



Grunderwerbsteuer

A Allgemeines zur Grunderwerbsteuer

A 1 Charakterisierung der Grunderwerbsteuer

- 4A01 Die Grunderwerbsteuer ist eine spezielle Verkehrsteuer, die auf bestimmte Rechtsvorgänge erhoben wird, wo ein inländisches Grundstück von einem Rechtsträger auf einen anderen Rechtsträger übergeht.
- 4A02 Die Grunderwerbsteuer wird erhoben, wenn das Eigentum oder zumindest die wirtschaftliche Verfügungsmacht an einem im Inland gelegenen Grundstück auf eine andere Rechtsperson übergeht (Stichwort „Rechtsträgerwechsel“). Sie ist im Übrigen eine Objektsteuer, da sie keinerlei Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen nimmt.
- 4A03 Die Ertragshoheit steht nach Art. 106 (2) Nr. 4, 107 (1) S. 1 Grundgesetz (GG) den Ländern zu, diese haben auch nach Art. 108 (2) GG die Verwaltungshoheit.
- 4A04 Nach der Föderalismusreform 2006 (Art. 105 (2a) S. 2 GG ab 2007) haben die Länder ab 01.01.2007 das Recht, den Steuersatz für die Grunderwerbsteuer selbst zu bestimmen. Das Land Berlin hat hiervon Gebrauch gemacht und den Steuersatz auf 4,5 % erhöht (§ 3 des Gesetzes über die Festsetzung der Hebesätze für die Realsteuern für 2007 bis 2011 und des Steuersatzes für die Grunderwerbsteuer Gesetz- und Verordnungsblatt Nr. 43/2006 v. 30.12.2006, S. 1172).

A 2 Verhältnis zu anderen Steuern

- 4A05 Die Grunderwerbsteuer wird neben der Erbschaftsteuer nicht erhoben; Ausnahme: Schenkung unter Auflage; § 3 Nr. 2 GrEStG, dort kann für den nicht unter das Erbschaft- bzw. Schenkungsteuergesetz entfallenden Teil Grunderwerbsteuer anfallen.
- 4A06 Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, sind grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit; § 4 Nr. 9a UStG (sowie auch § 4 Nr. 8f UStG), gegebenenfalls kann unter den Voraussetzungen des § 9 (1) UStG zur Umsatzsteuerpflicht optiert werden. Zu beachten ist jedoch, dass bis zur Erweiterung der Steuerschuldnerschaft gem. § 13b UStG auf Fälle, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen (§ 13b (1) S. 1 Nr. 3 UStG ab 01.04.2004), die Bemessungsgrundlage jeweils der einen Steuer auch die andere Steuer beeinflussen könnte sowie die geänderte Rechtsauffassung in A 149 (7) S. 5 UStR 2008. Demnach gehört die Grunderwerbsteuer nun nicht mehr hälftig zur umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage, wenn der Erwerber die Grunderwerbsteuer vollständig trägt. Zu beachten sind auch die umsatzsteuerlichen Neuregelungen im Rahmen des Steueränderungsgesetzes 2003, insbesondere bei den Voraussetzungen für eine wirksam Option, vgl § 9 (3) S. 2 UStG.
- 4A07 Bei der Einkommensteuer ist die vom Erwerber zu tragende Grunderwerbsteuer regelmäßig als Anschaffungskosten des Grundstücks (bzw. des Gesellschaftsanteils) zu behandeln. Trägt ausnahmsweise der Veräußerer die Grunderwerbsteuer im Rahmen einer Einkunftsart, so mindert diese als Betriebsausgabe oder als Werbungskosten den Veräußerungserfolg.



A 3 Rechtsquellen

- 4A08 Dem Bund steht seit dem 01.01.1970 die sogenannte konkurrierende Gesetzgebung für den Bereich der Grunderwerbsteuer zu. Er hat von der Möglichkeit, ein Bundes-Grunderwerbsteuergesetz zu erlassen, am 17.12.1982 mit Wirkung ab 01.01.1983 Gebrauch gemacht, vgl Art. 105 (1 u. 2) GG, Art. 72 (2) GG Damit wurden die früheren diversen Ländergesetze und die damit verbundene Uneinheitlichkeit beseitigt.
- 4A09 Durch die Neufassung durch das Jahressteuergesetz 1997 wurde insbesondere der Steuersatz auf 3,5 % erhöht (§ 11 (1) GrEStG), um den Ausfall der Vermögensteuer insoweit zugunsten der Länder zu kompensieren.
- 4A10 Es existieren keine einheitlichen Richtlinien, aber eine Vielzahl von (ländereinheitlichen) Erlassen sind als Auslegungshilfen zu beachten.

A 4 Klausur- bzw. Prüfungsschema

- 4A11 Eine Klausur bzw. Aufgabe zur Grunderwerbsteuer sollte streng nach dem Gesetz aufgebaut werden:
- Steuerbarkeit
Rechtsträgerwechsel iSd § 1 an einem inländischen Grundstück iSd § 2 GrEStG
 - Steuerpflicht
Allgemeine oder besondere Steuerbefreiungen §§ 3 u. 4 GrEStG

► **Hinweis**

§ 1 (6) sowie vor allem §§ 5 - 7 GrEStG werden aus Gründen der Zweckmäßigkeit nicht hier, sondern erst bei der Höhe der Steuer abgearbeitet.

