

Grunderwerbsteuer in Erbfällen und bei Erbauseinandersetzungen mit Anteilen an Grundstücksgesellschaften

Jung

2025
ISBN 978-3-406-82993-2
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition.
Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage

C.H.BECK und Franz Vahlen.

beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

Vielmehr darf nur ein Erbe qualifizierter Erbe sein. Nur in diesem Fall ist eine Erbauseinandersetzung hinsichtlich des Personengesellschaftsanteils nicht erforderlich.⁹³⁵ Eine enge Definition der qualifizierten Erben ist angezeigt. Jedoch birgt eine zu enge Definition das Risiko, dass kein Erbe ein qualifizierter Erbe ist. In diesem Fall entpuppt sich die qualifizierte Nachfolgeklausele als Fortsetzungsklausel. Die Fortsetzungsklausel hat gegenüber der qualifizierten Nachfolgeklausele den Nachteil, dass der Personengesellschaftsanteil letztlich veräußert wird und regelmäßig keine Steuervergünstigung Anwendung findet.⁹³⁶ Daher ist es empfehlenswert, die qualifizierte Nachfolgeklausele mit Stufen auszugestalten. Jede Stufe definiert eine Person als qualifizierten Erben. Nur die letzte Stufe qualifiziert mehrere Personen als qualifizierte Erben, um zu vermeiden, dass kein Erbe ein qualifizierter Erbe ist. Eine solche qualifizierte Nachfolgeklausele kann wie folgt gestaltet werden:

„Stirbt der [Gesellschafter 1], so wird die Gesellschaft mit [Person A] fortgesetzt, wenn er Erbe ist. Ist [Person A] nicht Erbe, wird die Gesellschaft mit [Person B] fortgesetzt, wenn er Erbe ist. Sind weder [Person A] noch [Person B] Erbe, wird die Gesellschaft mit den nachfolgeberechtigten Erben fortgesetzt. Nachfolgeberechtigte Erben sind [sämtliche Erben/Erben, die mit dem [Gesellschafter 1] in gerader Linie verwandt sind].“

Ausnahmsweise ist die Auflösungsklausel zu wählen. Die Ausnahme besteht, wenn der künftige Erblasser mit $\geq 90\%$ und im Übrigen die künftigen Miterben als Altgesellschafter beteiligt sind.⁹³⁷ In diesem Fall entsteht im Erbfall keine Grunderwerbsteuer (§ 1 Abs. 3 Nr. 4, 3 Nr. 2 S. 1 und Nr. 6 S. 1 und § 5 Abs. 2 S. 1 GrEStG).⁹³⁸ Auch bei der freien Erbauseinandersetzung über den Anteil an der Liquidationsgesellschaft entsteht keine Grunderwerbsteuer (§ 1 Abs. 3 Nr. 3, § 3 Nr. 3 S. 1 GrEStG).⁹³⁹ Nur bei der Liquidation entsteht Grunderwerbsteuer, soweit derjenige Miterbe beteiligt ist, der das Grundstück bei der Liquidation nicht übernimmt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1, § 6 Abs. 2 S. 1 und Abs. 4 GrEStG). Alternativ kann vor der Liquidation eine Kapitalgesellschaft als 0%-Gesellschafter an der Liquidationsgesellschaft beteiligt werden.⁹⁴⁰ Anschließend übernimmt der den vereinigten Anteil innehabende Miterbe den verbleibenden Anteil von dem anderen Miterben. Die Übernahme ist eine grunderwerbsteuerlich unbeachtliche Aufstockung des Anteils.⁹⁴¹ Zuletzt kann der Miterbe die Liquidation dadurch beenden, dass er die Fortsetzung beschließt.⁹⁴² In diesem Fall entsteht wie bei einer qualifizierten Nachfolgeklausele keine Grunderwerbsteuer. Der Vorteil be-

⁹³⁵ Abschnitt E.IV.1.b)dd).

⁹³⁶ Zur Anwendbarkeit von § 3 Nr. 2 S. 1 GrEStG bei § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG: Abschnitt E.II.2.c)bb).

⁹³⁷ Zum Hineinwachsen in die Altgesellschafterstellung aufgrund einer lebzeitigen Übertragung eines Teilanteils: Abschnitt F.II.2.a).

⁹³⁸ Abschnitt E.II.1.a).

⁹³⁹ Zum Erbauseinandersetzungsvertrag über Grundstücke: Abschnitt E.II.1.c)bb)(3); zur Anwendbarkeit von § 3 Nr. 3 S. 1 GrEStG bei § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG: Abschnitt D.IV.7.

⁹⁴⁰ Zur Vermeidung einer Vereinigung sämtlicher Anteile in einer Hand durch Beteiligung eines 0%-Gesellschafters: Abschnitt F.II.1.b).

