

# DNotI

Deutsches Notarinstitut

**Dokumentnummer:** 2r48\_08  
**letzte Aktualisierung:** 1.7.2011

**BFH**, 16.2.2011 - II R 48/08

GrEStG §§ 1 Abs. 1 Nr. 5, 6 Abs. 3, 8, 9 Abs. 1 Nr. 6 S. 1

## **Grunderwerbsteuer: Erwerbsvorgang auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage**

1. Wird im Zusammenhang mit der Auflösung einer GbR das Gesamthandsvermögen ohne Auseinandersetzung unter den Gesellschaftern auf eine andere GbR übertragen, beruht der Erwerb der anderen GbR auch dann nicht auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Alt. 3 GrEStG, wenn an beiden GbR dieselben Gesellschafter beteiligt sind.

2. Ebenso wie bei einem Kaufvertrag, durch den ein Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks begründet wird, ist auch beim Erwerb eines Übereignungsanspruchs mittels Abtretung für die Höhe der Gegenleistung entscheidend, in welchem tatsächlichen, möglicherweise auch erst zukünftig herzustellenden Zustand der Erwerber das Grundstück erhalten soll, d.h. in welchem tatsächlichen Zustand das Grundstück Gegenstand des Erwerbsvorgangs ist.

## Tatbestand

I. An der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einem Immobilienfonds in der Rechtsform einer GbR, sowie an der Immobilienfonds M-XVI-GbR waren zu 95 v.H. die M-AG, zu 4 v.H. die M-GmbH und zu 1 v.H. K beteiligt.

Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 26. August 1998 traten die Gesellschafter der M-XVI-GbR an die Gesellschafter der Klägerin sämtliche Ansprüche aus einem Grundstückskaufvertrag der M-XVI-GbR mit der M-AG vom 17. Dezember 1997 ab, während sich die Gesellschafter der Klägerin verpflichteten, in sämtliche im Kaufvertrag vom 17. Dezember 1997 übernommenen Verpflichtungen einzutreten. Zugleich beschlossen die Gesellschafter der M-XVI-GbR die Auflösung dieser Gesellschaft unter Übertragung des gesamten Vermögens auf die Gründungsgesellschafter der Klägerin sowie H, welcher zuvor der Klägerin beigetreten war. Die Gesellschafter der Klägerin nahmen die Übertragungen an und verpflichteten sich, die Gesellschafter der aufgelösten Gesellschaft von allen Verbindlichkeiten freizustellen.

Gegenstand des Kaufvertrages vom 17. Dezember 1997 war das Baugrundstück, welches die M-XVI-GbR zuvor von der M-AG erworben hatte. Die M-AG war die Initiatorin des gesamten Bauprojekts und hatte sich zunächst als Generalunternehmerin gegenüber dem Land Y zur Bebauung der entsprechenden Flächen verpflichtet. Sie war es auch, welche die Gründung der Klägerin und der M-XVI-GbR initiierte und ihre Bauabsicht noch vor dem Erwerb des streitigen Grundstücks durch die Klägerin konkret umsetzte, indem sie eine baugenehmigungsreife Bebauung entwickelte.

Die Klägerin schloss dann am 31. August 1998 mit der M-AG einen Generalübernehmervertrag zur Bebauung des erworbenen Grundstücks und griff mit dem Erwerb der streitigen Flurstücke auf die von der M-AG erwirkte Baugenehmigung und deren Baukonzept zurück, mit dessen Verwirklichung bereits seit dem 6. Juli 1998 begonnen worden war. Zur Gewinnung von Kapitalanlegern gab sie einen entsprechenden Prospekt heraus. Nach dem Beitritt von Kapitalanlegern waren die M-AG noch zu 5 v.H., die M-GmbH zu 0,05 v.H. und K zu 0,10 v.H. an der Klägerin beteiligt.

