

## Grunderwerbsteuer

### Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder Anwendung der §§ 3 und 6 GrEStG in den Fällen des § 1 Abs. 3 GrEStG vom 6. März 2013

#### 1. Allgemeines

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (Urteile vom 31. März 1982 — II R 92/81 —, BStBl II S. 424 und vom 8. Juni 1988 — II R 143/86 —, BStBl II S. 785) können personenbezogene Befreiungsvorschriften (unter anderem § 3 Nr. 6 GrEStG) in Fällen der Anteilsvereinigung (§ 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 GrEStG) grundsätzlich nicht angewendet werden. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat dies damit begründet, dass beim Anteilswerb derjenige, in dessen Hand sich alle Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft vereinigen, grunderwerbsteuerrechtlich so behandelt werde, als habe er das jeweilige Grundstück von der Gesellschaft erworben. Dies gilt sinngemäß auch für die ab 1. Januar 2000 geltende Fassung des § 1 Abs. 3 GrEStG, nach der es ausreichend ist, wenn unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % der Anteile in einer Hand vereinigt werden.

Für die Fälle der Übertragung bereits vereinigter Anteile (§ 1 Abs. 3 Nr. 3 und 4 GrEStG) haben die Urteile keine Bedeutung. Da die Grundstücke einer Gesellschaft, deren Anteile zu mindestens 95 % in einer Hand vereinigt sind, grunderwerbsteuerrechtlich diesem Gesellschafter zugerechnet werden, ist bei einer Übertragung der Anteile davon auszugehen, dass der neue Gesellschafter die Grundstücke von dem früheren Gesellschafter und nicht von der Gesellschaft erwirbt. Für die Fälle, in denen mindestens 95 % der Anteile einer Gesellschaft von einem Gesellschafter auf einen anderen übertragen werden, steht somit der Anwendbarkeit personenbezogener Befreiungsvorschriften (z. B. § 3 Nr. 6 GrEStG) nichts entgegen. Dies gilt dem Grunde nach auch für die Vorschrift des § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG.

Mit Urteil vom 23. Mai 2012 — II R 21/10 —, BStBl II S. 793, hat der BFH seine Rechtsprechung teilweise geändert. Danach findet in den Fällen des § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 GrEStG die Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG Anwendung, soweit die Vereinigung von Anteilen an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft auf eine schenkweise Anteilsübertragung zurückzuführen ist. Nach Auffassung des BFH beruht in diesen Fällen der fiktive Erwerb der Gesellschaftsgrundstücke ebenso wie der Erwerb der Gesellschaftsanteile insoweit auf einer Schenkung. Der BFH stützt seine Rechtsauffassung dabei auf den Zweck des § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG, die doppelte Belastung eines Lebenssachverhaltes mit Grunderwerbsteuer und Erbschaftsteuer- bzw. Schenkungsteuer zu vermeiden.

Begünstigungsfähig nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG sind sowohl die tatbestandsauslösende Anteilsübertragung als auch eine oder mehrere vorangegangene schenkweise Anteilsübertragungen unabhängig von deren Schenkungszeitpunkten. Die Begünstigung vorangegan-

gener schenkweise Anteilsübertragungen setzt voraus, dass das jeweilige Grundstück der Gesellschaft bereits zu den damaligen Schenkungszeitpunkten zuzurechnen war. Nur in diesen Fällen kann überhaupt erst eine steuerliche Doppelbelastung im Zeitpunkt der tatbestandsauslösenden Anteilsübertragung entstehen. Für Anteils-erwerbe von Todes wegen im Sinne des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes gilt dies entsprechend.

#### Beispiele:

##### 1. Übertragung vereinigter Anteile in Höhe von 100 %, unentgeltlich

Vater V ist alleiniger Gesellschafter der grundbesitzenden V-GmbH. Die Gesellschaft verfügt über folgenden Grundbesitz: Grundstück 1 Anschaffung 01.01.1990, Grundstück 2 Anschaffung 01.01.2012. Mit Vertrag vom 01.09.2012 überträgt V unentgeltlich im Wege einer Schenkung einen Anteil in Höhe von 100 % an seinen Sohn S.

Mit Abschluss des Vertrags vom 01.09.2012 werden die vereinigten Anteile von V auf S übertragen. Der Vorgang ist grunderwerbsteuerbar nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG und nach § 3 Nr. 2 Satz 1 oder Nr. 6 GrEStG in voller Höhe von der Grunderwerbsteuer befreit.