⁹⁴¹ Abschnitt E.II.3.c)bb).

⁹⁴² BGH 20.5.1981 – V ZB 25/79, NJW 1982, 170, unter 3.; Oetker/Kamanabrou HGB § 142 Rn. 3; Henssler/Strohn/Klöhn HGB § 142 Rn. 1; BeckOK HGB/Lehmann-Richter § 142 Rn. 1; MüKoBGB/Schäfer BGB § 729 Rn. 10; MüKoHGB/Schmidt/Grüneberg HGB § 177 Rn. 8.

steht darin, dass keine Grunderwerbsteuer entsteht, obwohl sich die Miterben frei auseinandersetzen. Bei Personengesellschaften mit qualifizierter Nachfolgeklausel ordnet der Erblasser den Personengesellschaftsanteil hingegen bereits bei der Gesellschaftsvertragsgestaltung einem Miterben zu.

b) Nachfolgeklauseln bei Kapitalgesellschaften

Sind nur die Grunderwerbsteuerwirkungen Bewertungsmaßstab, ist bei Kapitalgesellschaften das gesetzliche Regelstatut zu wählen. Zwar beeinflussen die Einziehungsklausel und die Abtretungsklausel die Grunderwerbsteuerwirkungen im Erbfall nicht. Jedoch haben sie gegenüber dem gesetzlichen Regelstatut den Nachteil, dass die Kapitalgesellschaftsanteile letztlich veräußert werden und regelmäßig keine Steuervergünstigung Anwendung findet.⁹⁴³

Soll aufgrund anderer Bewertungsmaßstäbe als die Grunderwerbsteuer bei einer GmbH eine Nachfolgeklausel vereinbart werden, ist die Abtretungsklausel zu wählen. Sie hat gegenüber der Einziehungsklausel den Vorteil, dass sie gesellschaftsrechtlich flexibler ist. Die Anteile können an einen anderen Gesellschafter, die GmbH oder einen Dritten abgetreten werden.⁹⁴⁴ Hierdurch können die Anteile beispielsweise an einen als Altgesellschafter qualifizierenden Gesellschafter abgetreten werden, sodass § 1 Abs. 2b GrEStG nicht verwirklicht wird.⁹⁴⁵ Weiter können die Anteile an mehrere Gesellschafter abgetreten werden, sodass sich keine Anteile iSv § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 GrEStG vereinigen oder ein vereinigter Anteil iSd § 1 Abs. 3 Nr. 3 und 4 GrEStG übergeht. Alternativ kann es sinnvoll sein, gezielt § 1 Abs. 2b GrEStG zu verwirklichen, um die Finanzierungsmöglichkeit der Grunderwerbsteuer zu optimieren.⁹⁴⁶ Diese Flexibilität gibt es bei der Einziehungsklausel nicht. Bei einer AG erübrigt sich eine weitere Auswahl, da die Abtretungsklausel unzulässig ist.⁹⁴⁷ Nur die Einziehungsklausel ist bei einer AG zulässig.⁹⁴⁸

c) Weitere Gesellschaftsvertragsgestaltungen

aa) Disquotale Gesellschafterrechte

Soll im Rahmen des Beteiligungsmanagements ein vereinigter Anteil zu Lebzeiten an einen Abkömmling übertragen werden, kann sich dies bei sämtlichen Nachfolgeklauseln nachteilig auf andere Bewertungsmaßstäbe auswirken.⁹⁴⁹ Hierzu gehört beispielsweise das Ziel, dass dem künftigen Erblasser trotz lebzeitiger Übertragung die Mehrheit der Stimmrechte oder des Ergebnisses der Gesellschaft zustehen soll.⁹⁵⁰

Gesellschaftsrechtlich kann die Stimmrechts- und die Ergebnisverteilung grundsätzlich disquotale ausgestaltet werden. Dies ergibt sich für die GbR aus

⁹⁴³ Zur Anwendbarkeit von § 3 Nr. 2 S. 1 GrEStG bei § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 ErbStG: Abschnitt E.II.2.c)bb).

⁹⁴⁴ Abschnitt B.II.2.b)cc).

⁹⁴⁵ Zur Unbeachtlichkeit von Anteilsübergängen auf Altgesellschafter: Abschnitt D.II.1.

⁹⁴⁶ Abschnitt E.IV.1.b)cc).

⁹⁴⁷ Abschnitt B.II.2.b)cc).

⁹⁴⁸ Abschnitt B.II.2.b)bb).

⁹⁴⁹ Zur Vorteilhaftigkeit einer Übertragung vereinigter Anteile zu Lebzeiten: Abschnitt F.II.2.b).

⁹⁵⁰ Zum passgenauen Zuschnitt von Gesellschafterrechten: Abschnitt A.I.3.