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) unterwarf die im Vertrag vom 26. August 1998 vereinbarte Abtretung von Ansprüchen aus dem Grundstückskaufvertrag vom 17. Dezember 1997 zunächst auf der Grundlage eines auf 2.568.833 DM geschätzten Grundbesitzwertes gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes in der im Streitjahr maßgebenden Fassung (GrEStG) der Grunderwerbsteuer und setzte diese gegen die Klägerin durch Bescheid vom 28. Dezember 1998 auf 89.909 DM (45.969,74 EUR) fest.

Zuletzt mit geändertem Bescheid vom 19. Mai 2005 erhöhte das FA die Grunderwerbsteuer, indem es nunmehr von den Gesamtkosten in Gestalt des übernommenen Grundstückskaufpreises zuzüglich aller weiteren Kosten der Bauerrichtung in Höhe von 22.509.145,82 DM ausging und die Grunderwerbsteuer unter Berücksichtigung des der M-AG verbliebenen Anteils an der Klägerin in Höhe von 5 v.H. nach § 6 Abs. 3 GrEStG auf insgesamt 748.429 DM (382.665,67 EUR) festsetzte.

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das Finanzgericht (FG) der hiergegen erhobenen Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 362 veröffentlichtem Urteil teilweise statt. Der angefochtene Bescheid sei rechtswidrig, soweit er von einer den Betrag von 10.763.000 DM (von der Klägerin angegebener Ertragswert des streitbefangenen Grundstücks nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GrEStG i.V.m. § 146 Abs. 2 Satz 1 des

Bewertungsgesetzes in der im Streitjahr maßgebenden Fassung --BewG--) übersteigenden Bemessungsgrundlage ausgehe. Maßgeblich sei der nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GrEStG für das bebaute Grundstück zu ermittelnde Bedarfswert nach §§ 138 ff. BewG, weil der Grundstückskaufvertrag vom 26. August 1998 einen Erwerbsvorgang auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage darstelle. Die Gesellschafter der M-XVI-GbR hätten in der notariellen Verhandlung vom 26. August 1998 unter Verzicht auf eine Liquidation die Auflösung der M-XVI-GbR sowie die Übertragung des gesamten Vermögens dieser Gesellschaft auf die Gesellschafter der Klägerin beschlossen.

Mit seiner Revision rügt das FA Verletzung des § 8 Abs. 1 GrEStG.

Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Während des Revisionsverfahrens hat das FA mit Bescheid vom 25. August 2010 die Steuerfestsetzung im Hinblick auf die Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der Grundbesitzwerte als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27. Mai 2009 II R 64/08, BFHE 225, 508, BStBl II 2009, 856) nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 und 4 der Abgabenordnung für vorläufig erklärt.

## Entscheidungsgründe

II. 1. Die Revision führt bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen zur Aufhebung der Vorentscheidung. Da während des Revisionsverfahrens ein Änderungsbescheid ergangen ist, ist das Urteil des FG gegenstandslos geworden (BFH-Urteile vom 16. Juni 1999 II R 57/96, BFHE 189, 537, BStBl II 1999, 789; vom 10. Mai 2006 II R 71/04, BFHE 213, 118, BStBl II 2006, 602; vom 17. Januar 2008 VI R 44/07, BFHE 220, 269, BStBl II 2011, 21). Der Senat entscheidet über die Klage gegen den gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Revisionsverfahrens gewordenen Grunderwerbsteuerbescheid vom 25. August 2010. Es bedarf keiner Zurückverweisung der Sache an das FG nach § 127 FGO, weil sich durch den Änderungsbescheid vom 25. August 2010 der Streitstoff nicht verändert hat (ständige Rechtsprechung, vgl. etwa BFH-Urteile vom 29. Juli 1992 II R 39/89, BFHE 168, 431, BStBl II 1993, 63; vom 10. November 2004 XI R 30/04, BFHE 208, 194, BStBl II 2005, 274).