- Bemessungsgrundlage
Grundsatz: Gegenleistung gem. § 8 (1) iVm § 9 GrEStG
Sonderfall: Grundbesitzwert gem. § 8 (2) GrEStG iVm §§ 138 ff. BewG
- Steuerberechnung
Bemessungsgrundlage x Steuersatz gem. § 11 (1) GrEStG iHv 3,5 %

► **Hinweis** auf die Besonderheiten des § 12, § 1 (6) sowie vor allem die §§ 5 - 7 GrEStG

- Steuerschuldner
In Abhängigkeit vom maßgeblichen Erwerbsvorgang regelt § 13 GrEStG die Frage, gegen wen die Steuer festzusetzen ist.
- Besonderheiten bei der Steuerfestsetzung u. weitere verfahrensrechtliche Sonderfragen folgen in §§ 16 ff. GrEStG.



B Steuerbarkeit, Gegenstand der Grunderwerbsteuer

- 4B01 Gegenstand der Grunderwerbsteuer sind die in § 1 GrEStG genannten "Erwerbsvorgänge", die zu einem Rechtsträgerwechsel an einem inländischen Grundstück führen. Jeder einzelne Vorgang wird einzeln betrachtet, so dass auch mehrere steuerbare Erwerbsvorgänge an einem Grundstück nacheinander von demselben Steuerschuldner verwirklicht werden können, vgl § 1 (6) GrEStG.
- 4B02 Rechtsträger können grundsätzlich natürliche und juristische Personen sein. Aber auch Personengesellschaften können hierunter fallen, soweit sie Gesamthandsgemeinschaften darstellen. Dieses sind neben den Handelsgesellschaften OHG und KG auch die GbR, nicht jedoch als reine Innengesellschaft die Stille Gesellschaft iSd § 230 (1) HGB einschl. der atypisch stillen Gesellschaft (vgl Pahlke in Pahlke/ Franz GrESt, 2. Auflage, § 1 Tz. 47).
- 4B03 Hieraus folgt, dass Veränderungen im Gesellschafterbestand grundsätzlich keine Grunderwerbsteuer auslösen, da insoweit kein Rechtsträgerwechsel vorliegt. Auf die Besonderheiten des § 1 (2a) sowie (3 u. 4) GrEStG ist jedoch ausdrücklich hinzuweisen.
- 4B04 Die Steuerbarkeit wird wie folgt unterschieden:

Haupttatbestand: Schuldrechtliche Verträge, die den Anspruch auf Übereignung begründen; § 1 (1) Nr. 1 GrEStG.

Nebentatbestände: Sonstige Tatbestände, die zum Eigentümerwechsel führen, § 1 (1) Nr. 2 – 4 GrEStG.

Zwischengeschäfte: Zur Vermeidung von Umgehungsmöglichkeiten werden Übertragungen von Ansprüchen der Besteuerung unterworfen, ohne dass ein Haupt- oder Nebentatbestand selber erforderlich ist, § 1 (1) Nr. 5 – 7 GrEStG.

Ersatztatbestände (auch Ergänzungstatbestände genannt): Diese besteuern bestimmte, wirtschaftlich einem Grundstückserwerb vergleichbare Vorgänge, insbesondere auch zur Vermeidung von Umgehungskonstruktionen, § 1 (2), § 1 (2a) sowie § 1 (3) GrEStG.

Begriff des Grundstücks

- 4B05 Der Grundstücksbegriff des GrEStG entspricht dem des BGB. Es fallen darunter (§ 2 GrEStG):
- die unbebauten Grundstücke (sogenannter „Grund und Boden“)
 - die bebauten Grundstücke (Grund und Boden mit Bauwerken)
- 4B06 und die grundstücksgleichen Rechte:
- die Erbbaurechte, vgl hierzu Beck StE 600 § 2/3
 - die Gebäude auf fremdem Boden
 - dinglich gesicherte Sondernutzungsrechte iSd § 15 WEG und des § 1010 BGB.



- 4B07 Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), sowie Mineralgewinnungsrechte und sonstige Gewerbeberechtigungen werden im Gegensatz zu den Bestimmungen des BGB nicht zu den Grundstücken im Sinne des Grunderwerbsteuerrechts gerechnet.
- 4B08 Sofern sich ein Rechtsvorgang auf mehrere Grundstücke, die zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören, oder aber auf einen oder mehrere Teile eines Grundstücks bezieht, werden im ersten Falle die Grundstücke insgesamt, im zweiten Falle die einzelnen Teile oder mehrere Teile zusammen als ein Grundstück behandelt; § 2 (3) GrEStG.