§ 709 Abs. 3 S. 1 BGB, für die oHG aus § 108 HGB, für die KG aus § 163 HGB, für die GmbH aus § 29 Abs. 3 S. 2, § 45 Abs. 2, § 47 Abs. 2 GmbHG und für die AG aus § 12 S. 2, § 60 Abs. 3 AktG.

Grunderwerbsteuerlich ist für § 1 Abs. 2a GrEStG der Anteil am Vermögen maßgebend. Dieser Anteil ergibt sich aus dem Gesellschaftsvertrag oder beispielsweise aus § 709 Abs. 3 S. 1, § 735 Abs. 3 und § 736d Abs. 6 BGB.⁹⁵¹ Für § 1 Abs. 2b GrEStG ist der Anteil am Stamm- bzw. Grundkapital maßgebend, wenn die Anteile zu einem gewissen Umfang am Ergebnis und Vermögen partizipieren.⁹⁵² Dies gilt für § 1 Abs. 3 GrEStG jeweils entsprechend.⁹⁵³ Eine Pro-Kopf-Betrachtung findet nicht statt.⁹⁵⁴ Auch die Verteilung der Stimmrechte ist nicht maßgebend.⁹⁵⁵

Vor diesem Hintergrund kann durch eine disquotale Ausgestaltung der Stimmrechtsverteilung erreicht werden, dass einem künftigen Erblasser trotz einer lebzeitigen Übertragung eines vereinigten Anteils weiterhin die Mehrheit der Stimmrechte bei der Gesellschaft zusteht.⁹⁵⁶ Hingegen ist eine disquotale Ausgestaltung der Ergebnisverteilung nur eingeschränkt möglich. Je nach Partizipation am Ergebnis ist zu prüfen, ob ein gesellschaftsrechtlicher Anteil auch ein Grunderwerbsteuerlicher Anteil ist.

bb) Abfindungsbeschränkung und -anrechnung

Bei der Fortsetzungsklausel, der Einziehungsklausel und der Abtretungsklausel werden die Gesellschaftsanteile letztlich veräußert, sodass regelmäßig keine Steuervergünstigung Anwendung findet.⁹⁵⁷ Jedoch findet § 3 Nr. 2 S. 1 GrEStG Anwendung, soweit die Erben nicht den Zeitwert des Gesellschaftsanteils erhalten.⁹⁵⁸ Die Erben erhalten nicht den Zeitwert des Gesellschaftsanteils, wenn der

⁹⁵¹ GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 801, unter 4.; Behrens/Wachter/Behrens GrEStG § 1 Rn. 319, 320; LBM/Broemel, Grunderwerbsteuer im Unternehmen, Rn. 3.111; Pahlke/Joisten GrEStG § 1 Rn. 311; Viskorf/Meßbacher-Hönsch GrEStG § 1 Rn. 820; Wilms/Jochum/Schnitter GrEStG § 1 Rn. 255; aA (Auseinandersetzungquote maßgebend) Behrens/Wachter/Behrens GrEStG § 1 Rn. 321.

⁹⁵² Drabas/Arendt DB 2024, 1635 (1635); LBM/Riedel, Grunderwerbsteuer im Unternehmen, Rn. 4.110, 4.116; aA in Bezug auf die Berücksichtigung von Gesellschafterrechten: GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821, unter 4.; Beck GrEStG § 1 Abs. 2b Rn. 47; Behrens/Wachter/Behrens GrEStG § 1 Rn. 540, 541; Behrens/Sparr BB 2024, 1495 (1500); Pahlke/Joisten GrEStG § 1 Rn. 355; LBM/Krohn, Grunderwerbsteuer im Unternehmen, Rn. 3.415, 3.416; Viskorf/Meßbacher-Hönsch GrEStG § 1 Rn. 965; Wilms/Jochum/Schnitter GrEStG § 1 Rn. 290.18; Wälzholz MittBayNot 2023, 23 (28, 29).

⁹⁵³ Zur Berücksichtigung von Gesellschafterrechten: LBM/Joisten, Grunderwerbsteuer im Unternehmen, Rn. 3.763; Viskorf/Meßbacher-Hönsch GrEStG § 1 Rn. 1093; Voßkuhl/Hunsmann UVR 2005, 51 (54); aA Behrens/Wachter/Behrens GrEStG § 1 Rn. 732; Rothenöder DStZ 2010, 334 (337).

⁹⁵⁴ Abschnitt E.II.1.a)bb)(1).