2. Die Sache ist spruchreif, weil die Feststellungen des FG ausreichen, um in der Sache selbst zu entscheiden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Die Klage ist überwiegend unbegründet und war daher im Wesentlichen abzuweisen. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, bei der Abtretung der Ansprüche aus dem Kaufvertrag handele es sich um einen Erwerbsvorgang auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Alt. 3 GrEStG. Vielmehr ist nach § 8 Abs. 1 GrEStG die Grunderwerbsteuer nach dem Wert der Gegenleistung zu bemessen. Dabei ist --wie zuletzt im Grunderwerbsteueränderungsbescheid vom 19. Mai 2005 geschehen-- die Gegenleistung in Höhe des Gesamtaufwands für das Grundstück einschließlich der Bebauung anzusetzen. Der Klage war lediglich insoweit stattzugeben, als das FA im Rahmen der Anwendung des § 6 Abs. 3 GrEStG die der M-GmbH und dem K verbliebenen Anteile an der Klägerin nicht berücksichtigt hat.

3. Die Grunderwerbsteuer bemisst sich im Streitfall nach § 8 Abs. 1 GrEStG nach dem Wert der Gegenleistung.

a) Die M-XVI-GbR hat durch die Vereinbarung vom 26. August 1998 den ihr aus dem Grundstückskaufvertrag mit der M-AG vom 17. Dezember 1997 zustehenden Anspruch auf Grundstücksübereignung unmittelbar an die Klägerin abgetreten und dadurch einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 GrEStG verwirklicht. Der Senat ist an die dem entgegenstehende Vertragsauslegung des FG, wonach zunächst die M-XVI-GbR aufgelöst worden sei und dann eine Grundstücksübernahme durch ihre Gesellschafter stattgefunden habe, nicht gebunden. Eine Bindung nach § 118 Abs. 2 FGO tritt nämlich nicht ein, wenn das FG einen Vertrag rechtlich nicht richtig eingeordnet hat (vgl. etwa BFH-Urteil vom 13. April 2010 IX R 41/09, BFH/NV 2010, 1271).

aa) Im Vertrag vom 26. August 1998 haben die Gesellschafter der M-XVI-GbR zwar die Übertragung des gesamten Vermögens dieser Gesellschaft an die Gesellschafter der Klägerin beschlossen, während letztere die Übertragung annahm und sämtliche Verbindlichkeiten der Gesellschaft übernahm und sich darüber hinaus dazu verpflichteten, die Gesellschafter der aufgelösten Gesellschaft von allen Verbindlichkeiten freizustellen. Diese Vereinbarung stellt sich aber aus Sicht des Senats als eine Verpflichtung der durch ihre Gesellschafter handelnden M-XVI-GbR zur Übertragung aller Vermögensgegenstände der Gesellschaft unmittelbar auf die Klägerin dar. Hierfür sprechen die Auflösung der M-XVI-GbR ohne Auseinandersetzung und der Verzicht der Gesellschafter auf eine Haftungsvereinbarung, die bei einem Zwischenerwerb der Gesellschafter der aufgelösten GbR nahegelegen hätte. Weiter spricht der tatsächliche Vollzug der Abtretung für diese Auffassung. Denn die Gesellschafter der M-XVI-GbR haben im darauf folgenden Absatz der Vereinbarung "als Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts" sämtliche Ansprüche aus dem Grundstückskaufvertrag mit der M-AG vom 17. Dezember 1997 an die Gesellschafter der Klägerin "als Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts" abgetreten; letztere sind in sämtliche im Grundstückskaufvertrag geregelten Verpflichtungen eingetreten.

bb) Demnach fand die Erfüllung der im ersten Absatz vereinbarten Vermögensübertragung unmittelbar zwischen beiden Gesellschaften statt. Dafür spricht bereits der (doppelte) Zusatz "als Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts". Dieser wäre überflüssig gewesen, wenn ein Erwerb unmittelbar durch die Gesellschafter der M-XVI-GbR hätte erfolgen sollen. Soweit die Klägerin die Auffassung vertritt, die M-XVI-GbR sei bereits nach der Vereinbarung im ersten Absatz aufgelöst gewesen, steht dem schon die Tatsache entgegen, dass eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts erst mit der Aufgabe ihres gewerblichen Unternehmens sowie der Übertragung sämtlichen Vermögens vollbeendet ist (vgl. BFH-Urteil vom 18. September 1980 V R 175/74, BFHE 132, 348, BStBl II 1981, 293). Entsprechend blieb es bis zum Abtretungszeitpunkt bei der gesamthänderischen Gebundenheit des betroffenen Gesellschaftsvermögens. Die Gesellschafter waren zuvor nicht in der Verfügung über dieses frei.