B 1 Der Haupttatbestand

- 4B09 Die meisten Grundstücksübertragungen vollziehen sich derart, dass der Grundstückseigentümer mit dem Interessenten zunächst einen Kaufvertrag schließt und sich darin verpflichtet, das Eigentum an dem ihm gehörigen Grundstück auf den anderen zu übertragen.
- 4B10 § 1 (1) Nr. 1 GrEStG knüpft die Grunderwerbsteuerpflicht in erster Linie an diesen, besonders einfach zu erfassenden Haupttatbestand. Die Steuerbarkeit wird durch das Verpflichtungsgeschäft mit notarieller Beurkundung gem. § 311 b (1) BGB (idF Gesetzes zur Modernisierung des Schuldrechts, 26.11.2001) ausgelöst. Die tatsächliche Eigentümeränderung durch die Eintragung im Grundbuch gem. §§ 873, 925 BGB ist für die Steuerbarkeit unbeachtlich.
- 4B11 Ist die Wirksamkeit eines Kaufvertrages von einer Zustimmung/Genehmigung abhängig, so entsteht die Steuer erst mit der Genehmigung des Vertrages, vgl § 14 Nr. 2 GrEStG.
- 4B12 Wird ein Kaufvertrag wirksam angefochten, so liegt ein rückwirkendes Ereignis gem. § 175 (1) Nr. 2 AO vor, der zum rückwirkenden Wegfall des steuerbaren Vorgangs führt.
- 4B13 Wird ein Kaufvertrag rückgängig gemacht, so wird unter bestimmten Bedingungen, die § 16 GrEStG nennt, auf Antrag die Steuer nicht festgesetzt oder die Steuerfestsetzung aufgehoben.
- 4B14 Ein Tauschvorgang steht dem Kaufvertrag gleich. Bezieht sich der Tauschvertrag beiderseits auf Grundstücke, so liegen zwei grunderwerbsteuerbare Erwerbsvorgänge vor; § 1 (5) GrEStG.

► Beispiele

1. G besitzt in der Hauptstraße einer Stadt ein Mietwohngrundstück. Er schließt mit der Kaufhaus-AG (K) vor dem Notar einen Kaufvertrag und verpflichtet sich darin gegen eine Zahlung von 1.000.000 €, das Eigentum an seinem Mietwohngrundstück auf K zu übertragen.

Der Vorgang ist nach § 1 (1) Nr. 1 GrEStG grunderwerbsteuerbar.

[Fortsetzung des Beispiels auf der nächsten Seite]



[Fortsetzung des Beispiels]

2. Der Privatmann A besitzt ein unbebautes Grundstück vor den Toren der Stadt; der Einzelkaufmann B möchte darauf eine Lagerhalle errichten. B besitzt seinerseits ein mit einem Einfamilienhaus bebauten Grundstück, das A zu erwerben trachtet. A und B schließen einen Tauschvertrag.

Der Tauschvertrag ist grunderwerbsteuerlich so zu behandeln, als wenn zwei Kaufverträge über Grundstücke vorlägen, so dass der Vorgang sowohl in Richtung auf den Übergang des Grundstückes A an B als auch in Richtung auf den Übergang des Grundstückes B an A grunderwerbsteuerbar ist; § 1 (1) Nr. 1 und Nr. 5 GrEStG.

- 4B15 Grunderwerbsteuerbar sind auch Treuhandgeschäfte, die ein inländisches Grundstück zum Gegenstand haben; vgl hierzu Beck StE 600 § 1/1 und 1/2.

► **Beispiel**

E ist Eigentümer eines Grundstücks in Köln; er möchte in der Öffentlichkeit jedoch den Eindruck erwecken, ihm gehöre das Objekt nicht mehr. Deshalb schließt er mit T einen Treuhandvertrag und übergibt dem T aufgrund dieses Vertrags das Kölner Grundstück "zu treuen Händen". E ist damit Treugeber geworden. Der Vorgang verwirklicht den Tatbestand des § 1 (1) Nr. 1 GrEStG.

- 4B16 Regelmäßig lösen der Eintritt oder das Ausscheiden von Gesellschaftern keine Grunderwerbsteuer aus, denn das Eigentum am Grundbesitz verbleibt trotz Gesellschafterwechsel bei der Gesellschaft; Wichtige Ausnahmen: § 1 (2a u. 3) GrEStG.
- 4B17 Weitere Vorgänge, die unter § 1 (1) Nr. 1 GrEStG fallen, sind zB: Auseinandersetzungsverträge von Gesamthandsgemeinschaften; Einbringungsverträge; Bestellung, Übertragung, Verlängerung und Aufhebung eines Erbbaurechts, Schenkungsversprechen.

B 2 Eigentumsübergang ohne schuldrechtliches Geschäft

- 4B18 Zusätzlich zum oben angegebenen Haupttatbestand finden sich im § 1 (1) GrEStG noch Nebentatbestände, die zur Grunderwerbsteuerbarkeit führen, ohne dass ein Verpflichtungsgeschäft vorliegt, im Grundbuch wird der Name des Eigentümers berichtigt:
- § 1 (1) Nr. 2 GrEStG: allein die Auflassung, ohne dass ein rechtswirksames Verpflichtungsgeschäft vorausgegangen ist. Dieses ist in der Praxis eher selten. Ein Beispiel wäre ein Grundstückskaufvertrag, der wegen fehlender/mangelhafter Beurkundung (§§ 313, 125 BGB) nichtig ist. Weitere Beispiele: Bestimmte Treuhänderwechsel, Übereignung von Grundstücken im Rahmen von Schadenersatz oder ungerechtfertigter Bereicherung. Hauptanwendungsfall ist der Heimfall des Erbbaurechts an den Eigentümer des Grundstücks bei Auslaufen des Erbbaurechts.



- § 1 (1) Nr. 3 GrEStG: Eigentumsübergang ohne Rechtsgeschäft und ohne Auflassung. Hierbei handelt es sich vor allem um Eigentumsübergänge kraft Gesetzes bzw. durch behördlichen Ausspruch. Eigentumsübergänge kraft Gesetz liegen zB vor bei Erbanfall gem. § 1922 BGB, Begründung/Aufhebung einer ehelichen Gütergemeinschaft, Anwachsung bei Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Gesamthand (§ 738 (1) BGB, zB bei Ausscheiden des einzigen Kommanditisten einer grundbesitzenden GmbH & Co. KG) und bei der Gesamtrechtsnachfolge infolge bestimmter Umwandlungsvorgänge nach dem Umwandlungsgesetz (zB Abspaltungen und Verschmelzungen).