⁹⁵⁵ GLE 10.5.2022, BStBl. I 2022, 821, unter 4.; Behrens/Wachter/Behrens GrEStG § 1 Rn. 733; Drabas/Arendt DB 2024, 1635 (1635); Pahlke/Joisten GrEStG § 1 Rn. 355, 408; LBM/Krohn, Grunderwerbsteuer im Unternehmen, Rn. 3.415; LBM/Riedel, Grunderwerbsteuer im Unternehmen, Rn. 4.109; Voßkuhl/Hunsmann UVR 2005, 51 (57); Wälzholz MittBayNot 2023, 23 (28, 29); aA Rothenöder DStZ 2010, 334 (337).

⁹⁵⁶ Zu disquotalen Gesellschafterrechten als Gestaltungsansatz: Krohn, Grunderwerbsteuer und Personengesellschaften, 27; Voßkuhl/Hunsmann UVR 2005, 51 (54, 55).

⁹⁵⁷ Abschnitt B.II.3.

⁹⁵⁸ Abschnitt E.II.2.c)bb).

Abfindungsanspruch, die Einziehungsvergütung oder die Abtretungsvergütung der Höhe nach beschränkt ist.⁹⁵⁹ In diesem Fall fingiert § 3 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 und 3 ErbStG eine Schenkung auf den Todesfall.

Wenn eine Abfindungsbeschränkung vereinbart wird, profitieren die verbleibenden Gesellschafter doppelt. Sie profitieren von der Abfindungsbeschränkung, da eine geringere Abfindung zu finanzieren ist. Dies geht zulasten des ausscheidenden Gesellschafters bzw. dessen Erben. Sie erhalten eine den Zeitwert des Gesellschaftsanteils unterschreitende Abfindung. Daher setzt eine Vereinbarung einer Abfindungsbeschränkung stets voraus, die Lebenserwartung der jeweiligen Gesellschafter zu ermitteln. Weiter profitieren die verbleibenden Gesellschafter von der Grunderwerbsteueroptimierung, da entweder sie oder ihre Gesellschaft Steuerschuldner sind (§ 13 GrEStG).

Alternativ zu einer Abfindungsbeschränkung kann eine Abfindungsanrechnung vereinbart werden.⁹⁶⁰ Die entstandene Grunderwerbsteuer wird auf den Abfindungsanspruch, die Einziehungsvergütung oder die Abtretungsvergütung angerechnet.⁹⁶¹ Hierdurch wird die Grunderwerbsteuer wirtschaftlich auf den ausscheidenden Gesellschafter bzw. dessen Erben übergewälzt. Ein entstandener Anspruch wird teilweise erfüllt. Dies ist von einer Abfindungsbeschränkung abzugrenzen, die die Höhe beeinflusst, mit der ein Anspruch entsteht.⁹⁶²

cc) Grunderwerbsteuerklausel

Bei sämtlichen Nachfolgeklauseln kann im Erbfall oder bei einer Erbauseinandersetzung Grunderwerbsteuer entstehen. Ist ein Gesellschafter Steuerschuldner, ergibt sich auf dessen Ebene ein Liquiditätsbedarf.⁹⁶³ Soll der Liquiditätsbedarf durch die Gesellschaft gedeckt werden, wirkt sich dies auf die Entnahme- bzw. die Ausschüttungspolitik aus. Ist eine Gesellschaft Steuerschuldner, kann sich der Wert eines Gesellschaftsanteils eines Mitgesellschafters vermindern, obwohl er nicht an dem Erbfall und der Erbauseinandersetzung beteiligt ist.⁹⁶⁴

Vor diesem Hintergrund ist es empfehlenswert, in den Gesellschaftsvertrag eine Grunderwerbsteuerklausel aufzunehmen. Für eine Grunderwerbsteuerklausel kommen folgende Bausteine in Betracht:

- Sonderentnahmerecht: Bei Personengesellschaften kann ein Sonderentnahmerecht für die Konstellationen vereinbart werden, bei denen ein Gesellschafter Steuerschuldner ist. Hierdurch kann der Liquiditätsbedarf des Gesellschafters gedeckt werden.
- Temporäre disquotale Ergebnisverteilung: Bei Kapitalgesellschaften kann eine temporäre disquotale Ergebnisverteilung für die Konstellationen vereinbart werden, bei denen ein Gesellschafter Steuerschuldner ist.⁹⁶⁵ Die disquotale Ergebnisverteilung regelt, dass der Gesellschafter zur Deckung seines Liqui-

⁹⁵⁹ Zur Möglichkeit einer Beschränkung: Abschnitt B.II.1.b)cc); Abschnitt B.II.2.b)bb); Abschnitt B.II.2.b)cc).

⁹⁶⁰ Zur Abfindungsbeschränkung: Abschnitt F.II.3.c)bb).

⁹⁶¹ Zur Einziehungs- und Abtretungsvergütung: FormB-RS/Schwedhelm/Wollweber A.6.00 Rn.141.

