

Grunderwerbsteuer

Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder

Anwendung der §§ 5 und 6 GrEStG

vom 12. November 2018

Inhaltsverzeichnis

- 1 Allgemeines**
- 2 Gesamthand**
- 3 Anteil am Vermögen**
- 4 Anwendung der §§ 5 und 6 GrEStG in den Fällen der § 1 Absatz 2a, Absatz 3 und Absatz 3a GrEStG**
 - 4.1 Anwendung in den Fällen des § 1 Absatz 2a GrEStG
 - 4.2 Anwendung in den Fällen des § 1 Absatz 3 GrEStG
 - 4.3 Anwendung in den Fällen des § 1 Absatz 3a GrEStG
- 5 Verhältnis zu den übrigen Steuervergünstigungen**
- 6 Fünfjährige Behaltensfrist**
- 7 Versagung der Steuervergünstigung nach § 5 Absatz 3 bzw. nach § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG**
 - 7.1 Allgemeines
 - 7.2 Veräußerung des Grundstücks
 - 7.3 Formwechselnde Umwandlung
 - 7.3.1 Formwechselnde Umwandlung der grundstückserwerbenden Gesamthand
 - 7.3.1.1 Homogene formwechselnde Umwandlung
 - 7.3.1.2 Heterogene formwechselnde Umwandlung
 - 7.3.2 Formwechselnde Umwandlung des grundstücksübertragenden Gesamthänders
 - 7.3.2.1 Homogene formwechselnde Umwandlung
 - 7.3.2.2 Heterogene formwechselnde Umwandlung
 - 7.4 Verhältnis zu den personenbezogenen Befreiungsvorschriften
 - 7.4.1 Anwendung des § 3 Nummer 2 GrEStG
 - 7.4.2 Anwendung des § 3 Nummer 4 bis 6 GrEStG
 - 7.5 Anteilsverminderung nach vorheriger Grundstücksveräußerung
 - 7.6 Anwachsung
 - 7.7 Umwandlung einer mittelbaren in eine unmittelbare Beteiligung bzw. einer unmittelbaren in eine mittelbare Beteiligung
 - 7.8 Verwirklichung der Tatbestände nach § 1 Absatz 2a, Absatz 3 oder Absatz 3a GrEStG
 - 7.8.1 Verhältnis zu § 1 Absatz 2a GrEStG
 - 7.8.1.1 Gesellschafterwechsel in einem Rechtsakt
 - 7.8.1.2 Gesellschafterwechsel in mehreren Rechtsakten
 - 7.8.2 Verhältnis zu § 1 Absatz 3 GrEStG
 - 7.8.3 Verhältnis zu § 1 Absatz 3a GrEStG
- 8 Anzeigepflicht der Beteiligten nach § 19 Absatz 2 Nummer 4 GrEStG**
- 9 Verfahrensrechtliche Folgen**
- 10 Zeitlicher Anwendungsbereich**

1 Allgemeines

Gesamthandsgemeinschaften sind grunderwerbsteuerrechtlich selbständige Rechtsträger. Daher unterliegen auch Erwerbsvorgänge zwischen einer Gesamthandsgemeinschaft und den an ihr Beteiligten bzw. zwischen Gesamthandsgemeinschaften der Steuer. Anders als bei Kapitalgesellschaften tritt bei Gesamthandsgemeinschaften keine Verselbständigung des Gesellschaftsvermögens in der Hand der Personengesellschaft ein. Jeder Gesellschafter ist allein kraft seines Mitgliedschaftsrechts sachenrechtlich am Gesamtvermögen beteiligt (gesamthänderische Mitberechtigung).

Die Steuer für den Grundstücksübergang wird nach Maßgabe der §§ 5 und 6 GrEStG nicht erhoben, soweit der übertragende oder erwerbende Gesamthänder am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist. Dies gilt entsprechend beim Übergang eines Grundstücks von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand, soweit deren Gesamthänder identisch sind und ihre Beteiligungshöhe übereinstimmt.

Ist für den Fall der Auflösung der Gesamthand eine abweichende Auseinandersetzungsquote vereinbart, ist diese grundsätzlich maßgebend (§ 6 Absatz 1 Satz 2 GrEStG).

Die Begünstigungsvorschriften erstrecken sich auf folgende Vorgänge:

- Übergang eines Grundstücks von mehreren Miteigentümern (§ 5 Absatz 1 GrEStG) oder von einem Alleineigentümer (§ 5 Absatz 2 GrEStG) auf eine Gesamthand.
Dem Rechtsgedanken des § 5 Absatz 2 und des § 7 Absatz 1 GrEStG folgend, bei ähnlichen Konstellationen nur echte Wertverschiebungen zwischen Rechtsträgern grunderwerbsteuerlich zu erfassen, ist Grunderwerbsteuer ebenso nicht zu erheben, wenn mit der Aufhebung von Sondereigentum an Wohnungen und anschließender Realteilung jeder Beteiligte Eigentum entsprechend der bisherigen Aufteilung in Wohnungseigentum erwirbt;
- Übergang eines Grundstücks von einer Gesamthand in das Miteigentum mehrerer Gesamthänder (§ 6 Absatz 1 GrEStG) oder in das Alleineigentum eines Gesamthänders (§ 6 Absatz 2 GrEStG) und
- Übergang eines Grundstücks von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand (§ 6 Absatz 3 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 GrEStG); dies gilt auch für Fälle, in denen die eine Gesamthand an der anderen Gesamthand beteiligt ist (vgl. BFH-Urteil vom 24. September 1985, II R 65/83, BStBl II S. 714).

Die Steuervergünstigung nach § 5 Absatz 1 und Absatz 2 bzw. nach § 6 Absatz 3 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 GrEStG bleibt nur erhalten, wenn bzw. soweit der grundstücksübertragende Gesamthänder seine – auf der Gesellschafterstellung beruhende – (Mit-)Berechtigung an dem auf die Gesamthand übergegangenen Grundstück und die Höhe seines Anteils am Vermögen der Gesamthand innerhalb von fünf Jahren nach dem Grundstücksübergang uneingeschränkt aufrechterhält (§ 5 Absatz 3 bzw. § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG). Andernfalls ist die Vergünstigung rückwirkend ganz oder teilweise zu versagen. Zur verfahrensrechtlichen Behandlung wird auf Tz. 9 dieses Erlasses verwiesen.

Die Steuervergünstigung nach § 6 Absatz 1 bis 3 GrEStG gilt nicht, soweit

- ein Gesamthänder bzw. dessen Rechtsvorgänger seinen Anteil an der Gesamthand innerhalb von fünf Jahren vor dem Grundstücksübergang durch Rechtsgeschäft unter Lebenden erworben hat (§ 6 Absatz 4 Satz 1 GrEStG);
- eine vom Beteiligungsverhältnis abweichende Auseinandersetzungsquote innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Auflösung der Gesamthand vereinbart worden ist (§ 6 Absatz 4 Satz 2 GrEStG).

2 Gesamthand

Zu den Gesamthandsgemeinschaften i. S. der §§ 5 und 6 GrEStG gehören die Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG), die Partnerschaftsgesellschaften, die Gesellschaften bürgerlichen Rechts (GbR), die Erbengemeinschaften sowie die (fortgesetzten) Gütergemeinschaften.

Ausländische Gesellschaften sind ebenfalls begünstigt, sofern deren rechtliche Struktur den inländischen Gesamthandsgemeinschaften entspricht. Der Rechtstypenvergleich hat grundsätzlich anhand des gesetzlichen Leitbilds der ausländischen Gesellschaft zu erfolgen. Zum Rechtstypenvergleich ausgewählter ausländischer Rechtsformen vgl. Tabellen 1 und 2 des BMF-Schreibens vom 24. Dezember 1999, BStBl I S. 1076. Zu maßgebenden Kriterien für den Rechtstypenvergleich vgl. BMF-Schreiben vom 19. März 2004, BStBl I S. 411.

3 Anteil am Vermögen

Unter Anteil am Vermögen ist

- die sachenrechtliche Mitberechtigung des grundstücksübertragenden Gesellschafters, die sich aus der Stellung als Gesamthänder ableitet, und
- die vermögensmäßige Beteiligung an dem in das gesamthänderische Vermögen übergegangenen Grundstück

zu verstehen. Maßgebend ist die gesellschaftsvertraglich vereinbarte Beteiligung am Vermögen (fest oder variabel). Hierfür ist auf den Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorgangs i. S. v. § 23 GrEStG abzustellen.

Erfolgt die Grundstücksübertragung im Rahmen der Auflösung der Gesellschaft, ist eine eventuell abweichend vereinbarte Auseinandersetzungsquote maßgebend (§ 6 Absatz 1 Satz 2 GrEStG).

4 Anwendung der §§ 5 und 6 GrEStG in den Fällen der § 1 Absatz 2a, Absatz 3 und Absatz 3a GrEStG

4.1 Anwendung in den Fällen des § 1 Absatz 2a GrEStG

In den Fällen des § 1 Absatz 2a Satz 1 GrEStG ist § 6 Absatz 3 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 GrEStG anwendbar. Die Steuer wird nicht erhoben, soweit der Anteil des in der fiktiv neuen Gesellschaft verbleibenden Gesellschafters dem Anteil entspricht, mit dem er am Vermögen der Gesamthand vor dem Gesellschafterwechsel beteiligt war. Das Ausmaß der Vergünstigung ist auf die Deckungsgleiche der ursprünglichen unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung am Vermögen der grundbesitzenden Personengesellschaft sowie der unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung am Vermögen der fiktiv neuen Personengesellschaft beschränkt.

Erfolgt die Änderung des Gesellschafterbestands in mehreren Teilakten, kommt es für das Ausmaß der Vergünstigung auf den Gesellschafterbestand vor dem ersten und nach dem letzten Teilakt an.

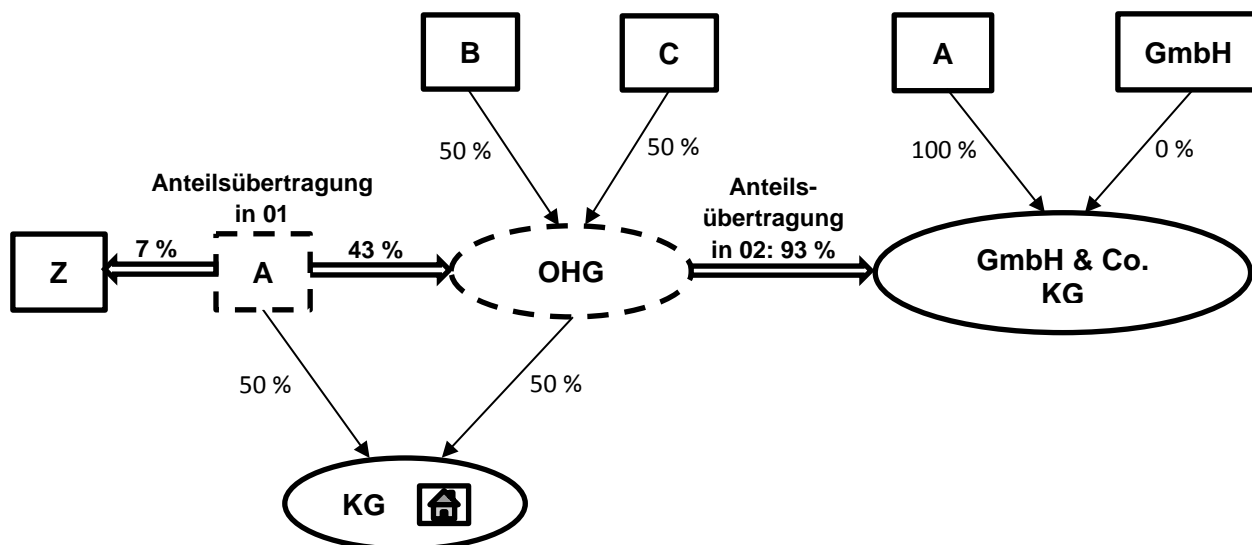
Bei Anwendung des § 1 Absatz 2a GrEStG verliert ein Gesellschafter, der zwischenzeitlich ausscheidet, seine Altgesellschafterstellung und ist beim Wiedereintritt zwingend als Neugesellschafter anzusehen. Im Rahmen des § 6 Absatz 3 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 GrEStG ist ein zwischenzeitliches Ausscheiden des Altgesellschafters unbeachtlich. Maßgeblich ist, dass dieser seine Gesellschafterstellung mindestens bis zum ersten Teilakt innehatte und spätestens mit dem letzten Teilakt wieder erlangt. Das Gleiche gilt bei mehrstöckigen Personengesellschaften.

Beispiel 1:

Am Vermögen einer grundbesitzenden KG sind A und eine OHG seit zehn Jahren zu je 50 % unverändert beteiligt. Am Vermögen der OHG sind B und C zu je 50 % beteiligt.

