. 20.12.1989 – II R 31/88, BStBl. II 1990, 234.