⁹⁶² Zur Abfindungsbeschränkung: Abschnitt F.II.3.c)bb).

⁹⁶³ Beispiel: Abschnitt E.II.3.a)bb)(2).

⁹⁶⁴ Beispiel: Abschnitt E.III.1.a).

⁹⁶⁵ Zur Zulässigkeit einer disquotalen Ergebnisverteilung: Abschnitt F.II.3.c)aa).

ditätsbedarfs einen überproportionalen Ergebnisanteil erhält, bis sein Liquiditätsbedarf gedeckt ist. Anschließend erhält er einen unterproportionalen Ergebnisanteil, bis sein kumulierter Ergebnisanteil proportional ist.

- Einlageverpflichtung: Eine Einlageverpflichtung sollte für die Konstellationen vereinbart werden, bei denen die Gesellschaft Steuerschuldner ist.⁹⁶⁶ Die die Entstehung der Grunderwerbsteuer verursachenden Gesellschafter werden zur Einlage der auf Ebene der Gesellschaft entstandenen Grunderwerbsteuer nach Abzug eines Ertragsteuervorteils verpflichtet.⁹⁶⁷ Verursachender Gesellschafter ist nicht nur der Gesellschafter, durch dessen Anteilsübergang beispielsweise bei § 1 Abs. 2b GrEStG die 90 %-Schwelle erreicht wird. Verursachender Gesellschafter ist auch der Gesellschafter, dessen vorausgegangener Anteilsübergang zur Erreichung der 90 %-Schwelle beiträgt. Die Einlageverpflichtung ändert nichts daran, dass die Gesellschaft Steuerschuldner iSd § 13 GrEStG ist. Sie wälzt die Grunderwerbsteuer nur wirtschaftlich auf die verursachenden Gesellschafter über. Es ist darauf zu achten, dass die Verpflichtung besteht, eine Einlage auf ein Gesellschafterkonto zu leisten, das sämtlichen Gesellschaftern zuzuordnen ist. Ansonsten würde die wirtschaftliche Überwälzung der Grunderwerbsteuer fehlschlagen.

4. Gestaltung der Verfügung von Todes wegen

a) Erbeinsetzung und Festlegung der Erbquoten

Grunderwerbsteuer kann bei einer Erbauseinandersetzung über Gesellschaftsanteile entstehen.⁹⁶⁸ Eine Erbauseinandersetzung erfolgt nur, wenn mehrere Personen Erben sind.⁹⁶⁹ Daher werden die Grunderwerbsteuerwirkungen regelmäßig optimiert, indem nur eine Person als Erbe eingesetzt wird. Andere Personen können ein Vermächtnis erhalten.⁹⁷⁰ Sollen aufgrund anderer Bewertungsmaßstäbe als der Grunderwerbsteuer mehrere Personen als Erben eingesetzt werden, können die Grunderwerbsteuerwirkungen durch die Festlegung der Erbquoten optimiert werden. Die Grunderwerbsteuerwirkungen werden regelmäßig umso mehr optimiert, desto höher die Erbquote desjenigen Erben ist, der einen Gesellschaftsanteil bei der Erbauseinandersetzung übernimmt. Dies schließt nicht aus, dass mehrere Erben wirtschaftlich gleichgestellt sind. Eine wirtschaftliche Gleichstellung kann erreicht werden, indem ein Erbe mit einer niedrigen Erbquote mit einem Vorausvermächtnis bedacht wird.⁹⁷¹ Inwieweit die Erbeinsetzung oder die Festlegung der Erbquoten die Grunderwerbsteuerwirkungen optimieren, wird von der Nachfolgeklausel beeinflusst.

⁹⁶⁶ Andresen IStR 2023, 348 (351, 354, 355); IDW Beilage zu IDW-Fachnachricht Nr. 8/2011, Rn. 48, 49; Krämer ErbStB 2012, 342 (343).

⁹⁶⁷ Zur ertragsteuerlichen Abziehbarkeit der Grunderwerbsteuer am Beispiel von § 1 Abs. 2b GrEStG: Abschnitt E.IV.1.b)cc).

⁹⁶⁸ Zur fehlenden Harmonisierung der Ergänzungstatbestände mit § 3 Nr. 3 S. 1 GrEStG: Abschnitt E.IV.2.

⁹⁶⁹ Abschnitt B.I.2.

⁹⁷⁰ Abschnitt B.I.3.

⁹⁷¹ Zum Vorausvermächtnis: Abschnitt B.I.3.