Im Jahr 01 veräußert A 43 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen an die OHG und 7 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen an Z.

Im Jahr 02 veräußert die OHG ihre Anteile in Höhe von 93 % an eine GmbH & Co. KG, deren einziger Kommanditist A ist. Die Komplementär-GmbH ist vermögensmäßig nicht an der KG beteiligt.



Jahr 01:

Die Anteilsübertragungen im Jahr 01 erfüllen nicht den Tatbestand des § 1 Absatz 2a GrEStG, da nicht mindestens 95 % der Anteile am Vermögen der KG (A an Z 7 %) auf Neugesellschafter übergegangen sind. Die Anteilsübertragung auf die OHG ist bei der Berechnung des maßgeblichen Quantum nicht zu berücksichtigen, da die OHG Altgesellschafterin der KG ist.

Jahr 02:

Die Anteilsübertragungen in den Jahren 01 und 02 erfüllen zusammen den Tatbestand des § 1 Absatz 2a Satz 1 GrEStG, da innerhalb von fünf Jahren mindestens 95 % der Anteile am Vermögen der KG (01: A an Z 7 % + 02: OHG an GmbH & Co. KG 93 %) auf Neugesellschafter übergegangen sind.

Obwohl A durch die Anteilsübertragungen auf Z und die OHG im Jahr 01 seine Eigenschaft als Altgesellschafter der KG verloren hat, ist für diesen Erwerbsvorgang die Steuer gemäß § 6 Absatz 3 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 GrEStG in Höhe von 50 % nicht zu erheben. Die Höhe der Steuervergünstigung ergibt sich aus der Deckungsgleiche der vor dem ersten Teilakt bestehenden unmittelbaren Beteiligung des A am Vermögen der KG (50 %) und seiner nach dem letzten Teilakt bestehenden mittelbaren Beteiligung am Vermögen der KG (100 % von 93 %). § 6 Absatz 4 Satz 1 GrEStG schließt die Vergünstigung nicht aus, weil A seine gesamthänderische Mitberechtigung am Vermögen der KG vor mehr als fünf Jahren erworben hat.

§ 6 Absatz 3 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 GrEStG ist im Anwendungsbereich des § 1 Absatz 2a Satz 1 GrEStG nach dem Zweck der Vorschriften einschränkend auszulegen. Kapitalgesellschaften, die durch die Änderung ihrer Beteiligungsverhältnisse in voller Höhe (vgl. BFH-Urteil vom 24. April 2013, II R 17/10, BStBl 2013 II S. 833) bzw. um mindestens 95 % (ab 6. November 2015, StÄndG 2015, BGBl. I S. 1834) als Neugesellschafter anzusehen sind, gelten im Rahmen der Anwendung des § 6 Absatz 3 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 GrEStG als nicht am Vermögen der fiktiv neuen

Gesamthandsgemeinschaft beteiligt. Andernfalls würde die Besteuerung nach § 1 Absatz 2a Satz 1 GrEStG, die auch mittelbare Änderungen im Gesellschafterbestand erfasst, entgegen dem gesetzgeberischen Willen neutralisiert (vgl. BFH-Urteil vom 29. Februar 2012, II R 57/09, BStBl II S. 917).

Beispiel 2

Am Vermögen einer grundbesitzenden KG sind eine GmbH zu 96 % und B zu 4 % beteiligt. A ist Alleingesellschafter der GmbH.

A bringt seine GmbH-Beteiligung in die AC-OHG ein. Am Vermögen der AC-OHG sind A und C zu je 50 % beteiligt.

Durch die Einbringung der GmbH-Beteiligung in die AC-OHG gehen mindestens 95 % der Anteile an der GmbH (100 %) auf Neugesellschafter in Bezug auf die GmbH über. Die GmbH gilt gemäß § 1 Absatz 2a Satz 4 GrEStG als Neugesellschafterin der KG. Der Tatbestand des § 1 Absatz 2a GrEStG ist verwirklicht, da mindestens 95 % der Anteile am Vermögen der KG (96 %) auf Neugesellschafter übergegangen sind.

Da B i. H. v. 4 % am Vermögen der KG beteiligt bleibt, ist die Steuer in dieser Höhe nach § 6 Absatz 3 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 GrEStG nicht zu erheben.

Die Begünstigung des § 6 Absatz 3 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 GrEStG findet auf die GmbH keine Anwendung, da die Begünstigung im Anwendungsbereich des § 1 Absatz 2a Satz 1 GrEStG nach dem Zweck der Vorschriften einschränkend auszulegen ist. Die GmbH gilt im Rahmen der Anwendung des § 6 Absatz 3 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 GrEStG als nicht am Vermögen der fiktiv neuen KG beteiligt, weil sie aufgrund der Änderung ihrer Beteiligungsverhältnisse in voller Höhe als Neugesellschafterin anzusehen ist.

Da A weder vor noch nach der Anteilseinbringung eine gesamthänderische Mitberechtigung am Vermögen der KG hat, findet § 6 Absatz 3 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 GrEStG in Bezug auf A keine Anwendung. Ein Durchgriff durch eine Kapitalgesellschaft ist nicht möglich.

4.2 Anwendung in den Fällen des § 1 Absatz 3 GrEStG

§ 6 Absatz 2 und Absatz 3 GrEStG ist anwendbar, wenn der Tatbestand bei einer grundbesitzenden Personengesellschaft verwirklicht wird. Dies gilt sowohl im Fall der Anteilsvereinigung (§ 1 Absatz 3 Nummer 1 und Nummer 2 GrEStG) als auch im Fall der Anteilsübertragung (§ 1 Absatz 3 Nummer 3 und Nummer 4 GrEStG).

Ein Erwerbsvorgang i. S. des § 1 Absatz 3 Nummer 1 oder Nummer 2 GrEStG ist beispielsweise gegeben, wenn bei einer GmbH & Co. KG mit Grundbesitz ein Kommanditist sowohl die anderen Kommanditanteile als auch mindestens 95 % der Anteile an der Komplementär-GmbH erwirbt.

§ 6 Absatz 2 und Absatz 3 GrEStG ist anwendbar, da der Kommanditist, in dessen Hand sich die Anteile i. S. des § 1 Absatz 3 Nummer 1 oder Nummer 2 GrEStG vereinigen, grunderwerbsteuerrechtlich so behandelt wird, als habe er das Grundstück von der Gesellschaft erworben. Für den Anwendungsbereich des § 6 GrEStG liegen somit fiktive Grundstücksübertragungen von der GmbH & Co. KG auf den künftigen Alleinkommanditisten vor.

4.3 Anwendung in den Fällen des § 1 Absatz 3a GrEStG

Wird bei einer Personengesellschaft der Tatbestand des § 1 Absatz 3a GrEStG verwirklicht, ist § 6 Absatz 2 und Absatz 3 GrEStG anwendbar. Die Grundsätze zur Anwendung des § 6 GrEStG in den Fällen des § 1 Absatz 3 GrEStG gelten entsprechend.

5 Verhältnis zu den übrigen Steuervergünstigungen

Die allgemeinen Befreiungsvorschriften des § 3 GrEStG finden über die §§ 5 und 6 GrEStG bei Personengesellschaften Anwendung.

Erwerbsvorgänge nach § 1 Absatz 3 und Absatz 3a GrEStG können gleichzeitig sowohl nach einer personenbezogenen Befreiungsvorschrift (§ 3 GrEStG) als auch nach § 6 GrEStG (unter Beachtung der Beschränkungen des § 6 Absatz 4 GrEStG) begünstigt sein.

Die Steuervergünstigungen der §§ 5, 6 und 6a GrEStG stehen gleichrangig nebeneinander. Soweit die Voraussetzungen für eine Steuervergünstigung nicht vorliegen oder später entfallen, kann eine andere Steuervergünstigung von Amts wegen gewährt werden, sofern deren Voraussetzungen vorliegen.

6 Fünfjährige Behaltensfrist

Die Fünfjahresfrist beginnt mit dem Übergang des Grundstücks auf die Gesamthand. Maßgeblich ist der Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorgangs i. S. v. § 23 GrEStG für den Erwerbsvorgang. Die Fristberechnung richtet sich nach §§ 186 ff. BGB.

7 Versagung der Steuervergünstigung nach § 5 Absatz 3 bzw. nach § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG

7.1 Allgemeines

Zur Vermeidung von Steuerumgehungen regelt § 5 Absatz 3 bzw. § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG, dass die gewährte Vergünstigung rückwirkend zu versagen ist, soweit sich innerhalb von fünf Jahren nach dem Übergang des Grundstücks auf die Gesamthand der Anteil des übertragenden Gesamthänders am Vermögen der erwerbenden Gesamthand vermindert.

Als Verminderung des Anteils des übertragenden Gesamthänders am Vermögen der Gesamthand ist z. B. das Ausscheiden aus der Gesellschaft, die Herabsetzung der Beteiligung durch Verkauf, Übertragung usw. auf andere Gesellschafter oder auf einen Treuhänder und die Aufnahme neuer Gesellschafter zu verstehen. Auch die Umwandlung des grundstücksübertragenden Gesamthänders sowie die formwechselnde Umwandlung der erwerbenden Gesamthand in eine Kapitalgesellschaft führt zum Wegfall der Steuervergünstigung für die Grundstücksübertragung.

Soweit eine Steuerumgehung objektiv ausgeschlossen ist, ist die Vorschrift des § 5 Absatz 3 bzw. des § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG ihrer Zielrichtung entsprechend einschränkend auszulegen (teleologische Reduktion).

7.2 Veräußerung des Grundstücks

Das Ausscheiden des Grundstücks aus dem Gesamthandsvermögen durch einen erneuten grunderwerbsteuerbaren Rechtsvorgang innerhalb der Frist des § 5 Absatz 3 bzw. des § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG führt nicht zur rückwirkenden Versagung der Steuervergünstigung, da eine Missbrauchsgestaltung objektiv ausgeschlossen ist. Die Überwachung nach § 5 Absatz 3 bzw. nach § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG endet.

7.3 Formwechselnde Umwandlung

7.3.1 Formwechselnde Umwandlung der grundstückserwerbenden Gesamthand

7.3.1.1 Homogene formwechselnde Umwandlung

Die homogene formwechselnde Umwandlung der grundstückserwerbenden Gesamthand in eine andere Gesamthand lässt die gesamthänderische Mitberechtigung unberührt. Der Tatbestand des § 5 Absatz 3 GrEStG ist nicht erfüllt. Der formgewechselte Rechtsträger führt eine bereits laufende Fünfjahresfrist fort.

7.3.1.2 Heterogene formwechselnde Umwandlung

Die heterogene formwechselnde Umwandlung der grundstückserwerbenden Gesamthand in eine Kapitalgesellschaft führt zu einer rückwirkenden Versagung der Steuervergünstigung, da die gesamthänderische Mitberechtigung an dem Grundstück entfällt.

Beispiel 3:

Am Vermögen der grundbesitzenden OHG sind A und B zu jeweils 50 % beteiligt. A überträgt ein Grundstück auf die OHG. Innerhalb von fünf Jahren wird die OHG in eine GmbH formwechselnd umgewandelt.

Die Steuer für den Grundstücksübergang nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 GrEStG wird gemäß § 5 Absatz 2 GrEStG i. H. v. 50 % nicht erhoben. Durch die formwechselnde Umwandlung geht die gesamthänderische Mitberechtigung verloren. Die Steuervergünstigung ist rückwirkend nach § 5 Absatz 3 GrEStG zu versagen. Die Steuerfestsetzung ist zu ändern.