► **Beispiel**

Die Hauptversammlung der X-AG, zu deren Vermögen Grundstücke gehören, beschließt einstimmig, die Gesellschaft in eine GmbH umzuwandeln; § 369 AktG. Mit der Eintragung ins Handelsregister (§§ 371 ff. AktG) wird die Umwandlung wirksam. Der Wortlaut des § 372 AktG drückt eindeutig aus, dass die Gesellschaft als GmbH "weiterbesteht", das heißt, keine neue Gesellschaft entsteht. Mangels Rechtsträgerwechsel liegt kein steuerbarer Erwerb vor.

- 4B19 Eine Personenhandelsgesellschaft muss mindestens zwei Gesellschafter haben. Scheidet der vorletzte Gesellschafter aus, so hat das die Auflösung der Gesellschaft zur Folge. Häufig hat jedoch der übrigbleibende letzte Gesellschafter das Recht, das Unternehmen als Ganzes ohne Liquidation zu übernehmen und nunmehr als Einzelkaufmann fortzuführen. Diese Fälle der "Anteilsanwachsung" sind, wenn die Gesellschaft über inländische Grundstücke verfügt, nach § 1 (1) Nr. 3 GrEStG grundsätzlich grunderwerbsteuerbar.

► **Beispiel:**

Der Gesellschafter G einer Kommanditgesellschaft, zu deren Gesamthandsvermögen Grundstücke gehören, übernimmt die Gesellschaftsanteile aller übrigen Gesellschafter gegen Abfindungsvergütung. Die Grundstücke gehen unter gleichzeitigem Wegfall der gesamthänderischen Bindung im Wege der Anwachsung in das Alleineigentum des G über. Dieser Vorgang fällt unter § 1 (1) Nr. 3 GrEStG. (Der Vorgang ist auch nicht steuerbefreit.)

- 4B20 Hinsichtlich der Steuerbarkeit von Vorgängen, die unter das Umwandlungsgesetz fallen, ist unbedingt der koord. Ländererlass vom 12.12.1997 mit den Änderungen vom 14.02.2000, vgl Beck StE 600 § 1/7, durchzuarbeiten. Danach unterliegen die dort beschriebenen Rechtsträgerwechsel der Grunderwerbsteuer. Zu beachten ist, dass die rein „formwechselnden Umwandlungen“ nicht der Grunderwerbsteuer unterliegen, vgl Beck StE 600 § 1/7 Tz. IV. Nr. 2 a.a.O.

- § 1 (1) Nr. 4 GrEStG: Meistgebot im Zwangsversteigerungsverfahren. Im Zwangsversteigerungsverfahren geht das Eigentum an dem versteigerten Grundstück durch Zuschlag an den Meistbietenden als Ersteher über (§ 90 ZVG). § 1 (1) Nr. 4 GrEStG stellt die Besteuerung jedoch nicht auf den Zuschlag ab, sondern bereits auf das Meistgebot, durch das der Anspruch auf den Zuschlag erworben wird.



B 3 Zwischengeschäfte

- 4B21 In § 1 (1) Nr. 5 – 7 GrEStG werden bestimmte Zwischengeschäfte erfasst, die sich nicht auf die Übertragung eines Grundstücks, sondern auf die Abtretung rechtsgeschäftlich begründeter Ansprüche auf Eigentumsübertragung an Grundstücken beziehen:
- Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruchs oder der Rechte aus einem Meistgebot begründen; § 1 (1) Nr. 5 GrEStG,
 - Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufvertrag oder sonstigen Übereignungsangebot begründen; § 1 (1) Nr. 6 GrEStG,
 - Die Abtretung der Rechte nach Nr. 5 und Nr. 6, wenn kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, das den Anspruch auf Abtretung der Rechte begründet; § 1 (1) Nr. 7 GrEStG.
- 4B22 Es handelt sich um Reihen- oder Kettengeschäfte mit nur einmaliger Eigentumsübertragung.

► **Beispiel:**

A besitzt ein Grundstück. Er hat mit B einen Kaufvertrag geschlossen. B lässt sich jedoch nicht das Eigentum übertragen, sondern schließt mit C einen Vertrag, in dem er seinen Anspruch gegenüber A an C abtritt. Hier liegen zwei grunderwerbsteuerbare Erwerbsvorgänge vor: Der Kaufvertrag zwischen A und B (§ 1 (1) Nr. 1 GrEStG) und das Rechtsgeschäft zwischen B und C, das den Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruchs (diesen Anspruch besitzt B gegenüber A) begründet; § 1 (1) Nr. 5 GrEStG.

B 4 Erwerb der wirtschaftlichen Verwertungsbefugnis

- 4B23 Dieser Tatbestand hat den Zweck, auch solche Verkehrsvorgänge der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen, in denen Grundstückseigentum zwar nicht rechtlich, wohl aber bei wirtschaftlicher Betrachtung auf einen anderen übergeht. Nach § 1 (2) GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer "auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten".