b) Die Verpflichtung zur Abtretung eines Übereignungsanspruchs an die Klägerin unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Dies gilt auch dann, wenn eine GbR sich verpflichtet, einen Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks auf eine andere (weitgehend) personenidentische GbR zu übertragen.

c) Die Voraussetzungen, unter denen abweichend von der Grundregel in § 8 Abs. 1 GrEStG die Bedarfswerte nach § 138 Abs. 2 oder 3 BewG als Bemessungsgrundlage anzusehen sind, liegen im Streitfall nicht vor.

aa) Ein Erwerbsvorgang auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Alt. 3 GrEStG ist im Streitfall nicht gegeben. Darunter fallen nur solche Grundstücksübergänge zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern, durch die die

Gesellschafterstellung des beteiligten Gesellschafters in rechtlicher Hinsicht berührt oder verändert wird, was etwa der Fall ist, wenn dem Gesellschafter für die Übertragung des Grundstücks auf die Gesellschaft eine höhere Beteiligung eingeräumt wird oder wenn sich wegen der Übertragung des Grundstücks durch die Gesellschaft auf den Gesellschafter dessen Beteiligung an der Gesellschaft vermindert (BFH-Beschluss vom 26. Februar 2003 II B 54/02, BFHE 201, 326, BStBl II 2003, 483; Pahlke in Pahlke/Franz, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 4. Aufl., § 8 Rz 63; Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 9. Aufl., § 8 Rz 42).

An diesen Voraussetzungen fehlt es im Streitfall. Denn Gesellschafter, deren Stellung bei der Klägerin oder der M-XVI-GbR berührt worden sein könnte, sind an dem hier steuerbaren Rechtsgeschäft nicht beteiligt gewesen. Der Eigentumsverschaffungsanspruch der M-XVI-GbR wurde --wie oben dargelegt-- nicht an ihre Gesellschafter, sondern unmittelbar an die Klägerin abgetreten.

bb) Anders als die Klägerin meint, ist im Streitfall auch nicht von einem Anwendungsfall des § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Alt. 2 GrEStG auszugehen. Die M-XVI-GbR sollte nach dem ausdrücklichen Willen ihrer Gesellschafter ohne Liquidation unter Übertragung ihres gesamten Vermögens untergehen. Die Annahme des Bestehens gegenseitiger Sacheinlageverpflichtungen der Gesellschafter der M-XVI-GbR gegenüber der Klägerin und umgekehrt scheidet daran, dass der Vertrag vom 26. August 1998 keine Anhaltspunkte für derartige Einlageverpflichtungen enthält.

cc) Auch ist im Streitfall --anders als in § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 GrEStG vorausgesetzt-- eine Gegenleistung zu ermitteln, weil im Fall der Abtretung eines Übereignungsanspruchs nach § 9 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 GrEStG die Übernahme der Verpflichtung aus dem Rechtsgeschäft, das den Übereignungsanspruch begründet hat, einschließlich der besonderen Leistungen, zu denen sich der Übernehmer dem Abtretenden gegenüber verpflichtet hat, als Gegenleistung gilt.

dd) Schließlich liegt auch kein Fall mehrerer (kombinierter) Übertragungsvorgänge nach § 8 Abs. 2 Satz 1 GrEStG vor, weil die Vertragsparteien im Vertrag vom 26. August 1998 ausdrücklich die unmittelbare Übertragung des gesamten Vermögens der M-XVI-GbR auf die Klägerin vereinbart haben.