##### 2. Anteilsvereinigung in Höhe von 100 % in zwei Rechtsakten, beide unentgeltlich

Vater V ist alleiniger Gesellschafter der grundbesitzenden V-GmbH. Die Gesellschaft verfügt über folgenden Grundbesitz: Grundstück 1 Anschaffung 01.01.1990, Grundstück 2 Anschaffung 01.01.2012. Mit Vertrag vom 01.09.2002 überträgt V unentgeltlich im Wege einer Schenkung einen Anteil in Höhe von 45 % an seinen Sohn S. Mit Vertrag vom 01.10.2012 überträgt V seine restliche Beteiligung in Höhe von 55 % unentgeltlich im Wege einer Schenkung an S.

Mit Abschluss des Vertrags vom 01.10.2012 vereinigen sich alle Anteile an der grundbesitzenden V-GmbH in der Hand des S. Hierdurch wird für jedes der der V-GmbH zuzurechnenden Grundstücke der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG verwirklicht. Die Vereinigung aller Anteile beruht ausschließlich auf Erwerbsvorgängen, die dem Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz unterliegen. Wegen der unterschiedlichen Anschaffungszeitpunkte der Grundstücke ist wie folgt zu differenzieren:

Das **Grundstück 1** ist der Gesellschaft sowohl im Zeitpunkt der vorangegangenen Schenkung als auch zum Zeitpunkt der tatbestandsauslösenden Schenkung zuzurechnen. Daher ist der Vorgang in voller

Höhe nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit.

Das **Grundstück 2** ist der Gesellschaft im Zeitpunkt der vorangegangenen Schenkung noch nicht, sondern erst zum Zeitpunkt der tatbestandsauslösenden Schenkung zuzurechnen. Daher ist der Vorgang nur soweit nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit, als er auf der tatbestandsauslösenden Schenkung (55 %) beruht. Der Vorgang ist in Höhe von 45 % Grunderwerbsteuerpflichtig.

Eine Anwendung der Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 6 GrEStG scheidet aus.

### 3. Anteilsvereinigung in Höhe von 100 % in zwei Rechtsakten, davon einer unentgeltlich und einer entgeltlich

Vater V ist alleiniger Gesellschafter der grundbesitzenden V-GmbH. Die Gesellschaft verfügt über folgenden Grundbesitz: Grundstück 1 Anschaffung 01.01.1990, Grundstück 2 Anschaffung 01.01.2012. Mit Vertrag vom 01.09.2002 überträgt V unentgeltlich im Wege einer Schenkung einen Anteil in Höhe von 45 % an seinen Sohn S. Mit Vertrag vom 01.10.2012 überträgt V seine restliche Beteiligung in Höhe von 55 % entgeltlich an S.

Mit Abschluss des Vertrags vom 01.10.2012 vereinigen sich alle Anteile an der grundbesitzenden V-GmbH in der Hand des S. Hierdurch wird für jedes der der V-GmbH zuzurechnenden Grundstücke der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG verwirklicht. Die Vereinigung aller Anteile beruht in Höhe von 45 % auf einem Erwerbsvorgang, der dem Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz unterliegt. Wegen der unterschiedlichen Anschaffungszeitpunkte der Grundstücke ist wie folgt zu differenzieren:

Das **Grundstück 1** ist der Gesellschaft sowohl im Zeitpunkt der vorangegangenen Schenkung als auch zum Zeitpunkt der tatbestandsauslösenden Anteilsübertragung zuzurechnen. Daher ist der Vorgang nur soweit nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit, als er auf der vorangegangenen Schenkung (45 %) beruht. Der Vorgang ist in Höhe von 55 % Grunderwerbsteuerpflichtig.

Das **Grundstück 2** ist der Gesellschaft im Zeitpunkt der vorangegangenen Schenkung noch nicht, sondern erst zum Zeitpunkt der tatbestandsauslösenden Anteilsübertragung zuzurechnen. Der Vorgang ist in voller Höhe Grunderwerbsteuerpflichtig.

Eine Anwendung der Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 6 GrEStG scheidet aus.