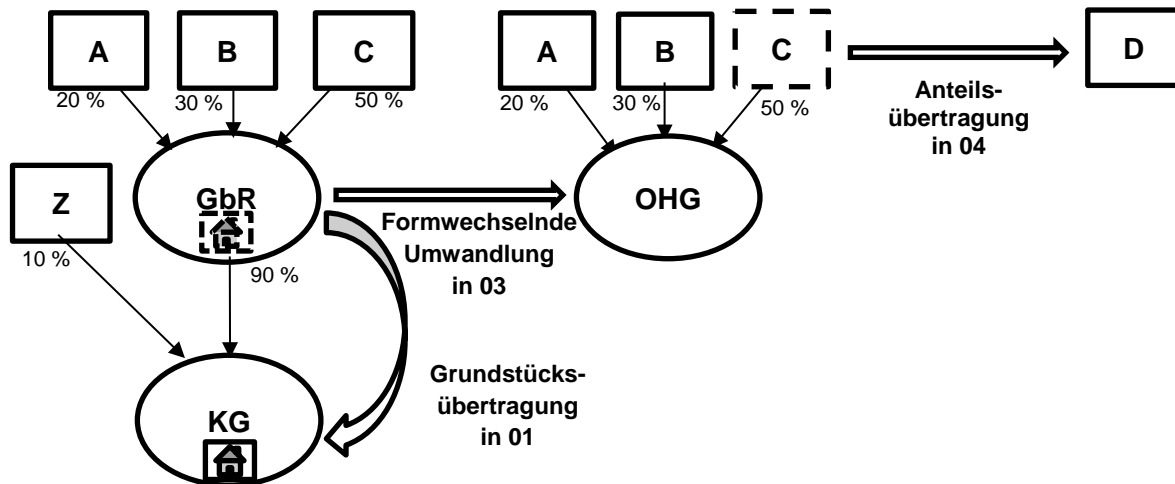
7.3.2 Formwechselnde Umwandlung des grundstücksübertragenden Gesamthänders

7.3.2.1 Homogene formwechselnde Umwandlung

Die homogene formwechselnde Umwandlung des grundstücksübertragenden Gesamthänders führt nicht zur Anwendung des § 5 Absatz 3 bzw. des § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG. Der formgewechselte Rechtsträger führt eine bereits laufende Fünfjahresfrist fort. Nachfolgende mittelbare Gesellschafterwechsel sind nur bei doppelstöckigen Personengesellschaften von Bedeutung.

Beispiel 4:

Am Vermögen einer KG sind Z zu 10 % und eine grundbesitzende GbR zu 90 % beteiligt. Am Vermögen der GbR sind die Gesellschafter A zu 20 %, B zu 30 % und C zu 50 % beteiligt. Die GbR überträgt im Jahr 01 ein Grundstück auf die KG. Im Jahr 03 erfolgt eine formwechselnde Umwandlung der GbR in eine OHG. Im Jahr 04 überträgt C seinen Anteil an der OHG auf D.



Jahr 01:

Für die nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 GrEStG steuerbare Grundstücksübertragung wird die Steuer gemäß § 6 Absatz 3 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 GrEStG i. H. v. 90 % nicht erhoben.

Jahr 03:

Die formwechselnde Umwandlung des übertragenden Rechtsträgers (GbR) führt nicht zur Anwendung des § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG. Der formgewechselte Rechtsträger (OHG) führt die bereits laufende Fünfjahresfrist fort.

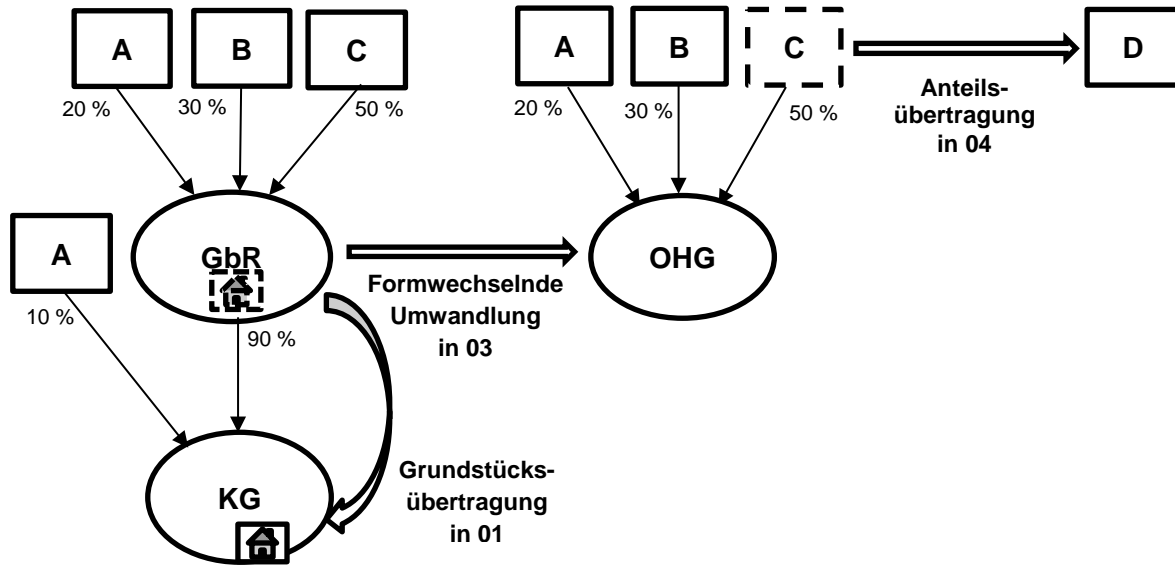
Jahr 04:

Das Ausscheiden von C innerhalb des Fünfjahreszeitraums führt zu einer rückwirkenden Versagung der Steuervergünstigung gemäß § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG i. H. v. 45 % (50 % von 90 %). Die Steuerfestsetzung ist zu ändern.

Die Überwachung der Festsetzung ist in Bezug auf die unveränderte Beteiligung i. H. v. 45 % bis zum Ablauf des verbleibenden Fünfjahreszeitraums fortzusetzen.

Abwandlung:

Am Vermögen der KG ist neben der GbR zu 90 % nicht Z, sondern A, der auch zu 20 % am Vermögen der GbR beteiligt ist, zu 10 % beteiligt.



Jahr 01:

Für die nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 GrEStG steuerbare Grundstücksübertragung wird die Steuer gemäß § 6 Absatz 3 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 GrEStG i. H. v. 92 % nicht erhoben, weil insoweit die Gesamthänder der GbR und der KG identisch sind und ihre Beteiligungshöhe übereinstimmt. Danach berechnet sich die Höhe der Vergünstigung wie folgt:

Gesellschafter	beteiligt an		Vergünstigung nach § 6 Absatz 3 GrEStG, soweit Beteiligungshöhe identisch
	GbR	KG	
A	20 %	28 % (10 % + (20 % von 90 %))	20 %
B	30 %	27 % (30 % von 90 %)	27 %
C	50 %	45 % (50 % von 90 %)	45 %
Summe	100 %	100 %	92 %

Jahr 03:

Die formwechselnde Umwandlung des übertragenden Rechtsträgers (GbR) führt nicht zur Anwendung des § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG. Der formgewechselte Rechtsträger (OHG) führt die bereits laufende Fünfjahresfrist fort.

Jahr 04:

Das Ausscheiden von C innerhalb des Fünfjahreszeitraums führt zu einer rückwirkenden Versagung der Steuervergünstigung gemäß § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG i. H. v. 45 % (50 % von 90 %). Die Steuerfestsetzung ist zu ändern.

Die Überwachung der Festsetzung ist in Bezug auf die unveränderte Beteiligung i. H. v. 47 % bis zum Ablauf des verbleibenden Fünfjahreszeitraums fortzusetzen.

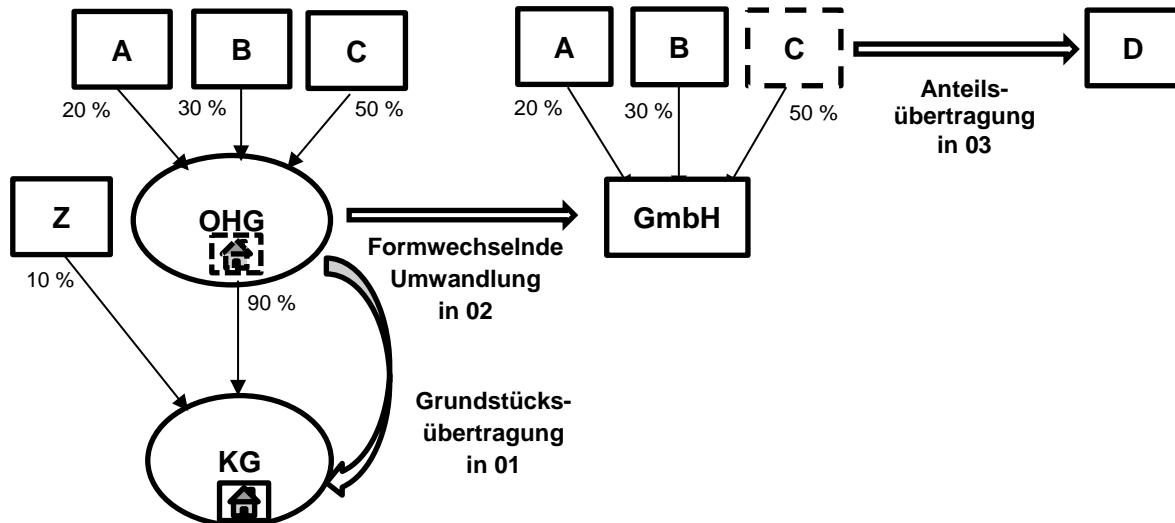
7.3.2.2 Heterogene formwechselnde Umwandlung

Die heterogene formwechselnde Umwandlung des grundstücksübertragenden Gesamthänders führt zur Anwendung des § 5 Absatz 3 bzw. des § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG. In diesem Fall verliert der grundstücksübertragende Gesamthänder seine gesamthänderische Mitberechtigung am Vermögen der Gesellschaft und damit auch an dem Grundstück. Nach Maßgabe der spezifischen grunderwerbsteuerrechtlichen Zuordnung ändert sich als Folge einer heterogenen formwechselnden

Umwandlung das grunderwerbsteuerliche Zuordnungssubjekt (analoge Anwendung des BFH-Urteils vom 25. September 2013, II R 17/12, BStBl 2014 II S. 268).

Beispiel 5:

Am Vermögen einer grundbesitzenden OHG sind A zu 20 %, B zu 30 % und C zu 50 % beteiligt. Am Vermögen der KG sind Z zu 10 % und die OHG zu 90 % beteiligt. Die OHG überträgt im Jahr 01 ein Grundstück auf die KG. Im Jahr 02 erfolgt eine (heterogene) formwechselnde Umwandlung der OHG in eine GmbH. Im Jahr 03 überträgt C seinen Anteil an der GmbH auf D.



Jahr 01:

Für die nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 GrEStG steuerbare Grundstücksübertragung wird die Steuer gemäß § 6 Absatz 3 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 GrEStG i. H. v. 90 % nicht erhoben.

Jahr 02:

Mit Eintragung des Formwechsels im Handelsregister (§ 198 Absatz 1 UmwG) führt die formwechselnde Umwandlung des übertragenden Rechtsträgers (OHG) zu einer rückwirkenden Versagung der Steuervergünstigung gemäß § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG i. H. v. 90 %. Die Steuerfestsetzung ist zu ändern und die Überwachung zu beenden.

Jahr 03:

Die Anteilsübertragung von C auf D ist für die Anwendung des § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG unbeachtlich.

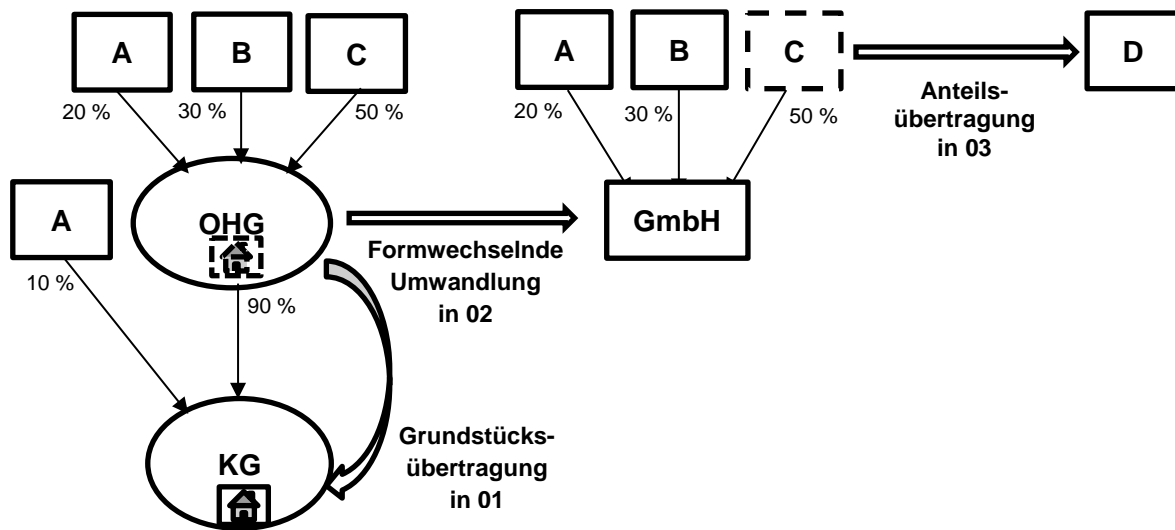
Abwandlung 1:

Bei der übertragenden Gesellschaft handelt es sich um eine Kapitalgesellschaft, die durch formwechselnde Umwandlung eine Gesamthand wird.

Die Lösung zu Beispiel 5 gilt entsprechend. Die zunächst gewährte Vergünstigung nach § 5 Absatz 2 GrEStG ist hier nach § 5 Absatz 3 GrEStG rückwirkend zu versagen.

