



Dokumentation

Aktuelle Entwicklungen im Grunderwerbsteuerrecht

Aktuelle Rechtslage und Rechtsprechung in Bezug auf die grunderwerbsteuerrechtliche Behandlung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (Bauherrengemeinschaft / Baugruppe)

Aktuelle Entwicklungen im Grunderwerbsteuerrecht

Aktuelle Rechtslage und Rechtsprechung in Bezug auf die Grunderwerbsteuerrechtliche Behandlung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (Bauherrengemeinschaft / Baugruppe)

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 018/17
Abschluss der Arbeit: 24.02.2017
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	4
2.	Grunderwerbsteuerpflichtige Erwerbsvorgänge	4
3.	Steuervergünstigungen	4
4.	Bemessungsgrundlage	5
4.1.	Der Kaufpreis als Regelfall	5
4.2.	Besondere Bewertungsregeln	5
5.	Aktuelle Gesetzesänderungen	6
5.1.	Neufassung des § 1 Abs. 2a GrEStG	6
5.2.	Neufassung des § 8 Abs. 2 GrEStG	6
5.3.	Literatur	6
6.	Rechtsprechungsübersicht	7
6.1.	Bemessungsgrundlage und Erwerbsgegenstand	7
6.2.	Zur mittelbaren Änderung der Beteiligungsverhältnisse, § 1 Abs. 2a GrEStG	7
6.3.	Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 GrEStG	8
6.4.	Weitere aktuelle Entscheidungen	9

1. Fragestellung

Angefordert ist eine Darstellung der derzeitigen Rechtslage und der aktuellen Rechtsprechung im Bereich der Grunderwerbsteuer. Fokussiert werden vor allem die Regelungen zu der Bemessungsgrundlage sowie die Behandlung von Bauherrengemeinschaften in der Rechtsform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Die folgende Dokumentation gibt daher zunächst eine kurze Einführung, zu den Fragen der Entstehung und Bemessung der Grunderwerbsteuer. Im Anschluss werden einschlägige Gesetzesänderungen sowie Rechtsprechungen dargestellt.

2. Grunderwerbsteuerpflichtige Erwerbsvorgänge

In § 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) werden die Erwerbsvorgänge, die der Steuer unterliegen abschließend genannt. Der Kaufvertrag, mit dem der Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks begründet wird, ist der grunderwerbsteuererwerbliche Regelfall. Ferner werden die für die Steuerpraxis weniger bedeutsamen Rechtsvorgänge wie Eigentumsübergang im Enteignungsverfahren oder das Meistgebot bei einer Zwangsversteigerung besteuert.

Eigentum an einem Grundstück kann nicht nur eine Einzelperson, sondern auch eine privatrechtliche Gesellschaft (z.B. KG oder eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR)) erlangen. Ändert sich bei einer Gesellschaft die Zusammensetzung des Gesellschafterkreises, bleibt hiervon die eigentumsrechtliche Position zum Grundstück unberührt. Grunderwerbsteuerliche Folge ist, dass der Regeltatbestand nicht erfüllt wird und zunächst keine Grunderwerbsteuer erhoben werden kann. Das Gesetz unterstellt daher dann einen Grundstückserwerb, wenn mindestens 95 %

- des Gesellschafterbestands einer grundbesitzenden Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren auf neue Gesellschafter übergehen (§ 1 Abs. 2a GrEStG) oder
- der Gesellschaftsanteile von grundbesitzenden Personen- oder Kapitalgesellschaften in einer Hand vereinigt werden (§ 1 Abs. 3 GrEStG) oder
- der wirtschaftlichen Beteiligung am Gesellschaftsvermögen oder an der Gesellschaft auf einen neuen Erwerber (§ 1 Abs. 3a GrEStG) übergehen.

Der für die Grunderwerbsteuer erforderliche Rechtsträgerwechsel wird damit fingiert. Auf diese Weise soll verhindert werden, dass die Grunderwerbsteuer, die bei einer Regelveräußerung (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG) anfallen würde, durch gesellschaftsrechtliche Konstruktionen umgangen wird.

3. Steuervergünstigungen

Der zweite Abschnitt des Grunderwerbsteuergesetzes (§§ 2 – 7 GrEStG) enthält allgemeine und besondere Ausnahmetatbestände. Unter den in §§ 5, 6 GrEStG genannten Voraussetzungen ist der Übergang eines Grundstücks von mehreren Miteigentümern auf eine Gesamthand oder von einer Gesamthand auf mehrere Miteigentümer von der Grunderwerbsteuer befreit. In § 6a GrEStG hat der Gesetzgeber Steuervergünstigungen bei Umstrukturierungen im Konzern normiert.