### 4. Anteilsvereinigung in Höhe von 100 % in zwei Rechtsakten, davon einer unentgeltlich und einer teilentgeltlich (gemischte Schenkung)

Vater V ist alleiniger Gesellschafter der grundbesitzenden V-GmbH. Die Gesellschaft verfügt über folgenden Grundbesitz: Grundstück 1 Anschaffung 01.01.1990, Grundstück 2 Anschaffung 01.01.2012. Mit Vertrag vom 01.09.2002 überträgt V unentgeltlich im Wege einer Schenkung einen Anteil in Höhe von 45 % an seinen Sohn S. Mit Vertrag vom 01.10.2012 überträgt V seine restliche Beteiligung in Höhe von 55 % gegen eine monatliche Rente von 2 500 € über einen Zeitraum von 15 Jahren an S. Der gemeine

Wert des teilentgeltlich erworbenen Anteils beträgt 450 000 €.

Mit Abschluss des Vertrags vom 01.10.2012 vereinigen sich alle Anteile an der grundbesitzenden V-GmbH in der Hand des S. Hierdurch wird der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG verwirklicht. Die Vereinigung aller Anteile beruht ausschließlich auf Erwerbsvorgängen, die dem Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz unterliegen.

Die Entgeltlichkeitsquote für den Anteilswerb vom 01.10.2012 ermittelt sich wie folgt (Wertverhältnisse zum 01.10.2012):

Wert der Verpflichtung:  
 $10,314^1) \times 30\,000\text{ €}^2) = 309\,420\text{ €}$

Wert der erhaltenen Anteile: 450 000 €

Entgeltlichkeitsquote:  
 $309\,420\text{ €} / 450\,000\text{ €} = 68,76\%$

Unentgeltlicher Anteil:  $100\% - 68,76\% = 31,24\%$ .

Wegen der unterschiedlichen Anschaffungszeitpunkte der Grundstücke ist wie folgt zu differenzieren:

Das **Grundstück 1** ist der Gesellschaft sowohl im Zeitpunkt der vorangegangenen Schenkung als auch zum Zeitpunkt der tatbestandsauslösenden gemischten Schenkung zuzurechnen. Daher ist dieser Vorgang soweit nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG befreit, als er auf der Schenkung (45 %) und dem unentgeltlichen Anteil der gemischten Schenkung ( $31,24\%$  von  $55\% = 17,18\%$ ) beruht. Vom festgestellten Bedarfswert des Grundstücks 1 zum Zeitpunkt der Anteilsvereinigung bleibt ein Anteil in Höhe von  $62,18\%$  ( $45\% + 17,18\%$ ) nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG Grunderwerbsteuerfrei. Der Vorgang ist in Höhe von  $37,82\%$  Grunderwerbsteuerpflichtig.

Das **Grundstück 2** ist der Gesellschaft im Zeitpunkt der vorangegangenen Schenkung noch nicht, sondern erst zum Zeitpunkt der tatbestandsauslösenden gemischten Schenkung zuzurechnen. Daher ist dieser Vorgang soweit nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit, als er auf dem unentgeltlichen Anteil der gemischten Schenkung ( $31,24\%$  von  $55\% = 17,18\%$ ) beruht. Vom festgestellten Bedarfswert des Grundstücks 2 zum Zeitpunkt der Anteilsvereinigung bleibt ein Anteil in Höhe von  $17,18\%$  nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG Grunderwerbsteuerfrei. Der Vorgang ist in Höhe von  $82,82\%$  Grunderwerbsteuerpflichtig.

Eine Anwendung der Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 6 GrEStG scheidet aus.

## 2. Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften

Bei einer Anteilsvereinigung im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 GrEStG oder einer Übertragung vereinigter Anteile im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 3 und 4 GrEStG von weniger als 100 % wird der Erwerbsvorgang nur insoweit nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG befreit, als die Anteilsübertragungen zur Anteilsvereinigung beigetragen oder die Übertragung vereinigter Anteile stattgefunden hat und diese dem Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz unterliegen haben.

<sup>1)</sup> Maßgeblicher Vervielfältiger nach dem Bewertungsgesetz für 15 Jahre

<sup>2)</sup> Jahreswert der Rente ( $12 \times 2\,500\text{ €}$ )

**Beispiele:****5. Übertragung vereinigter Anteile in Höhe von 95 %, unentgeltlich**

Vater V ist alleiniger Gesellschafter der grundbesitzenden V-GmbH. Die Gesellschaft verfügt über folgenden Grundbesitz: Grundstück 1 Anschaffung 01.01.1990, Grundstück 2 Anschaffung 01.01.2012. Mit Vertrag vom 01.09.2012 überträgt V unentgeltlich im Wege einer Schenkung einen Anteil in Höhe von 95 % an seinen Sohn S.