Abwandlung 2:

Am Vermögen der KG ist neben der OHG zu 90 % nicht Z, sondern A, der auch zu 20 % am Vermögen der OHG beteiligt ist, zu 10 % beteiligt.



Jahr 01:

Für die nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 GrEStG steuerbare Grundstücksübertragung wird die Steuer gemäß § 6 Absatz 3 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 GrEStG i. H. v. 92 % nicht erhoben, weil insoweit die Gesamthänder der OHG und der KG identisch sind und ihre Beteiligungshöhe übereinstimmt. Danach berechnet sich die Höhe der Vergünstigung wie folgt:

Gesellschafter	beteiligt an		Vergünstigung nach § 6 Absatz 3 GrEStG, soweit Beteiligungshöhe identisch
	OHG	KG	
A	20 %	28 % (10 % + (20 % von 90 %))	20 %
B	30 %	27 % (30 % von 90 %)	27 %
C	50 %	45 % (50 % von 90 %)	45 %
Summe	100 %	100 %	92 %

Jahr 02:

Mit Eintragung des Formwechsels im Handelsregister (§ 198 Absatz 1 UmwG) führt die formwechselnde Umwandlung des übertragenden Rechtsträgers (OHG) zu einer rückwirkenden Versagung der Steuervergünstigung gemäß § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG i. H. v. 82 %. Die bisher gewährte Vergünstigung bleibt i. H. der weiter bestehenden unmittelbaren Beteiligung des A an der KG i. H. v. 10 % erhalten. Die Steuerfestsetzung ist zu ändern und die Überwachung insoweit fortzusetzen.

Jahr 03:

Die Anteilsübertragung von C auf D ist für die Anwendung des § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG unbeachtlich.

7.4 Verhältnis zu den personenbezogenen Befreiungsvorschriften

Die Steuervergünstigungen des § 5 Absatz 1 und Absatz 2 GrEStG entfallen (rückwirkend) über § 5 Absatz 3 GrEStG nur, wenn eine Umgehungsmöglichkeit tatsächlich besteht. Daher kommt eine rückwirkende Versagung der Steuervergünstigung nicht in Betracht, soweit ein der Verminderung des Anteils am Vermögen der Gesamthand entsprechender Grundstückserwerb nach den allgemeinen Vorschriften des § 3 GrEStG von der Steuer ausgenommen wäre.

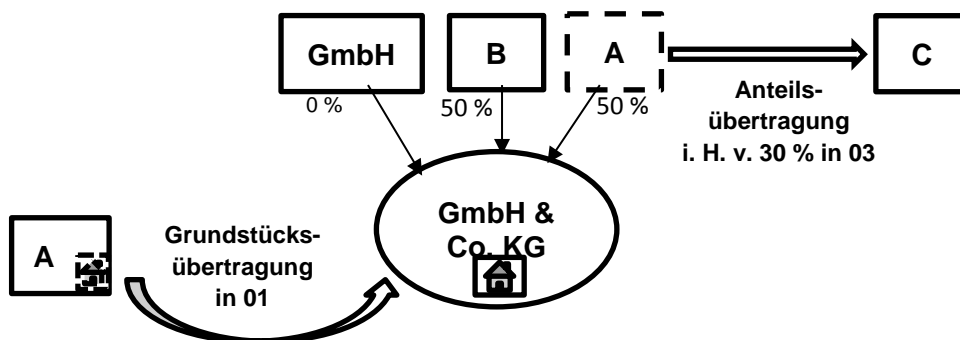
7.4.1 Anwendung des § 3 Nummer 2 GrEStG

§ 5 Absatz 3 bzw. § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG setzt die objektive Möglichkeit einer Steuerumgehung voraus. Die Vorschriften sind daher einschränkend dahingehend auszulegen, dass die Vergünstigungen nach § 5 Absatz 1 und Absatz 2 sowie nach § 6 Absatz 3 Satz 1 GrEStG fortbestehen, soweit aufgrund einer gemäß § 3 Nummer 2 GrEStG grunderwerbsteuerfreien Schenkung eine Steuerumgehung objektiv ausscheidet (BFH-Urteil vom 7. Oktober 2009, II R 58/08, BStBl II 2010 S. 302).

Eine gemischte Schenkung führt nur in Höhe des entgeltlichen Teils zu einer rückwirkenden Versagung der Steuervergünstigung. Die Steuerfestsetzung ist zu ändern. Soweit die Anteile unentgeltlich übertragen werden, bleibt die Steuervergünstigung erhalten und die Überwachung ist bis zum Ende der Fünfjahresfrist fortzusetzen.

Beispiel 6:

Am Vermögen einer GmbH & Co. KG sind A zu 50 %, B zu 50 % und die GmbH zu 0 % beteiligt. A überträgt im Jahr 01 ein Grundstück zum Kaufpreis von 100.000 € auf die GmbH & Co. KG. Im Jahr 03 überträgt A Anteile i. H. v. 30 % am Vermögen der GmbH & Co. KG (Verkehrswert 500.000 €) auf seine Nichte C gegen Zahlung eines Kaufpreises von 100.000 €.



Jahr 01:

Für die nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 GrEStG steuerbare Grundstücksübertragung wird die Steuer gemäß § 5 Absatz 2 GrEStG i. H. v. 50 % nicht erhoben.

Jahr 03:

Da A innerhalb der Fünfjahresfrist seinen Anteil am Vermögen der Gesamthand vermindert hat, ist die rückwirkende Versagung der Steuervergünstigung gemäß § 5 Absatz 3 GrEStG zu prüfen. Die Anteilsübertragung erfolgte im Wege der gemischten Schenkung (Entgeltlichkeitsquote $100.000 \text{ €} / 500.000 \text{ €} = 20 \%$). Soweit die Anteile entgeltlich übertragen worden sind, ist die Steuerfestsetzung zu ändern und die Steuer i. H. v. weiteren 6 % (20 % von 30 %), also insgesamt von 56 % festzusetzen. Soweit die Anteile unentgeltlich übertragen worden sind (24 %), bleibt es bei der Steuervergünstigung. Die Überwachung für die nicht übertragenen 20 % sowie die unentgeltlich übertragenen 24 % (= 44 %) ist bis zum Ende der Fünfjahresfrist fortzusetzen.

Soweit die Nichte C mit der Schenkung in die Rechtsposition des Schenkers A eingetreten ist, führt sie dessen bereits laufende Fünfjahresfrist fort.

Fortsetzung des Beispiels:

Die Nichte C veräußert innerhalb der Behaltensfrist des § 5 Absatz 3 GrEStG Anteile i. H. v. 10 % am Vermögen der GmbH & Co. KG (bisher: 30 %) an den fremden Dritten D.

Aufgrund des teilentgeltlichen Erwerbs der C entfällt die Steuervergünstigung für 80 % der von ihr weiterveräußerten Anteile gemäß § 5 Absatz 3 GrEStG, weil die Steuer für die restlichen 20 % bereits im vorangegangenen Änderungsbescheid nacherhoben wurde. Die gewährte

Steuervergünstigung von 44 % ist um weitere 8 % (80 % von 10 %) rückwirkend zu versagen. Es verbleibt eine Steuervergünstigung nach § 5 Absatz 2 GrEStG von 36 % (20 % für die bei A verbliebenen Anteile und 16 % für die auf C übertragenen Anteile).

7.4.2 Anwendung des § 3 Nummer 4 bis 6 GrEStG

Bei der Verminderung des Anteils des Gesamthänders am Gesamthandsvermögen verbleibt es bei der Steuervergünstigung, soweit der Anteil auf Personen übergeht, die (ohnein) Grundstücke vom Gesellschafter nach § 3 Nummer 4 bis Nummer 6 GrEStG steuerfrei erwerben können. Der Rechtsnachfolger führt die bereits laufende Fünfjahresfrist des Rechtsvorgängers fort.

Beispiel 7:

Am Vermögen einer OHG sind die Gesellschafter A und B zu je 50 % beteiligt. A überträgt ein Grundstück auf die OHG. Innerhalb von fünf Jahren überträgt A seinen Anteil an der OHG auf seine Kinder.

A gibt zwar seine gesamthänderische Mitberechtigung auf. Dies erfolgt aber nur zu Gunsten seiner Kinder. Da ein dem Anteilserwerb durch die Kinder entsprechender Grundstückserwerb nach § 3 Nummer 6 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit wäre, ist die Anwendung des § 5 Absatz 3 GrEStG ausgeschlossen.

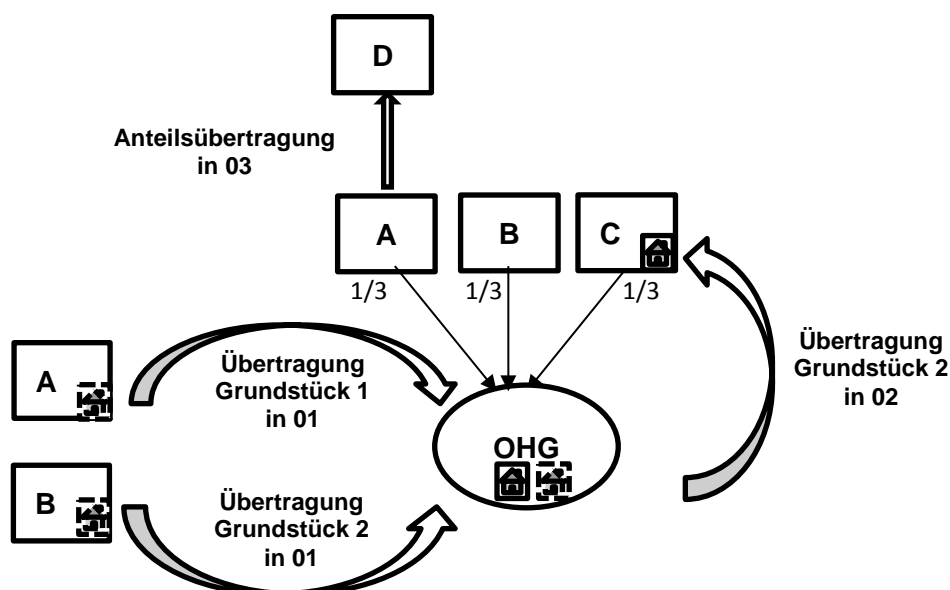
In diesen Fällen ist der Rechtsnachfolger an die fünfjährige Behaltensfrist des Rechtsvorgängers gebunden. Die Überwachung nach § 5 Absatz 3 GrEStG ist fortzusetzen.

7.5 Anteilsverminderung nach vorheriger Grundstücksveräußerung

Erfolgt eine Verminderung der Anteile nach vorheriger steuerbarer Grundstücksveräußerung (vgl. Tz. 7.2), ist § 5 Absatz 3 bzw. § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG nicht anzuwenden, da eine Missbrauchsgestaltung objektiv ausgeschlossen ist. Die Überwachung nach § 5 Absatz 3 bzw. nach § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG endet bereits mit der Veräußerung des Grundstücks.

Beispiel 8:

Am Vermögen einer OHG sind die Gesellschafter A, B und C zu je 1/3 beteiligt. Im Jahr 01 übertragen A und B jeweils ein Grundstück auf die OHG. Im Jahr 02 veräußert die OHG das von B übertragene Grundstück an C. Im Jahr 03 überträgt A seinen Anteil an der OHG auf D und scheidet damit aus der OHG aus.



Jahr 01:

Für die nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 GrEStG steuerbaren Grundstücksübertragungen wird die Steuer nach § 5 Absatz 2 GrEStG jeweils i. H. v. 1/3 nicht erhoben.

Jahr 02:

Für die nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 GrEStG steuerbare Weiterveräußerung des von B übertragenen Grundstücks durch die OHG an C wird die Steuer nach § 6 Absatz 2 GrEStG in Höhe der Beteiligung des C am Vermögen der OHG (1/3) nicht erhoben.

Die Weiterveräußerung des von B auf die OHG übertragenen Grundstücks durch einen Grunderwerbsteuerbaren Rechtsvorgang auf C führt nicht zur Anwendung des § 5 Absatz 3 GrEStG. Die Überwachung nach § 5 Absatz 3 GrEStG in Bezug auf B endet.

Jahr 03:

Da A durch die Anteilsveräußerung an D innerhalb von fünf Jahren nach der Übertragung seines Grundstücks aus der OHG ausscheidet und sich das Grundstück unverändert im Gesamthandsvermögen der OHG befindet, findet § 5 Absatz 3 GrEStG in Höhe seiner bis dahin bestehenden gesamthänderischen Mitberechtigung und seiner Beteiligung am Vermögen der OHG (1/3) Anwendung.

Die Steuerfestsetzung aus dem Jahr 01 ist zu ändern. Die Überwachung nach § 5 Absatz 3 GrEStG in Bezug auf A endet.

