

Grunderwerbsteuer;

Übergang von Grundstücken bei Umwandlungen - Einbringung und anderen Erwerbsvorgängen auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage

A. Umwandlungen

Nach dem Umwandlungsgesetz vom 28. Oktober 1994 (BGBl I 1994, 3210; berichtigt: BGBl I 1995, 428) – UmwG – und den nachfolgenden Änderungen dieses Gesetzes können Rechtsträger durch

1. Verschmelzung
2. Spaltung
3. Vermögensübertragung
4. Formwechsel

umgewandelt werden.

Umwandlungen unterliegen mit Ausnahme des Formwechsels nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer, soweit das Eigentum an Grundstücken aus dem Vermögen des übertragenden Rechtsträgers auf den übernehmenden Rechtsträger übergeht.

Die Bemessungsgrundlage bei derartigen Erwerbsvorgängen wurde im Rahmen des Jahressteuergesetzes 1997 neu geregelt (§ 8 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG). Die Grunderwerbsteuer bemisst sich danach bei Umwandlungen im Sinne des Umwandlungsgesetzes, die nach dem 31. Dezember 1996 verwirklicht werden (§ 23 Abs. 4 GrEStG), nach den Werten im Sinne des § 138 Abs. 2 oder 3 des Bewertungsgesetzes. Dies gilt nach Artikel 15 Nr. 4 und Nr. 11 Buchstabe c) des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 14. März 1999 (BGBl I 1999, 402) auch für Umwandlungen auf Grund von anderen Bundesgesetzen oder Landesgesetzen, die nach dem 31. März 1999 verwirklicht werden.

Die nach dem UmwG in Betracht kommenden Fälle sind in der folgenden Zusammenstellung mit Hinweisen zur Entstehung der Steuer aufgeführt.

I. Verschmelzung (§ 2 - § 122 UmwG)

1. Verschmelzungsfähige Rechtsträger

1.1 An Verschmelzungen können

- Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG),
- Partnergesellschaften
- Kapitalgesellschaften (GmbH, AG, KGaA,),
- eingetragene Genossenschaften,
- eingetragene Vereine,
- genossenschaftliche Prüfungsverbände,
- Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit

als übertragende, übernehmende oder neue Rechtsträger beteiligt sein.

1.2 An einer Verschmelzung können ferner beteiligt sein:

- wirtschaftliche Vereine, soweit sie übertragender Rechtsträger sind,
- natürliche Personen, die als Alleingesellschafter einer Kapitalgesellschaft deren Vermögen übernehmen.

2. Entstehung der Steuer

- Maßgebend ist die Eintragung der Verschmelzung in das Register des Sitzes des übernehmenden Rechtsträgers (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG).

II. Spaltung (§ 123 - § 173 UmwG)

1. Aufspaltung

Bei einer Aufspaltung geht das Vermögen eines Rechtsträgers unter dessen Auflösung auf mindestens zwei bestehende oder dadurch gegründete neue Rechtsträger gegen Gewährung von Anteilen an diesen aufnehmenden Rechtsträgern an die bisherigen Anteilsinhaber über.

1.1 Spaltungsfähige Rechtsträger
entsprechend wie zu Tz. I.1.1.

Als übertragende Rechtsträger kommen auch wirtschaftliche Vereine in Betracht.

1.2 Entstehung der Steuer

Maßgebend ist die Eintragung der Spaltung in das Register des Sitzes des übertragenden Rechtsträgers (§§ 130, 131 Abs. 1 Nr. 1 UmwG).

2. Abspaltung

Bei einer Abspaltung geht ein Teil des Vermögens eines Rechtsträgers auf einen oder mehrere, schon bestehende oder neu gegründete Rechtsträger gegen Gewährung von Anteilen an den aufnehmenden Rechtsträgern an die bisherigen Anteilsinhaber über.

2.1 Spaltungsfähige Rechtsträger
entsprechend wie zu Tz. II.1.1.

2.2 Entstehung der Steuer
entsprechend wie zu Tz. II.1.2

3. Ausgliederung

Bei einer Ausgliederung geht ein Teil des Vermögens eines Rechtsträgers auf einen oder mehrere, schon bestehende oder neu

gegründete Rechtsträger gegen Gewährung von Anteilen an dem aufnehmenden Rechtsträger an den übertragenden Rechtsträger selbst über.

- 3.1 Spaltungsfähige Rechtsträger
entsprechend wie zu Tz. II.1.1.

Übertragende Rechtsträger können außerdem Einzelkaufleute, Stiftungen sowie Gebietskörperschaften oder Zusammenschlüsse von Gebietskörperschaften, die nicht Gebietskörperschaften sind, sein.

- 3.2 Entstehung der Steuer
entsprechend wie zu Tz. II.1.2.

Bei Ausgliederung aus dem Vermögen von Gebietskörperschaften oder Zusammenschlüssen von Gebietskörperschaften ist die Eintragung in das Register des Sitzes des übernehmenden Rechtsträgers oder die Eintragung des neuen Rechtsträgers maßgebend (§ 171 UmwG).