Mit Abschluss des Vertrags vom 01.09.2012 werden vereinigte Anteile von V auf S übertragen. Der Vorgang ist steuerbar nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG. Da schenkweise nur 95 % der Anteile übertragen wurden, liegt eine Doppelbelastung nur insoweit vor. Der Vorgang ist nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG in Höhe von 95 % steuerfrei. Da es sich um eine Übertragung vereinigter Anteile nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG handelt, liegt ebenso eine Grunderwerbsteuerbefreiung in voller Höhe nach § 3 Nr. 6 GrEStG vor.

**6. Anteilsvereinigung in Höhe von 95 % in zwei Rechtsakten, beide unentgeltlich**

Vater V ist alleiniger Gesellschafter der grundbesitzenden V-GmbH. Die Gesellschaft verfügt über folgenden Grundbesitz: Grundstück 1 Anschaffung 01.01.1990, Grundstück 2 Anschaffung 01.01.2012. Mit Vertrag vom 01.09.2002 überträgt V unentgeltlich im Wege einer Schenkung einen Anteil in Höhe von 45 % an seinen Sohn S. Mit Vertrag vom 01.10.2012 überträgt V eine weitere Beteiligung in Höhe von 50 % unentgeltlich im Wege einer Schenkung an S.

Mit Abschluss des Vertrags vom 01.10.2012 vereinigen sich die Anteile an der grundbesitzenden V-GmbH in der Hand des S. Hierdurch wird für jedes der der V-GmbH zuzurechnenden Grundstücke der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG verwirklicht. Die Vereinigung der Anteile beruht ausschließlich auf Erwerbsvorgängen, die dem Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz unterliegen. Wegen der unterschiedlichen Anschaffungszeitpunkte der Grundstücke ist wie folgt zu differenzieren:

Das **Grundstück 1** ist der Gesellschaft sowohl im Zeitpunkt der vorangegangenen Schenkung als auch zum Zeitpunkt der tatbestandsauslösenden Schenkung zuzurechnen. Da schenkweise nur 95 % der Anteile übertragen wurden, liegt eine Doppelbelastung nur insoweit vor. Der Vorgang ist nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG in Höhe von 95 % grunderwerbsteuerfrei und in Höhe von 5 % grunderwerbsteuerpflichtig.

Das **Grundstück 2** ist der Gesellschaft im Zeitpunkt der vorangegangenen Schenkung noch nicht, sondern erst zum Zeitpunkt der tatbestandsauslösenden Schenkung zuzurechnen. Da durch die tatbestandsauslösende Schenkung nur 50 % der Anteile übertragen wurden, liegt eine Doppelbelastung nur insoweit vor. Der Vorgang ist nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG in Höhe von 50 % grunderwerbsteuerfrei und in Höhe von 50 % grunderwerbsteuerpflichtig.

Eine Anwendung der Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 6 GrEStG scheidet aus.

**7. Anteilsvereinigung in Höhe von 95 % in zwei Rechtsakten, davon einer unentgeltlich und einer entgeltlich**

Vater V ist alleiniger Gesellschafter der grundbesitzenden V-GmbH. Die Gesellschaft verfügt über folgenden Grundbesitz: Grundstück 1 Anschaffung 01.01.1990, Grundstück 2 Anschaffung 01.01.2012. Mit Vertrag vom 01.09.2002 überträgt V unentgeltlich im Wege einer Schenkung einen Anteil in Höhe von 45 % an seinen Sohn S. Mit Vertrag vom 01.10.2012 überträgt V eine weitere Beteiligung in Höhe von 50 % entgeltlich an S.

Mit Abschluss des Vertrags vom 01.10.2012 vereinigen sich die Anteile an der grundbesitzenden V-GmbH in der Hand des S. Hierdurch wird für jedes der der V-GmbH zuzurechnenden Grundstücke der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG verwirklicht. Die Vereinigung der Anteile beruht in Höhe von 45 % auf einem Erwerbsvorgang, der dem Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz unterliegt. Wegen der unterschiedlichen Anschaffungszeitpunkte der Grundstücke ist wie folgt zu differenzieren:

Das **Grundstück 1** ist der Gesellschaft sowohl im Zeitpunkt der vorangegangenen Schenkung als auch zum Zeitpunkt der tatbestandsauslösenden Anteilsübertragung zuzurechnen. Der Vorgang ist in Höhe von 45 % nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit, da er insoweit auf der vorangegangenen Schenkung beruht. Er ist in Höhe von 55 % grunderwerbsteuerpflichtig.