Bei der Auflösungsklausel wird die Auswirkung der Erbeinsetzung und der Festlegung der Erbquoten auf die Grunderwerbsteuerwirkungen durch die Beteiligungsstruktur sowie die Reihenfolge der Erbaueinandersetzung und der Liquidation beeinflusst.⁹⁷² Hätte beispielsweise der künftige Erblasser mit dem vereinigten Anteil im Abschnitt E.II.1.a) nur einen Erben eingesetzt, wäre auch im Erbfall keine Grunderwerbsteuer und bei der Liquidation Grunderwerbsteuer iHv 28.000 EUR entstanden (§ 1 Abs. 3 Nr. 4, § 3 Nr. 6 S. 1 GrEStG, § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 6 Abs. 2 S. 1 GrEStG).⁹⁷³ Mangels Erbaueinandersetzung wäre statt Grunderwerbsteuer iHv insgesamt 154.000 EUR nur Grunderwerbsteuer iHv insgesamt 28.000 EUR entstanden, obwohl die Struktur nach (Teil)Liquidation identisch ist. Die Grunderwerbsteuerwirkungen wären auch teilweise optimiert worden, wenn der künftige Erblasser die Erbquote des den vereinigten Anteil übernehmenden Erben höher festgelegt hätte. Dies liegt daran, dass bei dem durch die Erbaueinandersetzung verwirklichten § 1 Abs. 2a GrEStG eine höhere Deckungsgleichheit in Bezug auf § 6 Abs. 3 S. 1 GrEStG vorgelegen hätte.⁹⁷⁴ Ist hingegen ein künftiger Erblasser neben einem Dritten zu 80 % an einer Personengesellschaft beteiligt und erfolgt wie im Abschnitt E.II.1.c) zunächst die Liquidation und anschließend die Erbaueinandersetzung, werden die Grunderwerbsteuerwirkungen unabhängig von der Erbeinsetzung und der Erbquote nicht optimiert. Dies liegt daran, dass der 80 %-Anteil mit dem Erbfall per Gesamtrechtsnachfolge Gesamthandsvermögen der Miterben wird und nach der Liquidation eine Erbaueinandersetzung über ein Grundstück erfolgt.⁹⁷⁵ Bei der Erbaueinandersetzung über das Grundstück findet § 3 Nr. 3 S. 1 GrEStG unabhängig von der Erbquote Anwendung.⁹⁷⁶

Bei der Fortsetzungsklausel geht der Gesellschaftsanteil nicht auf den oder die Erben über.⁹⁷⁷ Weiter ist der Abfindungsanspruch kein Grundstück iSd § 2 GrEStG. Daher werden die Grunderwerbsteuerwirkungen nicht optimiert.

Bei der einfachen Nachfolgeklausel können die Grunderwerbsteuerwirkungen optimiert werden. Wird nur eine Person als Erbe eingesetzt, ergeben sich die Grunderwerbsteuerwirkungen, die sich bei einer qualifizierten Nachfolgeklausel ergeben würden, bei der nur ein Erbe qualifizierter Erbe ist.⁹⁷⁸ Werden aufgrund anderer Bewertungsmaßstäbe als der Grunderwerbsteuer mehrere Personen als Erben eingesetzt, können die Grunderwerbsteuerwirkungen durch die Festlegung der Erbquoten optimiert werden. Dies liegt daran, dass beispielsweise § 3 Nr. 2 S. 1 GrEStG in einem höheren Umfang Anwendung findet, wenn im Erbfall § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG verwirklicht wird. Hierdurch hätten die Grunderwerbsteuerwirkungen im Abschnitt E.II.3.c) optimiert werden können. Weiter kann der Umfang der Erfüllung der Vorbehaltensfrist iSd § 6 Abs. 4 Nr. 3 Hs. 1 GrEStG erhöht werden, wenn wie im Abschnitt E.II.3.a) bei der Erbaueinandersetzung § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG verwirklicht wird.

⁹⁷² Zu den Einflussfaktoren bei der Auflösungsklausel: Abschnitt E.II.1.d).

⁹⁷³ Wie im Abschnitt E.II.1.a)bb)(3).

⁹⁷⁴ Abschnitt E.II.1.a)bb)(2).

⁹⁷⁵ Zur Gesamtrechtsnachfolge bei Anteilen an einer Personengesellschaft mit Auflösungsklausel: Abschnitt B.II.1.b)bb).

⁹⁷⁶ Zur Gleichstellung von Miterben und Alleinerben als Sinn und Zweck von § 3 Nr. 3 S. 1 GrEStG: Abschnitt D.IV.4.

⁹⁷⁷ Abschnitt B.II.1.b)cc).

⁹⁷⁸ Zur qualifizierten Nachfolgeklausel mit Stufen: Abschnitt F.II.3.a).

Bei der qualifizierten Nachfolgeklausel werden die Grunderwerbsteuerwirkungen nicht optimiert, wenn nur ein Erbe qualifizierter Erbe ist.⁹⁷⁹ Sind mehrere Erben qualifizierte Erben, können die Grunderwerbsteuerwirkungen wie bei der einfachen Nachfolgeklausel optimiert werden.