III. Vermögensübertragung (§ 174 - § 189 UmwG)

1. Beteiligte Rechtsträger

Eine Übertragung ist nur möglich

- von einer Kapitalgesellschaft auf den Bund, ein Land, eine Gebietskörperschaft oder einen Zusammenschluss von Gebietskörperschaften,
- von einer Versicherungs-Aktiengesellschaft auf Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit oder auf öffentlich-rechtliche Versicherungsunternehmen,

- von einem Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit auf Versicherungs-Aktiengesellschaften oder auf öffentlich-rechtliche Versicherungsunternehmen,
- von einem öffentlich-rechtlichen Versicherungsunternehmen auf Versicherungs-Aktiengesellschaften oder Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit.

2. Entstehung der Steuer

Maßgebend ist der Zeitpunkt der Eintragung der Vermögensübertragung in das Handelsregister des Sitzes des übertragenden Rechtsträgers (§ 176 Abs. 3 UmwG).

Bei kleineren Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit und bei öffentlich-rechtlichen Versicherungsunternehmen als übertragende Rechtsträger tritt an die Stelle der Registereintragung die Bekanntmachung der Übertragung und ihrer Genehmigung im Bundesanzeiger (§ 186 und § 188 Abs. 3 UmwG).

IV. Formwechsel (§ 190 - § 304 UmwG)

1. Ein Formwechsel ist möglich

- von Personenhandelsgesellschaften (KG, OHG) in Kapitalgesellschaften (GmbH, AG, KGaA) oder eingetragene Genossenschaften,
- von Partnergesellschaften in Kapitalgesellschaften oder eingetragene Genossenschaften,
- von Kapitalgesellschaften in Gesellschaften des bürgerlichen Rechts, Personenhandelsgesellschaften,

Partnergesellschaften, andere Kapitalgesellschaften oder eingetragene Genossenschaften,

- von eingetragenen Genossenschaften in Kapitalgesellschaften,
- von rechtsfähigen Vereinen in Kapitalgesellschaften oder eingetragene Genossenschaften,
- von Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit in Aktiengesellschaften,
- von Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts in Kapitalgesellschaften.

2. Formwechselnde Umwandlungen unterliegen mangels Rechtsträgerwechsels nicht der Grunderwerbsteuer (Hinweis auf BFH, Beschluss v. 04.12.1996, II B 116/96, BStBl II 1997, 661).

B) Einbringungen und andere Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage

Bei Einbringungen oder anderen Erwerbsvorgängen auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage (z. B. Liquidationen, Anwachsungen), die nach dem 31. Dezember 1996 verwirklicht werden, bemisst sich die Grunderwerbsteuer nach den Werten im Sinne des § 138 Abs. 2 oder 3 Bewertungsgesetz.

Von Einbringungen und anderen Erwerbsvorgängen auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage sind Grundstücksveräußerungen von Gesellschaftern an die Gesellschaft und umgekehrt gegen Kaufpreiszahlung zu unterscheiden. In diesen Fällen bemisst sich die Steuer nach dem Wert der Gegenleistung (§ 8 Abs. 1 GrEStG).

Dieser Erlass ergeht im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der anderen Länder. Er ist - bis auf folgende Ausnahmen - auf alle Umwandlungsfälle anzuwenden. Dies gilt auch für entsprechende Steuerfestsetzungen, die noch nicht bestandskräftig sind.

Für Umwandlungen, zu deren Vorbereitung bereits vor dem 01. Januar 1995 ein Vertrag oder eine Erklärung beurkundet oder notariell beglaubigt oder eine Versammlung der Anteilsinhaber einberufen worden ist, bleibt es bei der Anwendung der bis zu diesem Tag geltenden Vorschriften (§ 318 UmwG). Entsprechend richtet sich die grunderwerbsteuerliche Beurteilung in diesen Fällen noch nach dem FinMin Brandenburg, Erlass v. 21.10.1992, III/2 - S 4521 - 1/92, geändert durch FinMin Brandenburg, Erlass v. 07.12.1993, 32 - S 4521 - 3/93.

Die Grundbesitzwerte nach § 138 Abs. 2 oder 3 des Bewertungsgesetzes sind als Bemessungsgrundlage erst Erwerbsvorgängen zugrunde zu legen, die nach dem 31. Dezember 1996 bzw. 31. März 1999 verwirklicht wurden (§ 23 Abs. 4 Satz 1 und § 23 Abs. 6 Satz 1 GrEStG n. F.). Für Erwerbsvorgänge, die vor dem 1. Januar 1997 verwirklicht worden sind, ist der FinMin Brandenburg, Erlass v. 09.08.1995, 32 – S 4500 – 3/95 ggf. auch der FinMin Brandenburg, Erlass v. 21.10.1992, III/2 – S 4521 – 1/92 weiter anzuwenden.