► **Beispiele**

1. T ist Eigentümer eines bebauten Grundstücks, das er von seinem verstorbenen Onkel mit der Auflage geerbt hat, es vor Ablauf von 10 Jahren nicht zu veräußern. E möchte das Grundstück erwerben. Um dem letzten Willen des verstorbenen Onkels gerecht zu werden, verzichten E und T auf die förmliche Eigentumsübertragung; sie vereinbaren vielmehr, dass T zukünftig nur noch als Treuhänder für E hinsichtlich des Grundstücks handelt und die wirtschaftliche Verfügungsmacht auf den Treugeber E übergeht. Diese Vereinbarung unterliegt nach § 1 (2) GrEStG (sofern nicht schon nach § 1 (1) GrEStG) ebenfalls der Grunderwerbsteuer.

[Fortsetzung des Beispiels auf der nächsten Seite]



[Fortsetzung des Beispiels]

2. V besitzt ein Mietwohngrundstück. Er räumt seiner Tochter T an diesem Grundstück ein Nießbrauchsrecht ein. T zieht also zukünftig alle Nutzungen aus dem Grundstück. Da aber die T das Grundstück nicht für eigene Rechnung "verwerten" darf, ist der Tatbestand des § 1 (2) GrEStG nicht erfüllt.

4B24 Weitere Anwendungsfälle: Einräumung von Befugnissen an einem Gebäude auf fremdem Grund und Boden gegenüber einem Dritten, wenn diese hinsichtlich der Nutzung und Veräußerung weitergehend sind als die eines Pächters bzw. Mieters; atypische Maklerverträge mit Käuferbenennungsrecht, besondere Treuhandverträge, soweit diese nicht schon unter § 1 (1) Nr. 1 oder Nr. 2 GrEStG fallen.

B 5 Wichtige Ersatztatbestände § 1 (2a) sowie (3) GrEStG (Gesellschafterwechsel)

a) Vollständige oder wesentliche Änderung des Gesellschafterbestandes einer Personengesellschaft

4B25 Seit dem 01.01.2000 ist der Übergang von mindestens 95 vH der Anteile (gemeint ist die vermögensmäßige Bindung) einer Personengesellschaft (PersG) auf neue Gesellschafter grunderwerbsteuerbar, wenn zum Vermögen der PersG ein inländisches Grundstück gehört und sich der Gesellschafterbestand innerhalb von 5 Jahren unmittelbar oder mittelbar geändert hat. Damit sollte der Vollaustausch von Gesellschaftern als grunderwerbsteuerliche Umgehungsmaßnahme verhindert werden.

4B26 Auf den entsprechenden Ländererlass vom 26.02.2003 zur Anwendung des § 1 (2a) GrEStG idF des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 BStBl 2000 I S. 344, vgl Beck StE 600 § 1/3 wird hingewiesen.

4B27 Die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung ist gem. § 8 (2) Nr. 3 GrEStG der Grundbesitzwert gem. § 138 ff. BewG.

b) Anteilsvereinigung und Anteilsübertragung

4B28 § 1 (3) GrEStG erklärt schuldrechtliche Geschäfte und dingliche Vorgänge für grunderwerbsteuerbar, durch die bewirkt wird, dass

- entweder alle Anteile an einer Gesellschaft in einer Hand vereinigt (ab 01. Januar 2000 mindestens 95 %)
- oder alle in einer Hand bereits vereinigten Anteile an einer Gesellschaft geschlossen auf einen anderen übertragen werden (ab 01. Januar 2000 mindestens 95 %),

sofern zu dem Vermögen der Gesellschaft wenigstens ein inländisches Grundstück gehört.



- 4B29 Diese Regelung umfasste ursprünglich lediglich Kapitalgesellschaften, ist aber seit den Neuregelungen (95 %) ohne Probleme auf Personengesellschaften anwendbar.
- 4B30 Die Vereinigung aller Anteile in einer Hand wird grunderwerbsteuerlich auch dann als vollzogen betrachtet, wenn sich die Anteile an der grundstücksbesitzenden Gesellschaft nach der Transaktion nicht in der Hand einer Rechtsperson, sondern in der Hand eines Kreises herrschender und abhängiger Unternehmen oder Personen, zum Beispiel eines Organkreises befinden; vgl dazu auch § 1 (4) Nr. 2 GrEStG.

► **Beispiele**

- (1) Zum Vermögen einer GmbH gehört ein inländisches Grundstück. 75 % der GmbH-Anteile befinden sich in den Händen des A, 25 % in den Händen des B. A schließt mit B einen Kaufvertrag über die restlichen 25 % der GmbH-Anteile. Der Vorgang unterliegt der Grunderwerbsteuer nach § 1 (3) Nr. 1 GrEStG.
- (2) Die Aktiengesellschaft OT ist Organträger der GmbH O. Außerdem ist OT die einzige Komplementärin einer Kommanditgesellschaft mit inländischem Grundbesitz; der einzige weitere Gesellschafter der KG ist der Kommanditist K. Veräußert nun K seinen Kommanditanteil an die GmbH O, so besteht die KG fort, denn sie hat zivilrechtlich zwei Gesellschafter: OT als Komplementär und O als Kommanditisten. Der Tatbestand des § 1 (3) Nr. 1 GrEStG ist erfüllt; denn durch die Übertragung wurden alle Anteile der grundstücksbesitzenden KG in der Hand von dem herrschenden (OT-AG) und dem abhängigen (O-GmbH) Unternehmen vereinigt.
- (3) A ist Alleingesellschafter der A-GmbH, die über inländischen Grundbesitz verfügt. Er veräußert sämtliche Anteile an der GmbH an B. Das Rechtsgeschäft unterliegt nach § 1 (3) Nr. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer.