7.6 Anwachsung

Eine Anwendung des § 5 Absatz 3 bzw. des § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG scheidet aus, wenn das Grundstück innerhalb der Fünfjahresfrist im Rahmen einer Anwachsung übergeht auf:

- den grundstücksübertragenden Gesamthänder (in einem Rechtsakt [Beispiel 9] oder mehreren Rechtsakten),
- einen Gesellschafter, der das Grundstück nicht übertragen hat (in einem Rechtsakt [Beispiel 10])
oder
- einen fremden Dritten (in einem Rechtsakt).

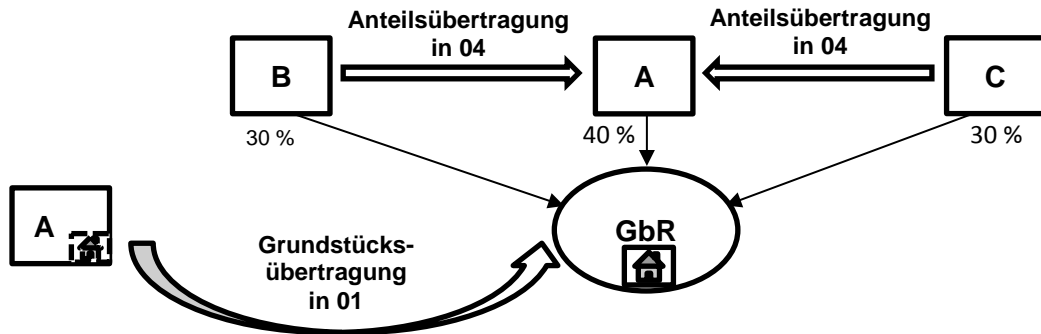
In diesen Fällen liegt jeweils ein nach § 1 Absatz 1 Nummer 3 Satz 1 GrEStG steuerbarer Rechtsvorgang vor, der einen Missbrauch objektiv ausschließt.

In Fällen, in denen der grundstücksübertragende Gesamthänder seine Beteiligung an der Gesamthand innerhalb der Fünfjahresfrist verringert, ohne dass hierdurch zugleich eine steuerbare Anwachsung verwirklicht wird, findet § 5 Absatz 3 bzw. § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG hingegen Anwendung. Hat ein Mitgesellschafter die Beteiligung in diesem Umfang übernommen, wird die Grunderwerbsteuer bei einer späteren Anwachsung in dessen Hand nicht erhoben, soweit es seinem Anteil am Vermögen der Gesamthand im Zeitpunkt der Anwachsung entspricht. Dieser umfasst sowohl die ursprüngliche als auch die hinzuerworbene Beteiligung (Beispiel 11).

Dem Grunde nach ist hinsichtlich der hinzuerworbenen Beteiligung der Tatbestand des § 6 Absatz 4 GrEStG erfüllt. Diese Norm dient in gleicher Weise wie § 5 Absatz 3 GrEStG der Missbrauchsvermeidung und soll erreichen, dass Anteilserhöhungen im Vorfeld einer Grundstücksübertragung ebenso wie Anteilsverminderungen nach einer Grundstücksübertragung zu einer Besteuerung führen. Soweit eine Steuerumgehung objektiv ausgeschlossen ist, ist die Vorschrift des § 5 Absatz 3 bzw. des § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG ihrer Zielrichtung entsprechend einschränkend auszulegen (teleologische Reduktion). Hat die Verminderung der Beteiligung des grundstücksübertragenden Gesellschafters bereits ganz oder teilweise zur rückwirkenden Versagung der Steuervergünstigung nach § 5 Absatz 3 GrEStG geführt, entfällt der Grund, auf die hinzuerworbenen Anteile die Sperrfrist des § 6 Absatz 4 GrEStG anzuwenden.

Beispiel 9: Anwachsung auf den grundstücksübertragenden Gesamthänder in einem Rechtsakt

Am Vermögen einer GbR sind A zu 40 % sowie B und C zu je 30 % beteiligt. A überträgt im Jahr 01 ein Grundstück auf die GbR. Im Jahr 04 übernimmt A die Anteile der anderen Gesellschafter der GbR (B und C) und führt das Unternehmen (nunmehr als Einzelunternehmen) fort.



Jahr 01:

Für die nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 GrEStG steuerbare Grundstücksübertragung wird die Steuer nach § 5 Absatz 2 GrEStG i. H. v. 40 % nicht erhoben.

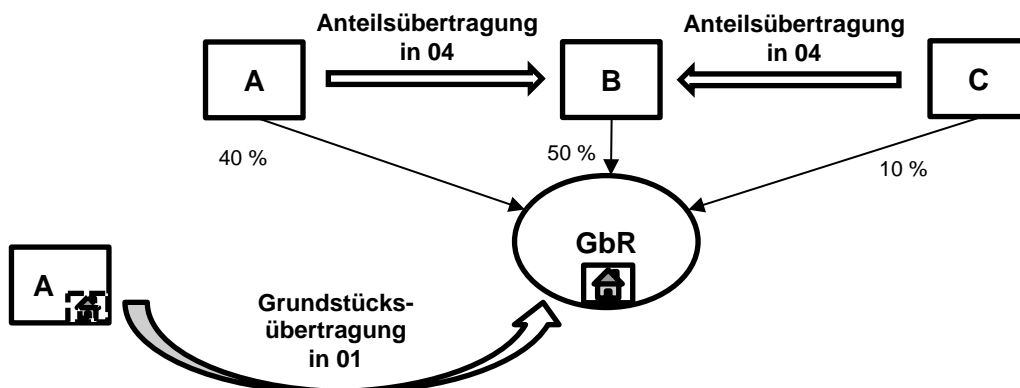
Jahr 04:

Für die nach § 1 Absatz 1 Nummer 3 Satz 1 GrEStG steuerbare Anwachsung infolge der Übernahme der Gesellschaftsanteile der beiden ausscheidenden Gesellschafter B und C wird die Steuer nach § 6 Absatz 2 GrEStG zu 40 % nicht erhoben.

Die Anwachsung führt in Bezug auf die Übertragung im Jahr 01 nicht zur Anwendung des § 5 Absatz 3 GrEStG, weil A in Höhe seines bisherigen Anteils am Vermögen der GbR weiterhin am Wert des Grundstücks beteiligt ist. Die Überwachung nach § 5 Absatz 3 GrEStG endet.

Beispiel 10: Anwachsung auf einen anderen als den grundstücksübertragenden Gesamthänder in einem Rechtsakt

Am Vermögen einer GbR sind A zu 40 %, B zu 50 % und C zu 10 % beteiligt. A überträgt im Jahr 01 ein Grundstück auf die GbR. Im Jahr 04 übernimmt B in einem Rechtsakt die Anteile der anderen Gesellschafter der GbR (A und C) und führt das Unternehmen (nunmehr als Einzelunternehmen) fort.



Jahr 01:

Für die nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 GrEStG steuerbare Grundstücksübertragung wird die Steuer nach § 5 Absatz 2 GrEStG i. H. v. 40 % nicht erhoben.

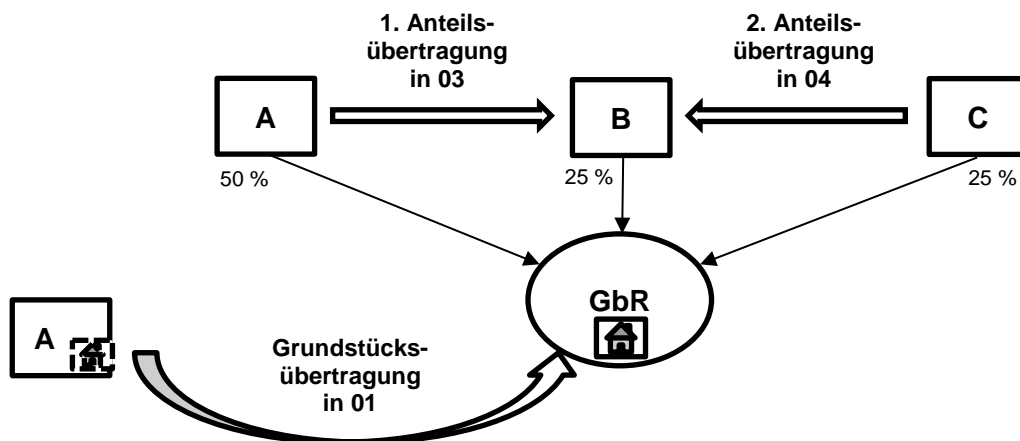
Jahr 04:

Für die nach § 1 Absatz 1 Nummer 3 Satz 1 GrEStG steuerbare Anwachsung infolge der Übernahme der Gesellschaftsanteile der beiden ausscheidenden Gesellschafter A und C durch B wird die Steuer nach § 6 Absatz 2 GrEStG in Höhe des seit der Übertragung des Grundstücks im Jahr 01 unverändert bestehenden Anteils am Vermögen der GbR (50 %) nicht erhoben.

Die Anwachsung führt in Bezug auf die Übertragung im Jahr 01 nicht zur Anwendung des § 5 Absatz 3 GrEStG, weil die Verminderung der vermögensmäßigen Beteiligung des A an der GbR unmittelbar mit einem steuerbaren Rechtsvorgang im Zusammenhang steht und eine Steuerumgehung insoweit objektiv ausgeschlossen ist. Die Überwachung nach § 5 Absatz 3 GrEStG endet.

Beispiel 11: Anwachsung auf einen anderen als den grundstücksübertragenden Gesamthänder in mehreren Rechtsakten

Am Vermögen einer GbR sind A zu 50 % sowie B und C zu je 25 % beteiligt. A überträgt im Jahr 01 ein Grundstück auf die GbR. Im Jahr 03 übernimmt B zunächst den Anteil des A und im Jahr 04 den Anteil des C und führt das Unternehmen (nunmehr als Einzelunternehmen) fort.



Jahr 01:

Für die nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 GrEStG steuerbare Grundstücksübertragung wird die Steuer nach § 5 Absatz 2 GrEStG i. H. v. 50 % nicht erhoben.

Jahr 03:

Durch sein Ausscheiden aus der GbR hat A die an die Vergünstigung seiner Grundstücksübertragung anknüpfende Fünfjahresfrist nicht eingehalten. Die bisher gewährte Steuervergünstigung von 50 % ist nach § 5 Absatz 3 GrEStG rückwirkend zu versagen. Die Überwachung nach § 5 Absatz 3 GrEStG endet.

Jahr 04:

Für die nach § 1 Absatz 1 Nummer 3 Satz 1 GrEStG steuerbare Anwachsung infolge der Übernahme des Gesellschaftsanteils des vorletzten ausscheidenden Gesellschafters C wird die Steuer nach § 6 Absatz 2 GrEStG in Höhe der seit dem Anteilserwerb von A bestehenden gesamthänderischen Mitberechtigung des B an der GbR (75 %) nicht erhoben.

§ 6 Absatz 4 GrEStG ist nicht anzuwenden, weil der Erwerb des Anteils des A durch B im Zusammenhang mit einer rückwirkenden Versagung einer Steuervergünstigung nach § 5 Absatz 3 GrEStG stand und damit der Grunderwerbsteuer unterlegen hat.

7.7 Umwandlung einer mittelbaren in eine unmittelbare Beteiligung bzw. einer unmittelbaren in eine mittelbare Beteiligung

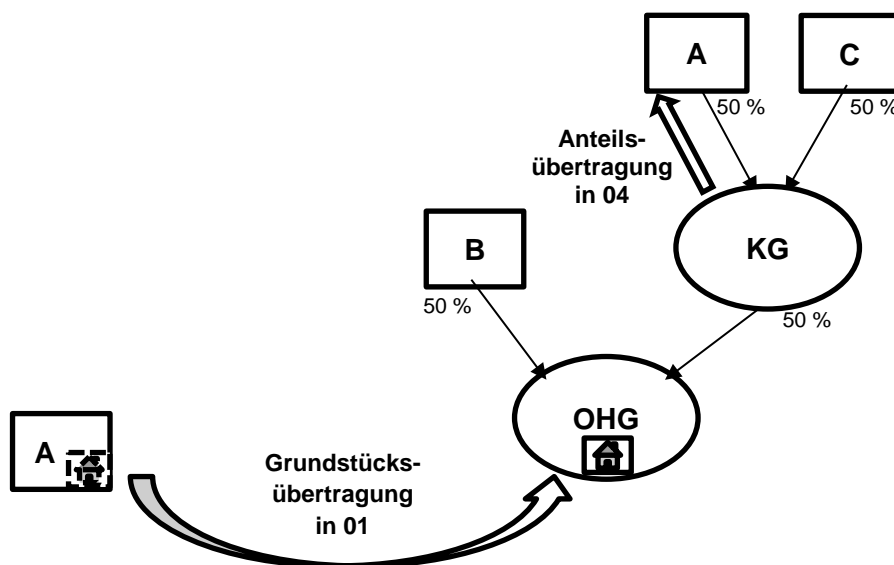
§ 5 Absatz 3 bzw. § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG findet keine Anwendung, wenn innerhalb der maßgeblichen Fünfjahresfrist die Beteiligung an der erwerbenden Gesamthand von einer, über eine oder mehrere Gesamthandsgemeinschaften bestehenden, mittelbaren zu einer unmittelbaren

Beteiligung verstärkt wird. Eine Abschwächung von einer unmittelbaren zu einer mittelbaren Beteiligung führt zu einer rückwirkenden Versagung der Steuervergünstigung, soweit sich hierdurch der Anteil am Vermögen der erwerbenden Gesamthand vermindert. Für die Ermittlung der mittelbaren Beteiligung sind die Vomhundertsätze am Vermögen der Gesellschaften zu multiplizieren.