Das **Grundstück 2** ist der Gesellschaft im Zeitpunkt der vorangegangenen Schenkung noch nicht, sondern erst zum Zeitpunkt der tatbestandsauslösenden, voll entgeltlichen Anteilsübertragung zuzurechnen. Der Vorgang ist in voller Höhe grunderwerbsteuerpflichtig.

Eine Anwendung der Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 6 GrEStG scheidet aus.

**8. Anteilsvereinigung in Höhe von 95 % in zwei Rechtsakten, davon einer unentgeltlich und einer teilentgeltlich (gemischte Schenkung)**

Vater V ist alleiniger Gesellschafter der grundbesitzenden V-GmbH. Die Gesellschaft verfügt über folgenden Grundbesitz: Grundstück 1 Anschaffung 01.01.1990, Grundstück 2 Anschaffung 01.01.2012. Mit Vertrag vom 01.09.2002 überträgt V unentgeltlich im Wege einer Schenkung einen Anteil in Höhe von 45 % an seinen Sohn S. Mit Vertrag vom 01.10.2012 überträgt V eine weitere Beteiligung in Höhe von 50 % gegen eine monatliche Rente von 2 500 € über einen Zeitraum von 15 Jahren an S. Der gemeine Wert des teilentgeltlich erworbenen Anteils beträgt 450 000 €.

Mit Abschluss des Vertrags vom 01.10.2012 vereinigen sich die Anteile an der grundbesitzenden V-GmbH in der Hand des S. Hierdurch wird der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG verwirklicht. Die Vereinigung der Anteile beruht ausschließlich auf Erwerbsvorgängen, die dem Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz unterliegen.

## Teil

Die Entgeltlichkeitsquote für den Anteilserwerb vom 01.10.2012 ermittelt sich wie folgt (Wertverhältnisse zum 01.10.2012):

Wert der Verpflichtung:  
 $10,314^{3)} \times 30\,000\text{ €}^{4)} = 309\,420\text{ €}$

Wert der erhaltenen Anteile: 450 000 €

Entgeltlichkeitsquote:  
 $309\,420\text{ €} / 450\,000\text{ €} = 68,76\%$

Unentgeltlicher Anteil:  $100\% - 68,76\% = 31,24\%$ .

Wegen der unterschiedlichen Anschaffungszeitpunkte der Grundstücke ist wie folgt zu differenzieren:

Das **Grundstück 1** ist der Gesellschaft sowohl im Zeitpunkt der vorangegangenen Schenkung als auch zum Zeitpunkt der tatbestandsauslösenden gemischten Schenkung zuzurechnen. Daher ist dieser Vorgang soweit nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit, als er auf der Schenkung (45 %) und dem unentgeltlichen Anteil der gemischten Schenkung (31,24 % von 50 % = 15,62 %) beruht. Vom festgestellten Bedarfswert des Grundstücks 1 zum Zeitpunkt der Anteilsvereinigung bleibt ein Anteil in Höhe von 60,62 % (45 % + 15,62 %) nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG grunderwerbsteuerfrei. Der Vorgang ist in Höhe von 39,38 % grunderwerbsteuerpflichtig.

Das **Grundstück 2** ist der Gesellschaft im Zeitpunkt der vorangegangenen Schenkung noch nicht, sondern erst zum Zeitpunkt der tatbestandsauslösenden gemischten Schenkung zuzurechnen. Daher ist dieser Vorgang soweit nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit, als er auf dem unentgeltlichen Anteil der gemischten Schenkung (31,24 % von 50 % = 15,62 %) beruht. Vom festgestellten Bedarfswert des Grundstücks 2 zum Zeitpunkt der Anteilsvereinigung bleibt ein Anteil in Höhe von 15,62 % nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG grunderwerbsteuerfrei. Der Vorgang ist in Höhe von 84,38 % grunderwerbsteuerpflichtig.

Eine Anwendung der Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 6 GrEStG scheidet aus.