In der jüngeren Zeit sind einige Rechtsprechungen zu den Tatbestandsvoraussetzungen zur Gewährung der Steuervergünstigungen bei Umstrukturierungen im Konzern im Sinne des § 6 a GrEStG ergangen.

Vgl. dazu einen Beitrag von Frieder B. Mörwald und Manuel Brühl in: Der Konzern, 2016, 68-74.

https://www.juris.de/jportal/portal/t/ae0/page/jurisw.psml?pid=Dokumentanzeige&showdoc-case=1&js_peid=Trefferliste&documentnumber=22&numberofresults=828&fromdoctodoc=yes&doc.id=STLU201610536&doc.part=S&doc.price=0.0#focuspoint

Sowie: BFH, Beschluss vom 25. November 2015 – II R 62/14 –, BFHE 251, 504, BStBl II 2016, 167

https://www.juris.de/jportal/portal/t/ao7/page/jurisw.psml?pid=Dokumentanzeige&showdoc-case=1&js_peid=Trefferliste&documentnumber=22&numberofresults=828&fromdoctodoc=yes&doc.id=STRE201510317&doc.part=K&doc.price=0.0#focuspoint

4. Bemessungsgrundlage

4.1. Der Kaufpreis als Regelfall

Die Höhe der Grunderwerbsteuer bemisst sich grundsätzlich nach dem Wert der Gegenleistung, § 8 Abs. 1 GrEStG. Die Gegenleistung für die Übertragung eines Grundstücks (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG) ist in der Regel der Kaufpreis.

Bei der Bewertung eines im Tauschwege hingegebenen Grundstücks ist der gemeine Verkehrswert des Grundstücks maßgebend. Grunderwerbsteuerrechtlich gehört auch die einer Schenkung beigefügte Auflage zur Gegenleistung, obwohl bürgerlich-rechtlich (§§ 525, 516 Abs. 1 BGB) die Auflage nicht Entgelt für die Schenkung ist. Nach dem Beschluss des BVerfG (1 BvR 967/83, BVerfGE 67, 70, 88 ff.) ist § 3 Nr. 2 S. 2 GrEStG jedoch verfassungskonform dahin auszulegen, dass zur Vermeidung einer doppelten steuerrechtlichen Erfassung bei belastet erworbenem Vermögen im Ausmaß der Belastung mit Schenkungsteuer keine Grunderwerbsteuer zu erheben ist (Boruttau/Viskorf GrEStG § 8 Rn. 23-30, beck-online).

4.2. Besondere Bewertungsregeln

Anstelle der Regelbemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 1 GrEStG kommt ein Ersatzwert nur ausnahmsweise als Bemessungsgrundlage dann in Betracht, wenn die besonderen Voraussetzungen des § 8 Abs. 2 GrEStG vorliegen. Die Steuer wird dann nach den Grundbesitzwerten im Sinne des § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 i.V.m. § 157 Abs. 1 bis 3 des Bewertungsgesetzes bemessen.

Ausnahmsweise kann es gemäß § 8 Abs. 2 S. 2 GrEStG auch auf den Wert des Grundstücks ankommen, den es in dem Zeitpunkt haben wird, an dem ein zu errichtendes Gebäude fertiggestellt wird. In § 8 Abs. 2 S. 2 GrEStG heißt es: „Erstreckt sich der Erwerbsvorgang auf ein noch zu errichtendes Gebäude oder beruht die Änderung des Gesellschafterbestandes im Sinne des § 1 Abs. 2a auf einem vorgefassten Plan zur Bebauung eines Grundstücks, ist der Wert des Grundstücks abweichend von § 157 Abs. 1 S.1 des Bewertungsgesetzes nach den tatsächlichen Verhältnissen im Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes maßgebend.“

Ob neben dem Übergang des Eigentums an einem Grundstück auch die Errichtung eines Gebäudes Gegenstand ist, bedarf der Auslegung des Vertragsinhalts im Einzelfall. Eine aktuelle Entscheidung zur Frage nach dem Erwerbsgegenstand ist unten unter 4.1. aufgeführt.