Bei dem gesetzlichen Regelstatut für Kapitalgesellschaften können die Grunderwerbsteuerwirkungen optimiert werden. Hätte beispielsweise der künftige Erblasser mit dem vereinigten Anteil im Abschnitt E.III.1.a) nur einen Erben eingesetzt, wäre im Erbfall auch keine Grunderwerbsteuer entstanden (§ 1 Abs. 3 Nr. 4, § 3 Nr. 6 S. 1 GrEStG). Mangels Erbauseinandersetzung wäre statt Grunderwerbsteuer iHv 280.000 EUR keine Grunderwerbsteuer entstanden, obwohl die Struktur nach Erbfall bzw. (Teil)Erbauseinandersetzung identisch ist. Werden aufgrund anderer Bewertungsmaßstäbe als der Grunderwerbsteuer mehrere Personen als Erben eingesetzt, können die Grunderwerbsteuerwirkungen durch die Festlegung der Erbquoten optimiert werden. Dies liegt daran, dass beispielsweise § 3 Nr. 2 S. 1 GrEStG in einem höheren Umfang Anwendung findet, wenn im Erbfall § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG verwirklicht wird. Hierdurch hätten die Grunderwerbsteuerwirkungen im Abschnitt E.III.1.c) optimiert werden können. Eine Erhöhung der Erbquoten kann sich im Erbfall auch nachteilig auswirken, da sich eher Anteile iSv § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG vereinigen.

Bei der Einziehungsklausel und der Abtretungsklausel können die Grunderwerbsteuerwirkungen optimiert werden. Dies liegt daran, dass beispielsweise § 3 Nr. 2 S. 1 GrEStG in einem höheren Umfang Anwendung findet, wenn im Erbfall § 1 Abs. 3a S. 1 GrEStG iVm § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG verwirklicht wird.

b) Zuordnung von Gesellschaftsanteilen

Werden mehrere Personen als Erben eingesetzt und will ein künftiger Erblasser einem von ihnen einen Gesellschaftsanteil zuordnen, kann dies durch eine Teilungsanordnung oder ein Vorausvermächtnis erfolgen.⁹⁸⁰ Soll die Zuordnungsentscheidung nach dem Erbfall durch die Erben grunderwerbsteueroptimiert angepasst werden können, sind überkreuzte Vorausvermächtnisse anzuordnen. Zwei Vorausvermächtnisse sind überkreuzt, wenn die Vermächtnisnehmer wechselseitig Ersatzvermächtnisnehmer sind. Inwieweit eine Zuordnung eines Gesellschaftsanteils die Grunderwerbsteuerwirkungen optimiert, wird von der Nachfolgeklausel beeinflusst.

Bei der Auflösungsklausel ist eine Zuordnung eines Gesellschaftsanteils regelmäßig nicht angezeigt, da die Personengesellschaft mit einem Erbfall aufgelöst wird.⁹⁸¹ Weiter ist es regelmäßig vorteilhafter, die Liquidationsgesellschaft vor der Erbauseinandersetzung zu liquidieren. In diesem Fall kann bei der Erbauseinandersetzung § 3 Nr. 3 S. 1 GrEStG Anwendung finden, wenn die Erbengemeinschaft bei der Liquidation ein Grundstück erhält.⁹⁸² Ausnahmsweise kann durch ein Vorausvermächtnis § 3 Nr. 2 S. 1 GrEStG in einem höheren Umfang Anwendung finden. Weiter kann durch ein Vorausvermächtnis vermieden werden, dass bei einer Erbauseinandersetzung § 1 Abs. 2a GrEStG verwirklicht wird.

⁹⁷⁹ Zur qualifizierten Nachfolgeklausel mit Stufen: Abschnitt F.II.3.a).

⁹⁸⁰ Zur Teilungsanordnung: Abschnitt B.I.2.; zum Vorausvermächtnis: Abschnitt B.I.3.

⁹⁸¹ Zur Auflösung der Gesellschaft: Abschnitt B.II.1.b)bb).

⁹⁸² Beispiel: Abschnitt E.II.1.c).

Ein Erwerb aufgrund eines Vermächtnisses ist ein Erwerb von Todes wegen, der gem. § 1 Abs. 2a S. 6 GrEStG außer Betracht bleibt.⁹⁸³

Bei der Fortsetzungsklausel geht kein Gesellschaftsanteil auf die Erben über.⁹⁸⁴ Eine Zuordnung eines Gesellschaftsanteils durch eine Teilungsanordnung oder ein Vorausvermächtnis scheidet aus.