### 3. Besonderheiten bei Personengesellschaften

Zu den Gesellschaften im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG gehören auch Personengesellschaften (BFH-Urteile vom 25. Februar 1969 — II 142/63 —, BStBl II S. 400; vom 11. Juni 1975 — II R 38/69 —, BStBl II S. 834 und vom 26. Juli 1995 — II R 68/92 —, BStBl II S. 736). Dabei ist zu beachten, dass im Rahmen des § 1 Abs. 3 GrEStG bei Personengesellschaften unter „Anteil

an der Gesellschaft“ die gesamthänderische Mitberechtigung und nicht die vermögensmäßige Beteiligung am Gesellschaftskapital zu verstehen ist (vgl. BFH-Urteil vom 26. Juli 1995, a. a. O.). Nach § 1 Abs. 3 Satz 1 GrEStG ist § 1 Abs. 2a GrEStG vorrangig anzuwenden.

Ein Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder 2 GrEStG ist beispielsweise gegeben, wenn bei einer GmbH & Co. KG mit Grundbesitz einer der Kommanditisten sowohl die anderen Kommanditanteile als auch mindestens 95 % der Anteile an der Komplementär-GmbH erwirbt.

Für Erwerbsvorgänge im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 GrEStG bei Personengesellschaften sind die personenbezogenen Befreiungsvorschriften zu beachten. Die o. g. BFH-Urteile vom 31. März 1982 und vom 8. Juni 1988 sind jeweils zur Anteilsvereinigung bei einer Kapitalgesellschaft ergangen. Die Schlussfolgerungen aus diesen Urteilen können nicht gleichermaßen für Personengesellschaften gezogen werden. Personengesellschaften sind weder zivilrechtlich noch grunderwerbsteuerrechtlich (vgl. §§ 5, 6 GrEStG) uneingeschränkt als selbständig anzusehen. Eigentümer des Vermögens einer Personengesellschaft sind die Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit. Die besondere Rechtsnatur der Personengesellschaften rechtfertigt es daher auch, persönliche Eigenschaften der Gesellschafter im Grundstücksverkehr mit der Gesellschaft, d. h. mit der Gesamtheit der Gesellschafter, zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 21. November 1979 — II R 96/76 —, BStBl II 1980 S. 217, zu einem Erwerbsfall des § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 3 Nr. 6 GrEStG sowie BFH-Beschluss vom 26. Februar 2003 — II B 202/01 —, BStBl II S. 528).

§ 6 Abs. 2 und 3 GrEStG ist anwendbar, da derjenige, in dessen Hand sich die Vereinigung der Anteile im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 GrEStG vollzieht, 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 bzw. die Personengesellschaft vor. Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 bzw. 2 GrEStG können hiernach gleichzeitig sowohl nach einer personenbezogenen Befreiungsvorschrift als auch nach § 6 GrEStG (unter Beachtung der Beschränkungen des § 6 Abs. 4 GrEStG) begünstigt sein.

### 4. Anwendung

Dieser Erlass ergeht im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder und ist in allen offenen Fällen anzuwenden.

<sup>3)</sup> Maßgeblicher Vervielfältiger nach dem Bewertungsgesetz für 15 Jahre

<sup>4)</sup> Jahreswert der Rente (12 x 2 500 €)

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

3 — S 450.5/31

**Bayerisches Staatsministerium der Finanzen**

36 — S 4505 — 018 — 16 071/13

**Senatsverwaltung für Finanzen Berlin**

III C — S 4501 — 4/2007 — 2

**Ministerium der Finanzen des Landes Brandenburg**

31 — S 4505 — 3/05

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

S 4505 — 13

**Finanzbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg**

53 — S 4505 — 001/12

**Hessisches Ministerium der Finanzen**

S 4505 A — 021 — II 53/1

**Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern**

IV — S 4505 — 00000 — 2013/001

**Niedersächsisches Finanzministerium**

S 4514 — 6 — 35 2

**Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen**

S 4505 — 12 — V A 6

**Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz**

S 4505 A — 12 — 016 — 445

**Saarland****Ministerium für Finanzen und Europa**

B/5 — S 4501 — 6#002

**Sächsisches Staatsministerium der Finanzen**

35 — S 4505 — 23/10 — 9852

**Ministerium der Finanzen Sachsen-Anhalt**

44 — S 4501 — 6

**Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein**

VI 355 — S 4501 — 022

**Thüringer Finanzministerium**

S 4505 A — 13