5. Aktuelle Gesetzesänderungen

Durch das Steueränderungsgesetz 2015 (BGBl. 2015, Teil I Nr. 43, S. 1834) wurden wichtige Änderungen am Grunderwerbsteuergesetz vorgenommen. Zuvor wurde durch das Amtshilfe-Umsetzungsgesetz der neue Abs. 3 a in § 1 GrEStG eingeführt, der Gestaltungen wie die sog. RETT-Blocker-Modelle unterbinden sollte.

Im Folgenden sollen zwei Gesetzesänderungen dargestellt werden, die auch für die Entstehung und Bemessung der Grunderwerbsteuer bei einer Personengesellschaft relevant sind. Die erste Änderung betrifft den Entstehungstatbestand der Grunderwerbssteuer. Die zweite Änderung regelt die Bemessungsgrundlage teilweise neu.

5.1. Neufassung des § 1 Abs. 2a GrEStG

Es war lange umstritten, wann der Tatbestand der mittelbaren Änderung der Beteiligungsverhältnisse in einer Gesellschaft nach § 1 Abs. 2 a S. 1 GrEStG erfüllt ist. Der Bundesfinanzhof ist in seiner Entscheidung vom 24.04.2013 (Az.: II R 17/10, BStBl. II 2013, S. 833) davon ausgegangen, dass insoweit eine Gesetzeslücke bestehe, die er sodann durch das Konstrukt der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ geschlossen hat. Die Finanzverwaltung hatte auf diese Entscheidung mit einem Nichtanwendungserlass reagiert. Nunmehr hat der Gesetzgeber in § 1 Abs. 2 a GrEStG erstmals den Begriff der mittelbaren Anteilsübertragung definiert. Es ist dabei zwischen Kapital- und Personengesellschaften zu unterscheiden. Bei einer mittelbaren Veränderung des Gesellschafterbestandes über eine Personengesellschaft ist auf die jeweiligen Beteiligungsverhältnisse abzustellen und dementsprechend quotal durchzurechnen.

Ein anschauliches Beispiel zur Berechnung der Beteiligungsverhältnisse skizziert: Notar Dr. Eckhard Wälzholz in MittBayNot 2017, S. 10 Link: <https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fmittbaynot%2F2017%2Fcont%2Fmittbaynot.2017.9.1.htm&pos=1&hlwords=on>

5.2. Neufassung des § 8 Abs. 2 GrEStG

Der 1. Senat des Bundesverfassungsgerichts hat die Regelung zur Ersatzbemessungsgrundlage in § 8 Abs. 2 GrEStG am 23.06.2015 (1 BvL 13/11) für verfassungswidrig erklärt. Der Gesetzgeber hat darauf reagiert und mit dem Steueränderungsgesetz 2015 § 8 Abs. 2 GrEStG in der Weise geändert, dass rückwirkend ab dem 01.09.2009 für die Bewertung von Grundstücken die §§ 151 i.V.m. 157 ff. BewG maßgeblich sind. Das sichert eine realitätsgerechte Bewertung der Grundstücke im Rahmen gesellschaftsrechtlicher Umwandlungsfälle. Hierzu gibt es einen Aktuellen Begriff von WD 4, der als **Anlage** beigefügt wird.

5.3. Literatur

- Eine weitergehende Darstellung der wichtigsten Änderungen durch das Steueränderungsgesetz 2015 gibt: Notar Dr. Eckhard Wälzholz in MittBayNot 2017, S. 9 ff. Link: <https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fmittbaynot%2F2017%2Fcont%2Fmittbaynot.2017.9.1.htm&pos=1&hlwords=on>

- Zu den RETT-Blocker-Modellen vgl. Ihle, in DNotZ 2914, 809 ff. Link: <https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fdnotz%2F2014%2Fcont%2Fdnotz.2014.809.1.htm&pos=1&hlwords=on&lasthit=True>

6. Rechtsprechungsübersicht

Der letzte Abschnitt soll eine Übersicht über aktuelle Entscheidungen in der Rechtsprechung geben. Die Auswahl beschränkt sich auf diejenigen Entscheidungen, die für Personengesellschaften relevant sein können.