- 4B31 Auch wenn nur eine geringe Anteilsaufstockung bei Überschreiten der Grenzen zur Steuerbarkeit führt, unterliegt der Vorgang insgesamt der Besteuerung (also nicht nur der hinzuerworbene Anteil).
- 4B32 Wenn gleichzeitig § 1 (2a) und § 1 (3) GrEStG zutreffen sollten, hat § 1 (2a) GrEStG Vorrang.
- 4B33 Die Bemessungsgrundlagen für die Besteuerung ist gem. § 8 (2) Nr. 3 GrEStG der Grundbesitzwert gem. § 138 ff. BewG. Zur Steuerschuldnerschaft im Falle der Anteilsvereinigung vgl § 13 Nr. 5 GrEStG.
- 4B34 Auf den entsprechenden Ländererlass vom 02.12.1999 zur Anwendung des § 1 (3) GrEStG idF des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 BStBl 1999 I S. 991, vgl Beck StE 600 § 1/10 ff. wird hingewiesen.



C Steuervergünstigungen

C 1 Allgemeine Ausnahmen von der Besteuerung

- 4C01 Bagatellfälle: Von der Besteuerung ausgenommen sind Erwerbe, bei denen der für die Berechnung der GrESt maßgebende Wert der Gegenleistung die Freigrenze von 2.500 € nicht übersteigt; § 3 Nr. 1 GrEStG.
- 4C02 Steuerbefreit sind nach § 3 Nr. 2 und 3 GrEStG der Grundstückserwerb von Todes wegen und die Grundstücksschenkung unter Lebenden.
- 4C03 Die Regelung im § 3 Nr. 2 S. 2 GrEStG berücksichtigt die Rechtsprechung des BVerG (BStBl II 1984 S. 608) sowie des BFH (BStBl II 1992 S. 420), wonach Belastungen (Auflagen) die wegen ihrer Nichtabzugsfähigkeit bei der Schenkungsteuer (§ 25 ErbStG) Bemessungsgrundlage für diese Schenkungsteuer sind, nicht noch einmal als Gegenleistung bei der Grunderwerbsteuer anzusehen sind, und zwar unabhängig davon, ob und in welchem Umfang die Schenkungsteuer erhoben wird.
- 4C04 Steuerbefreit sind Grundstücksübergänge zwischen Ehegatten und in gerader Linie verwandten Personen, ferner die relevanten Vorgänge bei der Teilung eines Gesamtguts; § 3 Nr. 4 bis 7 GrEStG.

► Beispiel

Gesellschafter einer zweigliedrigen OHG waren Vater und Sohn. Der Vater tritt aus Altersgründen aus der Gesellschaft aus, der Sohn führt die Firma allein fort. Wenn Grundstücke in der OHG vorhanden sind, ist dieser Vorgang der "Anwachsung" nach § 1 (1) Nr. 3 GrEStG grunderwerbsteuerbar. Da Vater und Sohn jedoch in gerader Linie verwandt sind, greift die Befreiungsvorschrift in § 3 Nr. 6 GrEStG ein.

► Beispiel

Eine angeheiratete Enkeltochter überträgt ein Grundstück auf den Großvater ihres Mannes. Auch dieser Vorgang fällt unter die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 6 GrEStG, vgl. dort S. 2. Die Richtung des Erwerbes ist für die Steuerbefreiung unbeachtlich.

C 2 Besondere Ausnahmen von der Besteuerung

- 4C05 Die Aufzählung der besonderen Steuerbefreiungen in § 4 GrEStG ist klausurmäßig (wahrscheinlich) nicht relevant. Es handelt sich überwiegend um hoheitlich motivierte Steuerbefreiungen.



C 3 Steuervergünstigungen bei Übergang auf eine bzw. von einer Gesamthand

- 4C06 Die §§ 5 und 6 GrEStG beschäftigen sich mit dem Grundstücksverkehr zwischen einer Gesamthand (Gemeinschaft) und den Gemeinschaftern. Diese Vorschriften wurden in der Vergangenheit (teilweiser erfolgreich) benutzt, um Grundstücke grunderwerbsteuerbefreit oder mindestens teilweise steuerbefreit zu übertragen. Der Gesetzgeber hat im Laufe der Zeit vielen unerwünschten Gestaltungsmöglichkeiten hier einen Riegel vorgeschoben, insbesondere § 1 (2a) GrEStG ist als eine solche Maßnahme zu verstehen.

► Beispiele

1. A hält alle Anteile einer grundbesitzhaltenden GmbH und überträgt diese Anteile auf eine KG (OHG), an der er zu 80 % beteiligt ist.

Die Steuer bleibt nach § 5 (2) GrEStG zu 80 % unerhoben. Zu beachten ist jedoch ab 01.01.2000 die Sperrfrist des § 5 (3) GrEStG.

2. A und B sind Miteigentümer eines Grundstücks zu je 1/2 Anteil. Sie bringen das Grundstück in eine OHG ein, an deren Vermögen sie zu je 1/2 beteiligt sind

Die Steuer bleibt gem. § 5 (1) GrEStG voll unerhoben. Zu beachten ist jedoch die Sperrfrist des § 5 (3) GrEStG.