Mittelbare Beteiligungen über Kapitalgesellschaften bleiben unberücksichtigt, da deren Gesellschafter nicht an der Personengesellschaft beteiligt sind. Mit der Abschwächung einer unmittelbaren in eine mittelbare Beteiligung oder Verstärkung einer mittelbaren in eine unmittelbare Beteiligung endet nicht die Überwachung nach § 5 Absatz 3 bzw. nach § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG.

Beispiel 12: Verstärkung einer mittelbaren in eine unmittelbare Beteiligung

Am Vermögen einer OHG sind B und eine KG zu je 50 % beteiligt. Am Vermögen der KG sind C und A zu je 50 % beteiligt. A überträgt im Jahr 01 ein Grundstück auf die OHG. Im Jahr 04 erwirbt A von der KG deren Anteil an der OHG.



Jahr 01:

Für die nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 GrEStG steuerbare Grundstücksübertragung wird die Steuer nach § 5 Absatz 2 GrEStG i. H. v. 25 % nicht erhoben, weil A in dieser Höhe mittelbar am Vermögen der OHG beteiligt ist.

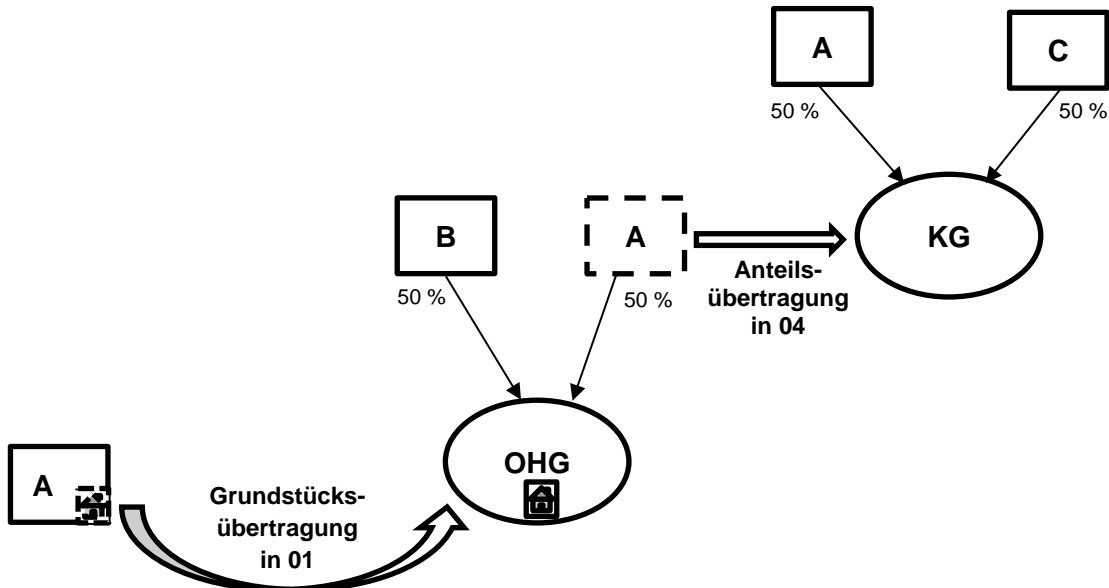
Jahr 04:

Die Anteilsübertragung von der KG auf A stellt keinen steuerbaren Rechtsvorgang dar. § 5 Absatz 3 GrEStG ist nicht anzuwenden. A hat seine bisher mittelbare Beteiligung i. H. v. 25 % zu einer unmittelbaren Beteiligung i. H. v. 50 % verstärkt und bleibt somit weiterhin zu mindestens 25 % am Vermögen der OHG beteiligt.

Die Überwachung nach § 5 Absatz 3 GrEStG ist bis zum Ablauf der Fünfjahresfrist fortzuführen. Eine rückwirkende Versagung der Steuervergünstigung nach § 5 Absatz 3 GrEStG käme nur dann und soweit zur Anwendung, wie die Beteiligung des A innerhalb des verbleibenden Überwachungszeitraums 25 % unterschreitet.

Beispiel 13: Abschwächung einer unmittelbaren zu einer mittelbaren Beteiligung

Am Vermögen einer OHG sind A und B zu je 50 % beteiligt. A überträgt im Jahr 01 ein Grundstück auf die OHG. Im Jahr 04 überträgt A seinen OHG-Anteil auf eine KG. Am Vermögen der KG sind A und C zu je 50 % beteiligt.



Jahr 01:

Für die nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 GrEStG steuerbare Grundstücksübertragung wird die Steuer nach § 5 Absatz 2 GrEStG i. H. v. 50 % nicht erhoben, weil A in dieser Höhe unmittelbar am Vermögen der OHG beteiligt ist.

Jahr 04:

Die Anteilsübertragung von A auf die KG stellt keinen steuerbaren Rechtsvorgang dar. Nach § 5 Absatz 3 GrEStG ist die Steuervergünstigung für die Grundstücksübertragung im Jahr 01 rückwirkend zu versagen, soweit A seine bisherige Beteiligung i. H. v. 50 % unterschreitet. Durch die Abschwächung seiner unmittelbaren Beteiligung i. H. v. 50 % zu einer mittelbaren Beteiligung i. H. v. 25 % geht die gesamthänderische Mitberechtigung des A an der OHG i. H. v. 25 % verloren. Die Steuerfestsetzung ist zu ändern.

Die Überwachung nach § 5 Absatz 3 GrEStG ist bis zum Ablauf der Fünfjahresfrist in Bezug auf die verbleibende Beteiligung i. H. v. 25 % fortzuführen.

7.8 Verwirklichung der Tatbestände nach § 1 Absatz 2a, Absatz 3 oder Absatz 3a GrEStG

Eine Anwendung des § 5 Absatz 3 bzw. des § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG scheidet aus, wenn durch die Minderung des Anteils ein steuerbarer Rechtsvorgang i. S. des § 1 Absatz 2a, Absatz 3 oder Absatz 3a GrEStG verwirklicht wird.

7.8.1 Verhältnis zu § 1 Absatz 2a GrEStG

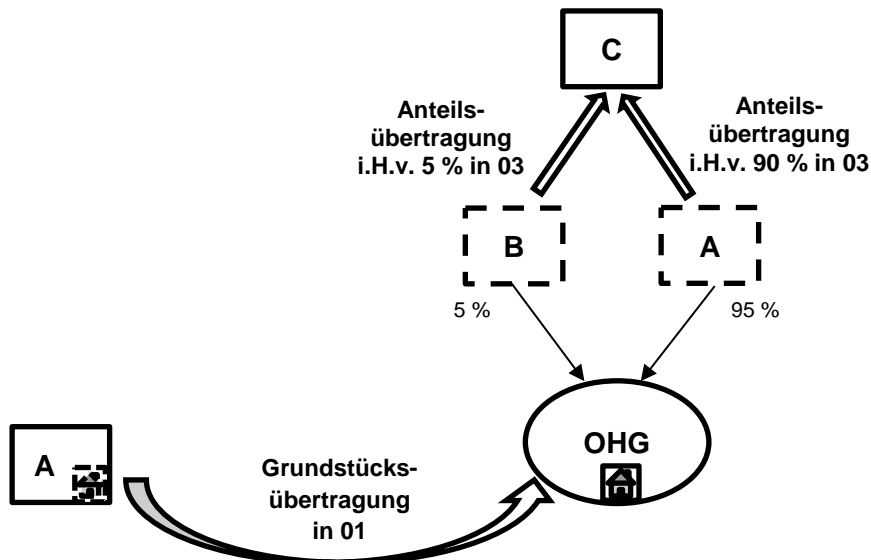
7.8.1.1 Gesellschafterwechsel in einem Rechtsakt

Wird durch einen Gesellschafterwechsel der Tatbestand des § 1 Absatz 2a Satz 1 GrEStG in einem Rechtsakt vollzogen, kommt § 5 Absatz 3 bzw. § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG nicht zur Anwendung, da durch diesen steuerbaren Rechtsvorgang ein Missbrauch objektiv ausgeschlossen ist. Eine Anrechnung nach § 1 Absatz 2a Satz 7 GrEStG scheidet daher aus.

Die Überwachung nach § 5 Absatz 3 bzw. nach § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG endet mit der Verwirklichung des § 1 Absatz 2a Satz 1 GrEStG.

Beispiel 14:

Am Vermögen einer OHG sind A zu 95 % und B zu 5 % beteiligt. A überträgt im Jahr 01 ein Grundstück auf die OHG. Im Jahr 03 überträgt A einen OHG-Anteil i. H. v. 90 % und B seinen gesamten OHG-Anteil in einem Rechtsakt auf C.



Jahr 01:

Für die nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 GrEStG steuerbare Grundstücksübertragung wird die Steuer nach § 5 Absatz 2 GrEStG i. H. v. 95 % nicht erhoben, weil A in dieser Höhe unmittelbar am Vermögen der OHG beteiligt ist.

Jahr 03:

Durch die Anteilsübertragungen von A und B auf C wird der Tatbestand des § 1 Absatz 2a Satz 1 GrEStG verwirklicht. Durch die Änderung des Gesellschafterbestandes i. H. v. 95 % wird ein Grundstückserwerb durch eine neue OHG fingiert mit der Folge, dass § 6 Absatz 3 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 GrEStG anzuwenden ist. Da A i. H. v. 5 % an der OHG beteiligt bleibt, ist die Steuer in dieser Höhe nach § 6 Absatz 3 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 GrEStG nicht zu erheben.

§ 5 Absatz 3 GrEStG ist auf den übertragenen Anteil des A i. H. v. 90 % nicht anzuwenden, da die Verminderung seines Gesellschaftersanteils zu einem steuerbaren Vorgang beigetragen hat und deshalb eine Steuerumgehung objektiv ausgeschlossen ist. Eine Anrechnung nach § 1 Absatz 2a Satz 7 GrEStG scheidet aus.

Die Überwachung nach § 5 Absatz 3 GrEStG endet wegen der Verwirklichung des § 1 Absatz 2a Satz 1 GrEStG.

Eine neue fünfjährige Überwachungsfrist gemäß § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG beginnt.

7.8.1.2 Gesellschafterwechsel in mehreren Rechtsakten

Erfolgt die nach § 1 Absatz 2a Satz 1 GrEStG steuerbare Änderung des Gesellschafterbestandes sukzessive (schrittweise), ist § 5 Absatz 3 oder § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG sowohl auf die Gesellschafterwechsel, die zur Tatbestandsverwirklichung des § 1 Absatz 2a GrEStG beitragen, als auch auf solche, die den Tatbestand auslösen, anzuwenden. Eine teleologische Reduktion kommt nicht in Betracht, da jeder Teilakt für sich einen Missbrauch nicht objektiv ausschließt.