Bei der einfachen Nachfolgeklausel können die Grunderwerbsteuerwirkungen optimiert werden. Durch eine Teilungsanordnung wird das Schlüsselement „eines zum Nachlass gehörigen Grundstücks“ von § 3 Nr. 3 S. 1 GrEStG trotz Sonderrechtsnachfolge erfüllt.⁹⁸⁵ Jedoch müssen auch die anderen Schlüsselemente erfüllt werden.⁹⁸⁶ Daher ist eine Zuordnung durch ein Vorausvermächtnis vorteilhafter als eine Zuordnung durch eine Teilungsanordnung. Dies liegt daran, dass ein Erwerb durch Vermächtnis gem. § 3 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 2 ErbStG ein Erwerb von Todes wegen ist, sodass § 3 Nr. 2 S. 1 GrEStG unabhängig vom verwirklichten Ergänzungstatbestand Anwendung findet.⁹⁸⁷ Hätte beispielsweise der Erblasser im Abschnitt E.II.3.a) den vereinigten Anteil einem Miterben per Vorausvermächtnis zugeordnet, wäre der Erbfall auch grunderwerbsteuerlich unbeachtlich. Jedoch wäre die Grunderwerbsteuer für den bei der Erbauseinandersetzung ausgelösten fiktiven Grundstückserwerb iSd § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG zu 90 % nicht erhoben worden. Dies liegt daran, dass durch das Vorausvermächtnis die Steuervergünstigung iSd § 6 Abs. 2 S. 1 GrEStG für den zur Erfüllung des Vorausvermächtnisses abgetretenen Gesellschaftsanteil nicht gem. § 6 Abs. 4 Nr. 3 Hs. 1 GrEStG ausgeschlossen wird.⁹⁸⁸ Statt Grunderwerbsteuer iHv 154.000 EUR wäre nur Grunderwerbsteuer iHv 28.000 EUR entstanden, obwohl die Struktur nach (Teil)Erbauseinandersetzung bzw. Vermächtniserfüllung identisch ist.

Bei der qualifizierten Nachfolgeklausel werden die Grunderwerbsteuerwirkungen nicht optimiert, wenn nur ein Erbe qualifizierter Erbe ist. Der Gesellschaftsanteil geht im Erbfall per Sonderrechtsnachfolge allein auf den qualifizierten Erben über.⁹⁸⁹ Der Erwerb durch Erbanfall iSd § 3 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 1 ErbStG ist gem. § 3 Nr. 2 S. 1 GrEStG von der Besteuerung ausgenommen. Auf § 3 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 2 ErbStG oder § 3 Nr. 3 S. 1 GrEStG kommt es nicht an. Ausnahmsweise ist ein Vorausvermächtnis angezeigt, um eine Ausgleichspflicht zu vermeiden, wenn der Umfang des Erbeils für die Anrechnung des per Sonderrechtsnachfolge übergehenden Gesellschaftsanteils nicht ausreicht.⁹⁹⁰ Sind mehrere Erben qualifizierte Erben, können die Grunderwerbsteuerwirkungen wie bei der einfachen Nachfolgeklausel durch eine Zuordnung optimiert werden.

Bei dem gesetzlichen Regelstatut für Kapitalgesellschaften können die Grunderwerbsteuerwirkungen optimiert werden. Das Vorausvermächtnis ist ein Er-

⁹⁸³ Zur Reichweite des Ausdrucks „Erwerb [...] von Todes wegen“: Abschnitt D.I.6.

⁹⁸⁴ Zum Nichtübergang eines Gesellschaftsanteils: Abschnitt B.II.1.b)cc).

⁹⁸⁵ Abschnitt D.IV.3.

⁹⁸⁶ Zu den Schlüsselementen von § 3 Nr. 3 S. 1 GrEStG: Abschnitt D.IV.1.

⁹⁸⁷ Zur Anwendbarkeit von § 3 Nr. 2 S. 1 GrEStG bei Ergänzungstatbeständen: BFH 23.5.2012 – II R 21/10, BStBl. II 2012, 793, unter II.2.a); GLE 5.3.2024, BStBl. I 2024, 383, Rn. 37, 43; Behrens/Wachter/Berke GrEStG § 3 Rn. 46, 53, 68; Wilms/Jochum/Heine GrEStG § 3 Rn. 32, 34; Viskorf/Meißbacher-Hönsch GrEStG § 3 Rn. 113, 120, 130; Pahlke/Pahlke GrEStG § 3 Rn. 38, 39, 44, 47.

⁹⁸⁸ Zur teleologischen Reduktion aufgrund § 3 Nr. 2 S. 1 GrEStG: Abschnitt F.II.2.c).

⁹⁸⁹ Abschnitt B.II.1.b)ee).

⁹⁹⁰ Abschnitt B.II.1.b)ee).