4. Als Gegenleistung gilt in den Fällen der Abtretung eines Übereignungsanspruchs nach § 9 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 GrEStG die Übernahme der Verpflichtung aus dem Rechtsgeschäft, das den Übereignungsanspruch begründet hat, einschließlich der besonderen Leistungen, zu denen sich der Übernehmer dem Abtretenden gegenüber verpflichtet hat.

a) Ebenso wie bei einem Kaufvertrag, durch den ein Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks begründet wird, ist auch beim Erwerb eines Übereignungsanspruchs mittels Abtretung für die Höhe der Gegenleistung entscheidend, in welchem tatsächlichen, möglicherweise auch erst zukünftig herzustellenden Zustand der Erwerber das Grundstück erhalten soll, d.h. in welchem tatsächlichen Zustand das Grundstück Gegenstand des Erwerbsvorgangs ist (vgl. ständige Rechtsprechung, zuletzt: BFH-Entscheidungen vom 19. März 2010 II B 130/09, BFH/NV 2010, 1659; vom 23. August 2007 II B 3/07, BFH/NV 2007, 2348; vom 23. August 2006 II R 42/04, BFH/NV 2007, 760; vom 2. März 2006 II R 39/04, BFH/NV 2006, 1880, und vom 2. März 2006 II R 47/04, BFH/NV 2006, 1509, m.w.N.).

b) Der maßgebliche Gegenstand des Erwerbsvorgangs wird zunächst durch das den

Steuertatbestand (hier § 1 Abs. 1 Nr. 5 GrEStG) erfüllende zivilrechtliche Verpflichtungsgeschäft bestimmt. Ergibt sich aus weiteren Vereinbarungen, die mit diesem Rechtsgeschäft in einem rechtlichen oder zumindest objektiv sachlichen Zusammenhang stehen, dass der Erwerber das Grundstück in bebautem Zustand erhält, bezieht sich der grunderwerbsteuerrechtliche Erwerbsvorgang auf diesen einheitlichen Leistungsgegenstand (BFH-Entscheidungen in BFH/NV 2006, 1880, und vom 2. April 2009 II B 157/08, BFH/NV 2009, 1146, jeweils m.w.N.).

c) Der sachliche Zusammenhang zwischen den Verträgen ist gegeben, wenn der Erwerber im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrags in seiner Entscheidung über das "Ob" und "Wie" der Baumaßnahme gegenüber der Veräußererseite nicht mehr frei war und deshalb feststand, dass er das Grundstück nur in einem bestimmten (bebauten) Zustand erhalten würde (BFH-Urteile vom 8. Februar 1995 II R 19/92, BFH/NV 1995, 823, unter II.3.a; in BFH/NV 2007, 760).

Treten --wie im Streitfall-- auf der Veräußererseite mehrere Personen als Vertragspartner auf, liegt ein enger sachlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen nur vor, wenn die Personen entweder personell, wirtschaftlich oder gesellschaftsrechtlich eng verbunden sind (vgl. BFH-Urteile vom 6. Dezember 1989 II R 72/87, BFH/NV 1991, 344; vom 6. Dezember 1989 II R 145/87, BFH/NV 1991, 345, und in BFH/NV 2007, 760) oder aufgrund von Abreden bei der Veräußerung zusammenarbeiten oder durch abgestimmtes Verhalten auf den Abschluss sowohl des Grundstückskaufvertrags als auch der Verträge, die der Bebauung des Grundstücks dienen, hinwirken (BFH-Urteile vom 13. August 2003 II R 52/01, BFH/NV 2004, 663; vom 21. September 2005 II R 49/04, BFHE 211, 530, BStBl II 2006, 269, jeweils m.w.N.).

Darüber hinaus wird ein enger sachlicher Zusammenhang zwischen Kauf- und Bauvertrag indiziert, wenn der Veräußerer aufgrund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbietet und der Erwerber dieses Angebot annimmt (BFH-Urteil in BFHE 211, 530, BStBl II 2006, 269, m.w.N.).