Zur Vermeidung einer möglichen Doppelbelastung enthält § 1 Absatz 2a Satz 7 GrEStG eine Anrechnungsregelung für die Fälle, in denen wegen der Verminderung des Anteils des übertragenden Gesellschafters am Vermögen der Gesamthand die Steuervergünstigung nach § 5 Absatz 3 GrEStG rückwirkend entfällt und wegen des Gesellschafterwechsels eine Besteuerung nach § 1 Absatz 2a

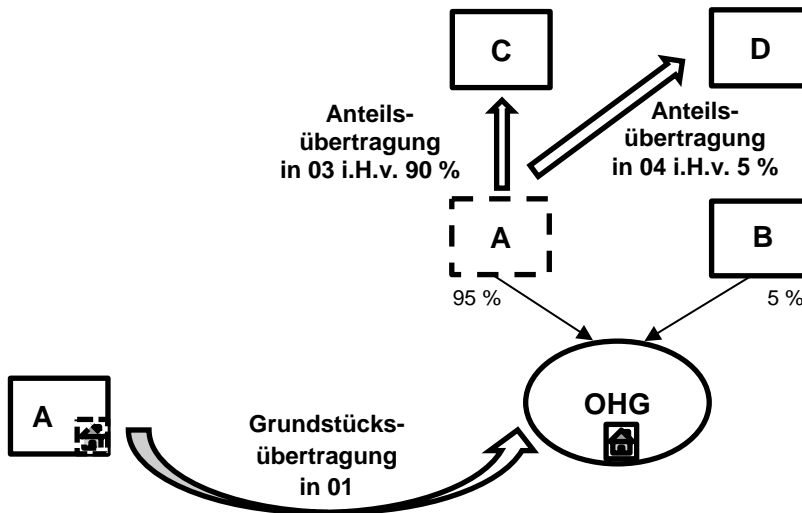
Satz 1 GrEStG vorzunehmen ist. Danach ist auf die nach § 8 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 GrEStG ermittelte Bemessungsgrundlage (Grundbesitzwert) die Bemessungsgrundlage anzurechnen, von der nach § 5 Absatz 3 oder § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG die Steuervergünstigung rückwirkend zu versagen ist.

Da § 1 Absatz 2a Satz 7 GrEStG eine Doppelbelastung vermeiden soll, ist die Anrechnung nur vorzunehmen, wenn das Ausscheiden des Gesellschafters, der das Grundstück übertragen hat, oder die Verringerung seiner Beteiligung durch Übertragung auf einen Neugesellschafter gleichzeitig zur Verwirklichung des Tatbestandes des § 1 Absatz 2a Satz 1 GrEStG beiträgt. Die Veränderung der Beteiligungsverhältnisse unter Altgesellschaftern stellt keinen für § 1 Absatz 2a Satz 1 GrEStG relevanten Gesellschafterwechsel dar. Deshalb ist die Bemessungsgrundlage des Erwerbsvorgangs, für den die Steuervergünstigung des § 5 Absatz 1 oder 2 oder § 6 Absatz 3 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 GrEStG aufgrund des § 5 Absatz 3 oder § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG zu versagen ist, nicht nach § 1 Absatz 2a Satz 7 GrEStG zu berücksichtigen.

Eine Überwachung nach § 5 Absatz 3 bzw. nach § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG ist nur fortzuführen, soweit der Grundstücksübertragende weiterhin am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist.

Beispiel 15:

Am Vermögen einer OHG sind A zu 95 % und B zu 5 % beteiligt. A überträgt im Jahr 01 ein Grundstück zu einem Kaufpreis von 200.000 € auf die OHG. Im Jahr 03 überträgt A einen OHG-Anteil i. H. v. 90 % an C und im Jahr 04 überträgt A 5 % seiner OHG-Anteile auf D. Der Grundbesitzwert im Jahr 04 beträgt 100.000 €.



Jahr 01:

Für die nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 GrEStG steuerbare Grundstücksübertragung wird die Steuer nach § 5 Absatz 2 GrEStG i. H. v. 95 % nicht erhoben, weil A in dieser Höhe unmittelbar am Vermögen der OHG beteiligt ist.

Kaufpreis / Bemessungsgrundlage (BMG)	200.000 €
Steuervergünstigung nach § 5 Absatz 2 GrEStG (Beteiligung des A i. H. v. 95 %)	./ 190.000 €
Gründerwerbsteuerrechtliche BMG	10.000 €
Zu entrichtende Steuer (hier 3,5 %)	350 €

Jahr 03:

Die Anteilsübertragung von A auf C stellt keinen steuerbaren Rechtsvorgang dar. Nach § 5 Absatz 3 GrEStG ist die Steuervergünstigung für die Grundstücksübertragung im Jahr 01 rückwirkend zu versagen, soweit sich der Anteil des A am Vermögen der Gesamthand i. H. v. 90 % vermindert.

Die Steuerfestsetzung ist zu ändern.

Kaufpreis / BMG	200.000 €
Steuervergünstigung nach § 5 Absatz 2 GrEStG (Beteiligung des A i. H. v. 5 %)	./. 10.000 €
Grunderwerbsteuerrechtliche BMG	190.000 €
Festzusetzende Steuer (hier 3,5 %)	6.650 €
Bereits festgesetzte und entrichtete Steuer (Jahr 01)	350 €
Steuer durch Anwendung des § 5 Absatz 3 GrEStG (180.000 € x 3,5 %)	6.300 €

Jahr 04:

Nach § 5 Absatz 3 GrEStG ist die Steuervergünstigung für die Grundstücksübertragung von A auf die OHG im Jahr 01 rückwirkend zu versagen, soweit sich der Anteil des A am Vermögen der Gesamthand i. H. v. 5 % vermindert.

Die Steuerfestsetzung ist zu ändern.

Kaufpreis / BMG	200.000 €
Steuervergünstigung nach § 5 Absatz 2 GrEStG (Beteiligung 0 %)	0 €
Grunderwerbsteuerrechtliche BMG	200.000 €
Festzusetzende Steuer (hier 3,5 %)	7.000 €
Bereits festgesetzte und entrichtete Steuer (Jahr 01)	6.650 €
Steuer durch Anwendung des § 5 Absatz 3 GrEStG (10.000 € x 3,5 %)	350 €

Durch die Anteilsübertragungen von A auf D wird der Tatbestand des § 1 Absatz 2a Satz 1 GrEStG verwirklicht. Durch die Änderung des Gesellschafterbestandes i. H. v. 95 % wird grunderwerbsteuerrechtlich ein Grundstückserwerb von einer neuen OHG fingiert mit der Folge, dass § 6 Absatz 3 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 GrEStG anzuwenden ist. Da B i. H. v. 5 % am Vermögen der OHG beteiligt bleibt, ist die Steuer in dieser Höhe nach § 6 Absatz 3 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 GrEStG nicht zu erheben. Auf die Bemessungsgrundlage für den Gesellschafterwechsel nach § 1 Absatz 2a Satz 1 GrEStG ist die Bemessungsgrundlage im Jahr 03 und Jahr 04 nach § 5 Absatz 3 GrEStG, gemäß § 1 Absatz 2a Satz 7 GrEStG anzurechnen, für die die Steuervergünstigung rückwirkend zu versagen war. Eine Doppelbesteuerung wird hierdurch vermieden. Die Überwachung nach § 5 Absatz 3 GrEStG bezüglich der Anteile des A endet mit der Verwirklichung des § 1 Absatz 2a Satz 1 GrEStG.

Es beginnt eine neue fünfjährige Überwachungsfrist gemäß § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG, die sich auf den Anteil des B i. H. v. 5 % bezieht.

Grundbesitzwert (§ 8 Absatz 2 Nummer 3 GrEStG) / BMG	100.000 €
Steuervergünstigung nach § 6 Absatz 3 i. V. m. Absatz 1 GrEStG (Beteiligung B i. H. v. 5 %)	./. 5.000 €
Zwischensumme	95.000 €
Anrechnung nach § 1 Absatz 2a Satz 7 GrEStG	./. 190.000 €
Grunderwerbsteuerrechtliche BMG	0 €

Eine Überwachung nach § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG bezüglich der Anteile des B ist nicht

erforderlich, weil der ungekürzte Grundbesitzwert für den nach § 1 Absatz 2a Satz 1 GrEStG steuerbaren Rechtsvorgang insgesamt geringer ist als der Anrechnungsbetrag nach § 1 Absatz 2a Satz 7 GrEStG.

7.8.2 Verhältnis zu § 1 Absatz 3 GrEStG

Wird durch die Minderung des Anteils in einem Rechtsakt ein Tatbestand des § 1 Absatz 3 GrEStG verwirklicht, kommt es nicht zu einer rückwirkenden Versagung der Steuervergünstigung nach § 5 Absatz 3 bzw. § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG, da durch diesen steuerbaren Rechtsvorgang ein Missbrauch objektiv ausgeschlossen ist.

Die Überwachung nach § 5 Absatz 3 bzw. nach § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG endet mit der Verwirklichung des § 1 Absatz 3 GrEStG.

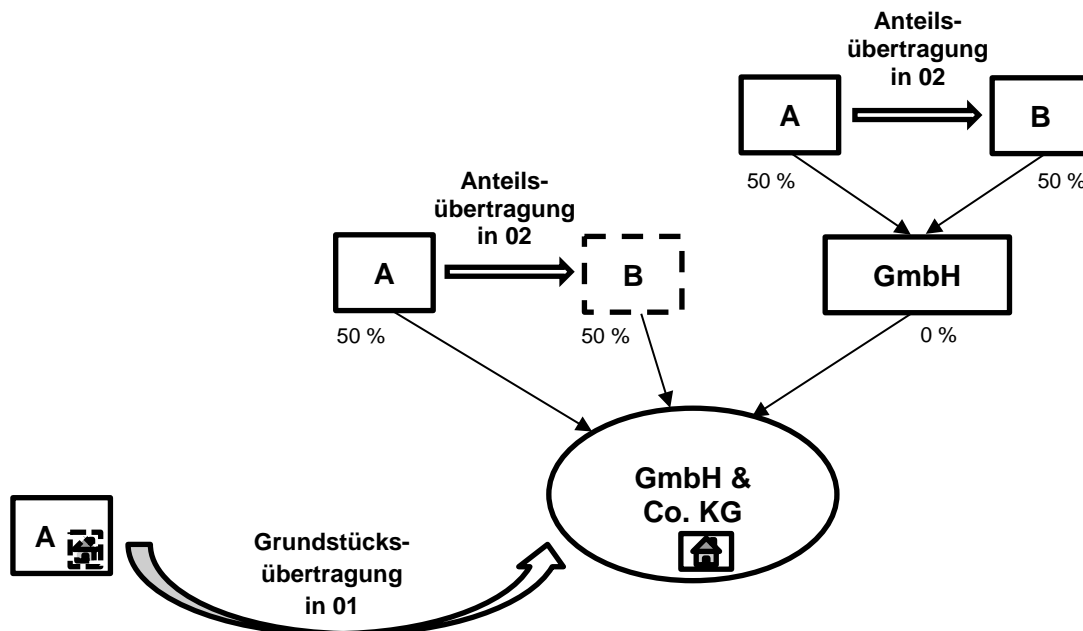
Sind einer Anteilsvereinigung eine oder mehrere Anteilsminderungen vorausgegangen, unterliegen diese hingegen der rückwirkenden Versagung der Steuervergünstigung. Eine Anrechnung ist gesetzlich nicht vorgesehen.

Wird nach der Grundstücksübertragung eine Anteilsvereinigung i. S. des § 1 Absatz 3 Nummer 1 oder Nummer 2 GrEStG in der Hand des Grundstücksübertragenden verwirklicht, ist eine spätere Minderung seines Anteils unter das ursprüngliche Quantum unschädlich.

Beispiel 16:

Am Vermögen einer GmbH & Co. KG sind A und B zu je 50 % beteiligt. A überträgt im Jahr 01 ein Grundstück auf die GmbH & Co. KG. Die Komplementär-GmbH, an der A und B ebenfalls je 50 % der Anteile halten, ist nicht am Vermögen der KG beteiligt.

A überträgt im Jahr 02 seine Anteile an der GmbH & Co. KG und der GmbH auf B.



Jahr 01:

Für die nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 GrEStG steuerbare Grundstücksübertragung wird die Steuer nach § 5 Absatz 2 GrEStG i. H. v. 50 % nicht erhoben, weil A in dieser Höhe unmittelbar am Vermögen der GmbH & Co. KG beteiligt ist.

Jahr 02:

Mit der Übertragung der Beteiligung am Vermögen der GmbH & Co. KG und der Anteile an der GmbH wird eine teils unmittelbare, teils mittelbare Anteilsvereinigung i. S. des

§ 1 Absatz 3 Nummer 1 GrEStG in der Hand des B verwirklicht. Auf diesen Rechtsvorgang findet § 6 Absatz 2 GrEStG Anwendung, soweit dies durch § 6 Absatz 4 GrEStG nicht ausgeschlossen wird. Der Vorgang ist i. H. v. 50 % begünstigt.