3. Gleicher Sachverhalt wie 2., jedoch ist A an der OHG zu 75 % und B zu 25 % beteiligt.

	A	B
Miteigentumsanteil am Grundstück	2/4 (50 %)	2/4 (50 %)
OHG-Beteiligung	<u>3/4 (75 %)</u>	<u>1/4 (25 %)</u>
Deckungsanteil (jeweils der geringere Anteil)	2/4 (50 %)	1/4 (25 %)

Die Steuer bleibt in Höhe des Deckungsanteils unerhoben, somit zu $(2/4 + 1/4) = 3/4$ oder zu 75 %. Zu erheben sind 1/4 oder 25 %.

4. Eine KG wurde im Jahr 1995 gegründet. Das Beteiligungsverhältnis ist seither unverändert bei A mit 60 %, bei B mit 25 % und C mit 15 %. Die KG erwarb im März 2002 ein Grundstück, das im Mai 2005 auf den Gesellschafter A übertragen wurde.

Die Steuer bleibt zu 60 % gem. § 6 (2) GrEStG unerhoben.

5. Gleicher Sachverhalt wie zuvor, jedoch hält A seit 2001 eine Beteiligung von 85 %. Die Steuer bleibt zu 85 % unerhoben, da die Anteilserhöhung vor dem Grundstückserwerb durch die KG eingetreten ist, vergleiche § 6 (4) GrEStG sowie BFH/NV 1995 S. 267.

[Fortsetzung des Beispiels auf der nächsten Seite]



[Fortsetzung des Beispiels]

6. Gleicher Sachverhalt wie 4., jedoch erhöhte A seine Beteiligung im Oktober 2002 von 60 % auf 85 %.

Für die Steuervergünstigung gilt eine Beteiligung von nur 60 %, da die Anteilserhöhung erst nach dem Grundstückserwerb durch die KG erfolgt ist und die zeitlichen Voraussetzungen für eine weitere Vergünstigung gem. § 6 (4) GrEStG nicht erfüllt sind. Erwarb A jedoch die erhöhte Beteiligung von seinem Vater (seiner Mutter), gilt die Sperrfrist nicht, so dass 85 % der Steuer unerhoben bleiben.

7. Gleicher Sachverhalt wie 4., jedoch veräußerte A im Oktober 2003 einen Teilanteil von 20 % einem Dritten, Beteiligung des A seit dieser Veräußerung 40 %.

Die Steuer bleibt zu 40 % unerhoben.

C 4 Steuervergünstigungen, wenn Erwerbsvorgang vorausgegangen ist

- 4C07 Es ist möglich, dass Haupt-, Neben- und Ersatztatbestände hinsichtlich desselben Grundstücks aufeinanderfolgen. § 1 (6) GrEStG bestimmt zwar grundsätzlich, dass bei einer derartigen Aufeinanderfolge jeder Rechtsvorgang für sich grunderwerbsteuerbar ist, ordnet jedoch zugleich an, dass die Steuer "nur insoweit erhoben" werden soll, "als die Bemessungsgrundlage für den späteren Rechtsvorgang den Betrag übersteigt, von dem beim vorausgegangenen Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist".



D Bemessungsgrundlage

- 4D01 Hauptbemessungsgrundlage ist der "Wert der Gegenleistung". Dieser ist bei allen Grunderwerbsteuerbaren Tatbeständen, denen ein messbarer Leistungsaustausch zugrunde liegt, zu ermitteln; § 8 (1) GrEStG.
- 4D02 Beschränkt auf den häufigsten Fall des Kaufes, ergibt sich aus § 9 GrEStG die folgende Aufstellung:

Kaufpreis
 + vom Käufer übernommene sonstige Leistungen
 + auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehende Belastungen
 + Leistungen an andere Personen für Erwerbsverzicht
 = Bemessungsgrundlage (Gegenleistung)

- 4D03 Die Grunderwerbsteuer wird der Gegenleistung nicht hinzugerechnet; sie darf aber auch nicht davon abgezogen werden; § 9 (3) GrEStG. Es ist deshalb regelmäßig die (ökonomisch sinnvolle) Vereinbarung anzutreffen, dass der Käufer die gesamte Grunderwerbsteuer trägt; würde die Grunderwerbsteuer nämlich vom Verkäufer getragen und damit quasi in den Kaufpreis eingeschlossen, so würde sich infolge der Nichtkürzbarkeit die Grunderwerbsteuerschuld erhöhen.
- 4D04 Allgemein umfasst die Gegenleistung jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für das Grundstück dem Veräußerer gewährt oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung erhält. Die Übernahme von Schulden fällt selbstverständlich auch hierunter. Wird ein nicht direkt aufteilbarer Kaufpreis sowohl für das Grundstück als auch für sonstige Wirtschaftsgüter geleistet, so ist die Gesamtgegenleistung nach der sog. Boruttau'schen Formel aufgeteilt:

$$\frac{\text{Gesamtpreis} \times \text{gemeiner Wert des Grundstücks}}{\text{gemeiner Wert sonst. Gegenstände} + \text{gemeiner Wert des Grundstücks}}$$

► Beispiel

Müller erwirbt ein Grundstück mit einem Verkehrswert (= gemeiner Wert) iHv 440.000 € mit Zubehör/Betriebsvorrichtungen (= gemeiner Wert 200.000 €) zu einem Gesamtpreis iHv 500.000 €.