Die durch die Annahme eines solchen einheitlichen Angebots ausgelöste Indizwirkung für das Vorliegen eines engen sachlichen Zusammenhangs zwischen Kauf- und Bauvertrag gilt auch dann, wenn auf der Veräußererseite mehrere Personen auftreten. Denn die Abgabe eines einheitlichen Angebots durch eine von mehreren auf der Veräußererseite handelnden Personen ist kaum denkbar, ohne dass dem eine Abstimmung mit den übrigen Personen zugrunde liegt oder das Grundstück dem Handelnden vom Eigentümer anderweitig "an die Hand" gegeben worden ist.

d) Es kann dahinstehen, ob im Streitfall die aus mehreren Personen bestehende Veräußererseite --nämlich die M-AG und die M-XVI-GbR, an der die M-AG zu 95 v.H. beteiligt war-- der Klägerin vor Abschluss des Abtretungsvertrages vom 26. August 1998 ein auf den Grundstückserwerb und die Bebauung bezogenes einheitliches Angebot gemacht hat, wofür der enge zeitliche Zusammenhang zwischen der Abtretung des Übereignungsanspruchs und dem Abschluss des Generalübernehmervertrags vom 31. August 1998 sprechen könnte. Denn das Grundstück im bebauten Zustand ist schon deshalb als Gegenstand des Erwerbsvorgangs anzusehen, weil die vorgenannten Verträge vom 26. August 1998 einerseits und vom 31. August 1998 jedenfalls in einem objektiv sachlichen Zusammenhang stehen. Die Klägerin war gegenüber der gesellschaftsrechtlich verbundenen Veräußererseite bereits bei Abschluss des Abtretungsvertrages zumindest faktisch an die

konkrete Bebauung des Grundstücks gebunden. Dies ergibt sich daraus, dass nach den genehmigten Bauplänen bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des Abtretungsvertrages mit der Bebauung begonnen worden war und damit die Klägerin sich nicht ohne wirtschaftliche Nachteile vom Baukonzept der M-AG hätte lösen können. Ferner bot die M-AG, welche auch an der Klägerin zu 95 v.H. beteiligt war, Gewähr dafür, dass es auch zum Abschluss des Generalübernehmervertrags kommen würde (vgl. zur faktischen Bindung auf Grund der Gesellschaftsstruktur BFH-Beschlüsse vom 4. Oktober 2005 II B 29/05, BFH/NV 2006, 123, und vom 9. Februar 2011 II B 50/10, BFH/NV 2011, 846). Das FG hat dazu festgestellt, dass die M-AG sowohl Initiatorin des gesamten Bebauungsprojekts und zunächst auch Generalübernehmerin war und sie dann die M-XVI-GbR sowie die Klägerin gründete und es letzterer ermöglichte, auf die bereits von ihr erwirkte Baugenehmigung und ihr fertiges Bebauungskonzept zurückzugreifen.

5. Angesichts der Tatsache, dass die M-AG nach dem zeitnahen Beitritt von Kapitalanlegern noch zu 5 v.H. an der Klägerin beteiligt war, begegnet es keinen Bedenken, dass die zu erhebende Grunderwerbsteuer nach § 6 Abs. 3 Sätze 1 und 2 GrEStG in Höhe von 5 v.H. nicht erhoben worden ist. Allerdings sind im Rahmen der Anwendung des § 6 Abs. 3 GrEStG auch die der M-GmbH in Höhe von 0,05 v.H. und dem K in Höhe von 0,10 v.H. verbliebenen Anteile an der Klägerin zu berücksichtigen. Von der Grunderwerbsteuer in Höhe von 787.820 DM (402.805,97 EUR) ist danach ein Betrag in Höhe von 5,15 v.H., d.h. gerundet 40.573 DM (20.744,65 EUR) nicht zu erheben. Danach verbleibt eine zu erhebende Grunderwerbsteuer in Höhe von 747.247 DM (382.061,32 EUR).