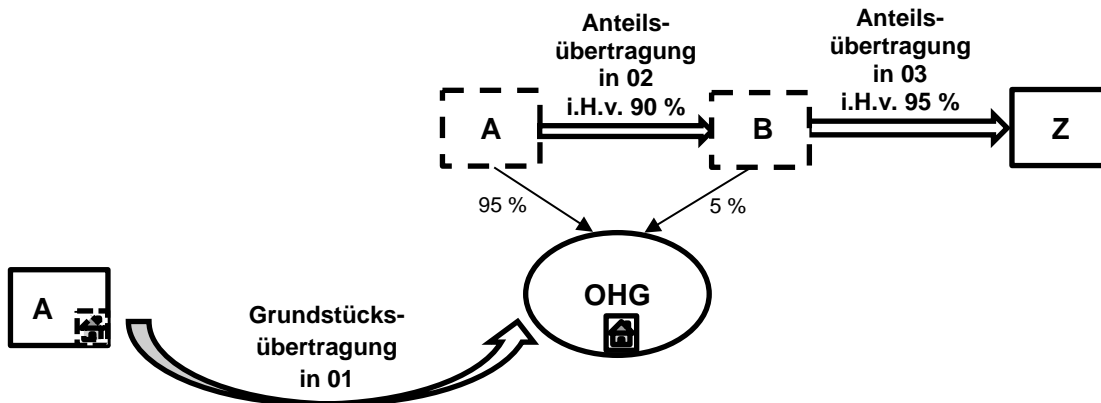
Da der Anteil des A an der GmbH & Co. KG innerhalb der Fünfjahresfrist des § 5 Absatz 3 GrEStG übertragen wurde, wäre grundsätzlich die Steuervergünstigung rückgängig zu machen. Die Anteilsübertragung führt aber zu einem steuerbaren Rechtsvorgang, somit kommt § 5 Absatz 3 GrEStG nicht zur Anwendung. Die Überwachung nach § 5 Absatz 3 GrEStG endet mit der Verwirklichung des § 1 Absatz 3 Nummer 1 GrEStG.

7.8.3 Verhältnis zu § 1 Absatz 3a GrEStG

Die Grundsätze zur Anwendung in den Fällen des § 1 Absatz 3 GrEStG gelten entsprechend.

Beispiel 17:

An einer OHG sind A zu 95 % und B zu 5 % beteiligt. A veräußert der OHG im Jahr 01 ein ihm gehörendes Grundstück. Im Jahr 02 überträgt A 90 % der Anteile am Vermögen der OHG an B. Im Jahr 03 überträgt B 95 % der Anteile am Vermögen der OHG an Z.



Jahr 01:

Für die nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 GrEStG steuerbare Grundstücksübertragung wird die Steuer nach § 5 Absatz 2 GrEStG i. H. v. 95 % nicht erhoben, weil A in dieser Höhe unmittelbar am Vermögen der OHG beteiligt ist.

Jahr 02:

Die Anteilsübertragung von A auf B stellt keinen steuerbaren Rechtsvorgang nach § 1 Absatz 2a GrEStG dar, da B Altgesellschafter der grundbesitzenden OHG ist. In der Hand des B löst die Übertragung von 90 % des Anteils am Vermögen der OHG von A auf B nicht den Tatbestand des § 1 Absatz 3 Nummer 1 GrEStG aus. Denn im Rahmen des § 1 Absatz 3 GrEStG ist bei Personengesellschaften auf der unmittelbaren Ebene unter "Anteil an der Gesellschaft" die gesamthänderische Mitberechtigung und nicht die vermögensmäßige Beteiligung am Gesellschaftsvermögen zu verstehen. Der Tatbestand des § 1 Absatz 3a GrEStG ist auf der Ebene des B verwirklicht, da B erstmalig eine wirtschaftliche Beteiligung i. H. v. 95 % innehat.

Eine Anwendung des § 5 Absatz 3 GrEStG kommt nicht in Betracht, da der Tatbestand des § 1 Absatz 3a GrEStG durch die Verminderung des Anteils des A am Vermögen der Gesamthand i. H. v. 90 % in einem Rechtsakt vollzogen wurde und deshalb eine Steuerumgehung objektiv ausgeschlossen ist.

Die Steuerfestsetzung für das Jahr 01 ist nicht zu ändern.

Jahr 03

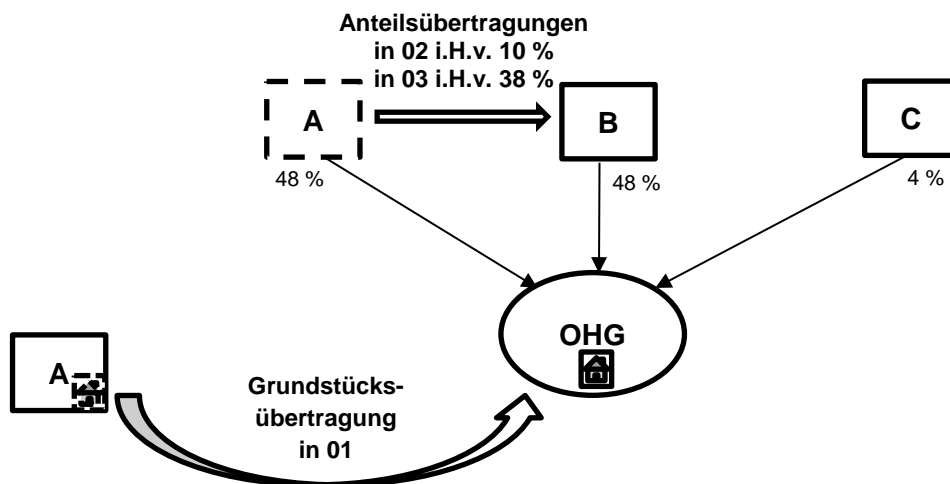
Durch die Anteilsübertragungen von B auf Z wird der Tatbestand des § 1 Absatz 2a Satz 1 GrEStG verwirklicht.

Durch die Änderung des Gesellschafterbestandes i. H. v. 95 % wird grunderwerbsteuerrechtlich ein Grundstückserwerb von einer neuen OHG fingiert mit der Folge, dass § 6 Absatz 3 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 GrEStG anzuwenden ist. Da A i. H. v. 5 % am Vermögen der OHG beteiligt bleibt, ist die Steuer in dieser Höhe nach § 6 Absatz 3 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 GrEStG nicht zu erheben.

§ 1 Absatz 6 GrEStG kommt nicht zur Anwendung.

Beispiel 18:

Am Vermögen einer OHG sind A und B zu je 48 % und C zu 4 % beteiligt. A überträgt im Jahr 01 ein Grundstück auf die OHG. Im Jahr 02 überträgt A 10 % der Anteile am Vermögen der OHG auf B. Im Jahr 03 überträgt A die restlichen Anteile auf B.



Jahr 01:

Für die nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 GrEStG steuerbare Grundstücksübertragung wird die Steuer nach § 5 Absatz 2 GrEStG i. H. v. 48 % nicht erhoben, weil A in dieser Höhe unmittelbar am Vermögen der OHG beteiligt ist.

Jahr 02:

Die Anteilsübertragung stellt eine Anteilsminderung dar, für die die Steuervergünstigung nach § 5 Absatz 3 GrEStG i. H. v. 10 % rückwirkend zu versagen ist. Die Überwachung nach § 5 Absatz 3 GrEStG ist bezüglich der verbleibenden Anteile des A an der OHG (38 %) fortzuführen.

Jahr 03:

§ 1 Absatz 2a Satz 1 GrEStG ist wegen der Altgesellschafterstellung des B nicht verwirklicht. § 1 Absatz 3 GrEStG wird durch die Anteilsübertragung aufgrund der gesamthänderischen Mitberechtigung des C nicht verwirklicht.

Aufgrund der Anteilsübertragung hat B erstmals eine wirtschaftliche Beteiligung i. S. des § 1 Absatz 3a Satz 1 GrEStG von 96 % inne. Der Vorgang ist in Höhe seiner seit mindestens fünf Jahren bestehenden Beteiligung i. H. v. 48 % nach § 6 Absatz 2 GrEStG begünstigt.

Die Vergünstigung nach § 6 Absatz 2 GrEStG ist dem B auch für die in den Jahren 02 und 03 hinzuerworbenen Anteile i. H. v. 10 % bzw. 38 % zu gewähren. Die Vergünstigung ist nicht nach § 6 Absatz 4 Satz 1 GrEStG ausgeschlossen, da die Übertragung dieser Anteile nach § 5 Absatz 3 GrEStG zu einer Versagung der Vergünstigung bei A geführt hat (vgl. Tz 7.6 letzter Absatz). Denn auch der Anteil des A am Vermögen der OHG wurde innerhalb der Fünfjahresfrist des § 5 Absatz 3 GrEStG übertragen, so dass auch die im Jahr 01 gewährte Steuervergünstigung i. H. v. 38 % rückwirkend zu versagen ist.

8 Anzeigepflicht der Beteiligten nach § 19 Absatz 2 Nummer 4 GrEStG

Nach § 19 Absatz 2 Nummer 4 i. V. m. Absatz 3 GrEStG haben die Beteiligten Änderungen im Gesellschafterbestand einer Gesamthand bei Gewährung der Steuervergünstigung nach § 5 Absatz 1 und Absatz 2 oder § 6 Absatz 3 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 GrEStG innerhalb von zwei Wochen anzuzeigen, nachdem sie von dem anzeigepflichtigen Vorgang Kenntnis erhalten haben.

9 Verfahrensrechtliche Folgen

§ 5 Absatz 3 bzw. § 6 Absatz 3 Satz 2 GrEStG versagt im Fall der Verminderung des Anteils des grundstücksübertragenden Gesellschafters am Vermögen der Gesamthand innerhalb der Fünfjahresfrist rückwirkend die Steuervergünstigung nach § 5 Absatz 1 und Absatz 2 bzw. § 6 Absatz 3 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 GrEStG.

Die Anteilsverminderung stellt ein rückwirkendes Ereignis i. S. des § 175 Absatz 2 Satz 1 AO dar, das den ursprünglichen Entstehungszeitpunkt der Grunderwerbsteuer für die Grundstücksübertragung unberührt lässt. Die Grunderwerbsteuer ist somit nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 i. V. m. Absatz 2 Satz 1 AO rückwirkend für das Jahr der Grundstücksübertragung festzusetzen. Die Festsetzungsfrist beginnt insoweit mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist (§ 175 Absatz 1 Satz 2 AO).

Die Verminderung des Anteils des grundstücksübertragenden Gesellschafters am Vermögen der Gesamthand innerhalb der Fünfjahresfrist ist vom Steuerpflichtigen gemäß § 19 Absatz 2 Nummer 4 GrEStG anzuzeigen. Daher ist auch die Anlaufhemmung nach § 170 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 AO zu beachten. Die Festsetzungsfrist beginnt hiernach mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Anzeige nach § 19 Absatz 2 Nummer 4 GrEStG erstattet wurde, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr der Steuerentstehung (Kalenderjahr der Grundstücksübertragung) folgt. Das gilt auch, wenn die Anzeige nach § 19 Absatz 2 Nummer 4 GrEStG nicht erstattet wurde.

Sofern die Voraussetzungen beider Anlaufhemmungen nebeneinander vorliegen, ist die längere Anlaufhemmung für den Beginn der Festsetzungsfrist maßgeblich.

Bei Verletzung der Anzeigepflicht kommt ggf. auch eine Verlängerung der Dauer der Festsetzungsfrist wegen Steuerhinterziehung oder leichtfertiger Steuerverkürzung nach § 169 Absatz 2 Satz 2 AO in Betracht.

10 Zeitlicher Anwendungsbereich

Dieser Erlass ergeht im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der anderen Länder und tritt an die Stelle der gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Anwendung der §§ 5 und 6 GrEStG vom 9. Dezember 2015 (BStBl. I S. 1029). Er ist auf alle offenen Fällen anzuwenden.

**Ministerium für Finanzen und
Wirtschaft Baden-Württemberg**

3-S451.4/31

**Senatsverwaltung für Finanzen
Berlin**

S 4514 - 1/2014-4

**Die Senatorin für Finanzen der
Freien Hansestadt Bremen**

S 4514-1/2015-1/2018-13-5

**Hessisches Ministerium
der Finanzen**

S 4514 A-019-II63/4

Niedersächsisches Finanzministerium

S 4514-41-351

**Ministerium der Finanzen
des Landes Rheinland-Pfalz**

S 4514#2018/1-0401 444

**Sächsisches Staatsministerium
der Finanzen**

35-S 4514/30/3-2018/24344

**Finanzministerium des Landes
Schleswig-Holstein**

S 4514 – 026

**Bayerisches Staatsministerium
der Finanzen, für Landesentwicklung
und Heimat**

36 – S 4514-1/1

**Ministerium der Finanzen
des Landes Brandenburg**

31-S 4514/15#01#01

**Finanzbehörde der Freien
und Hansestadt Hamburg**

S 4514 – 2018/001 – 53

**Finanzministerium
Mecklenburg-Vorpommern**

IV-S 4514-00000-2015/002

**Finanzministerium des Landes
Nordrhein-Westfalen**

S 4514 – 12 – V A 6

**Saarland
Ministerium für Finanzen und Europa**

B/5 – S 4514-2#004

**Ministerium der Finanzen
des Landes Sachsen-Anhalt**

42 – S 4514 – 25

Thüringer Finanzministerium

S 4514 A – 15