Der Ansatz von 440.000 € würde zu keinem sachgerechten Ergebnis führen. Nach der vorstehenden Formel ergibt sich folgende Gegenleistung:

$$\frac{500.000 \text{ €} \times 440.000 \text{ €}}{200.000 \text{ €} + 440.000 \text{ €}} = 343.750 \text{ €}$$

- 4D05 Kosten, die der Verkäufer für die Auflassung, Eintragung u. Beurkundung des Kaufes gem. § 448 (2) BGB zu tragen hat, fallen nicht unter die Gegenleistung. Wird der Kaufpreis unverzinslich und längerfristig gestundet, so handelt es sich um eine verdeckte Kaufpreisminderung. In diesem Fall ist der nach § 12 (3) BewG berechnete Kaufpreis zu besteuern.



- 4D06 Ein langjähriges Problem stellt das sog. „Einheitliche Vertragswerk“ dar. Es handelt sich dabei um durch die Rechtsprechung entwickelte Fälle, wo im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Grundstücks weitere Verträge geschlossen werden, um das Grundstück in einen noch herzustellenden Endzustand zu versetzen, zB Werkverträge zur Bebauung. Gegenstand der Grunderwerbsteuer ist dann nicht nur der Kaufpreis des unbebauten Grundstücks, sondern auch die Aufwendungen für die Errichtung des Gebäudes, vgl hierzu § 8 (2) S.2 GrEStG (idF des Steuerentlastungsgesetzes). Ein einheitlicher Vorgang wird grundsätzlich angenommen, wenn der Erwerber tatsächlich nicht ein unbebautes Grundstück, sondern ein bereits bebautes Grundstück erwerben wollte. Ob ein einheitlicher Vorgang vorliegt, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu entscheiden. Vgl. hierzu ausführlich zB BFH v. 27.10.1999 BStBl 2000 II S. 34 sowie NWB F. 8 S. 1239ff.
- 4D07 Diese Grundsätze gelten nach ständiger Rechtsprechung auch, wenn Grundstücksveräußerer und Gebäudeersteller verschiedene Rechtspersonen sind, auch wenn die Verträge zu unterschiedlichen Zeitpunkten geschlossen werden und die Verträge äußerlich nicht miteinander gekoppelt sind, vgl zB BFH, Urteil v. 23.11.1994, II R 51/94, BStBl 1995 II S. 331 und BFH, Urteil v. 31.03.2004; II R 62/01 n.n.v..
- 4D08 Wenn eine Gegenleistung nicht existiert oder nicht zu ermitteln ist (zB bei Treuhandvereinbarungen) oder im Falle von steuerbaren Anteilsvereinigungen oder Anteilsübertragungen gem. § 1 (2a) oder (3) GrEStG, ist Bemessungsgrundlage der Grundbesitzwert gemäß § 139 (2 u. 3) im § 139 BewG nicht vorhanden. Dieser ist durch Grundlagenbescheid gem. § 138 (5) BewG vom Lagefinanzamt festzustellen.

► **Beispiel**

Die Grundbesitzwerte sämtlicher Betriebsgrundstücke der Aktiengesellschaft T belaufen sich auf 1.500.000 € 90 % der T-Aktien besitzt der Kaufmann K. K erwirbt von R nunmehr in 2005 die letzten 10 % (ab 2001 würden auch schon 5 % zur vollständigen Steuerbarkeit ausreichen) und vereinigt damit alle Anteile in seiner Hand. Der Vorgang ist nach § 1 (3) Nr. 1 GrEStG grunderwerbsteuerbar. Die Bemessungsgrundlage beträgt nach § 8 (2) Nr. 3 GrEStG 1.500.000 €



E Steuerberechnung und Steuerschuld

- 4E01 Die Grunderwerbsteuer beträgt grundsätzlich 3,5 % der Bemessungsgrundlage; § 11 (1) GrEStG. Die Steuer ist dabei auf volle € nach unten abzurunden; § 11 (2) GrEStG.
- 4E02 Nach der Förderalismusreform 2006 (Art. 105 (2a) S. 2 GG ab 2007) haben die Länder ab 01.01.2007 das Recht, den Steuersatz für die Grunderwerbsteuer selbst zu bestimmen. Das Land Berlin hat hiervon Gebrauch gemacht und den Steuersatz auf 4,5 % erhöht (§ 3 des Gesetzes über die Festsetzung der Hebesätze für die Realsteuern für 2007 bis 2011 und des Steuersatzes für die Grunderwerbsteuer Gesetz- und Verordnungsblatt Nr. 43/2006 v. 30.12.2006, S. 1172).
- 4E03 Das Finanzamt kann im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen von der genauen Ermittlung des Steuerbetrages absehen und die Steuer in einem Pauschbetrag festsetzen, wenn dadurch die Besteuerung vereinfacht und das steuerliche Ergebnis nicht wesentlich geändert wird; § 12 GrEStG (absoluter Ausnahmefall).
- 4E04 Der Steuerschuldner ergibt sich aus § 13 GrEStG.
- 4E05 Die Steuer wird in einem schriftlichen Steuerbescheid festgesetzt; die Steuer wird einen Monat nach der Bekanntgabe des Steuerbescheids fällig; § 15 GrEStG.
- 4E06 Verfahrensrechtliche Sondervorschriften zur Korrektur bzw. zur Festsetzung finden sich in § 16 GrEStG.
- 4E07 Die Anzeigevorschriften finden sich in den §§ 18 ff. GrEStG.