6.1. Bemessungsgrundlage und Erwerbsgegenstand

BFH-Urteil vom 19. Juni 2013, II R 3/12 - Einheitlicher Erwerbsgegenstand: §§ 8, 9 GrEStG

„Treten auf der Veräußererseite mehrere Personen als Vertragspartner auf, liegt mitunter ein einheitlicher, auf den Erwerb des bebauten Grundstücks gerichteter Erwerbsvorgang vor. Und zwar immer dann, wenn die Personen durch ihr abgestimmtes Verhalten auf den Abschluss des Grundstücksvertrags und der Verträge, die der Bebauung des Grundstücks dienen, hinwirken, ohne dass dies für den Erwerber erkennbar sein muss.“

<https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fmittbaynot%2F2014%2Fcont%2Fmittbaynot.2014.96.1.htm&pos=0&hlwords=on>

6.2. Zur mittelbaren Änderung der Beteiligungsverhältnisse, § 1 Abs. 2a GrEStG

Die Rechtsprechung hat sich in der Vergangenheit in zahlreichen Fällen mit der mittelbaren Änderung der Beteiligungsverhältnisse befasst. Die folgende Entscheidung des BFH wurde dabei nicht durch den Gesetzgeber im Rahmen des Steueränderungsgesetzes 2015 korrigiert. Dabei geht es um die mittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes durch Abschluss von Treuhandverträgen.

- BFH, Urt. v. 25. 11. 2015 – II R 18/14 (DNotZ 2016, 294, beck-online)

„Der Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft ändert sich i. S. von § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG mittelbar, wenn ein an der Personengesellschaft unmittelbar beteiligter Gesellschafter mit einem oder mehreren Treugebern vereinbart, den Gesellschaftsanteil treuhänderisch für diese zu halten, und die Treuhandvereinbarungen im maßgeblichen Fünfjahreszeitraum dazu führen, dass den Treugebern mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft als neuen Gesellschaftern zuzurechnen sind.“

<https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fdnotz%2F2016%2Fcont%2Fdnotz.2016.294.1.htm&pos=0>

Vgl. dazu auch Prof. Dr. Matthias Loose, RiBFH, Anmerkung zu BGH Urteil vom 25.11.2015 in: jurisPR-SteuerR 11/2016 Anm. 5

<https://www.juris.de/jportal/portal/t/9ql/page/jurisw.psml?doc.hl=1&doc.id=JULU000112216&documentnumber=1&numberofresults=2&doctype=juris-uli%3Auli&showdoccase=1&doc.part=V¶mfromHL=true#focuspoint>

Zudem geht es in einem anhängigen Verfahren erneut um die Frage, ob Personen- und Kapitalgesellschaften bei der Berechnung der Änderung der Beteiligungsverhältnisse gleich behandelt werden oder nicht. Die Streitfrage bezieht sich auf ein Gestaltungsmodell, in dem mehrere Gesellschaften hintereinander geschaltet sind.

- Anhängiges Verfahren beim BFH (v. 21.9.2015 – II R 41/15, ANHVERF 2015, beck-online)

„Mittelbare Anteilsvereinigung an grundbesitzenden Kapitalgesellschaften bei Zwischenschaltung einer Personengesellschaft mit einer zu 0 % vermögensmäßig beteiligten Komplementärin, an der Konzernfremde zu mehr als 5 % beteiligt sind. Ist eine zwischengeschaltete Personengesellschaft im Hinblick auf § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG ebenso zu behandeln wie eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft?“

<https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fents%2Fanhverf%2Fcont%2Fid14349.htm&pos=0&hlwords=on&lasthit=True>

6.3. Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 GrEStG

- FG Hessen vom 04.02.2015 - 5 K 2079/12 (BeckRS 2015, 94719, beck-online)

„Die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG in Form der Anteilsvereinigung liegen dann vor, wenn der die Anteile in seiner Hand vereinigende Erwerber seinen Willen in der jeweiligen Gesellschaft zu 95 % durchsetzen kann, wobei ein mittelbarer Erwerb der Anteile durch Zwischenschaltung einer oder mehrerer Gesellschaften ausreicht.“ Zudem ändert eine noch ausstehende Kaufpreiszahlung nichts an der Zuordnung der Anteile zum Erwerber.

https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fents%2Fdatev%2Fdatevpaket_2015-04-24%2Ffg%20hessen%2F2015%2Fcont%2Ffg%20hessen.04_02_2015.5%20k%202079_12.htm&showParallelFundstellenReadable=False

- BFH, Urt. v. 12.3.2014 – II R 51/12 (DStR 2014, 1389, beck-online)

„Verkauft ein Kommanditist einer grundbesitzenden GmbH & Co. KG seine Gesellschaftsbeteiligung an den einzigen anderen Kommanditisten und ist die Kommanditgesellschaft die einzige Gesellschafterin ihrer Komplementär-GmbH, ist – vorbehaltlich einer Besteuerung nach § 1 Abs. 2 a GrEStG – der Tatbestand einer Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG erfüllt.“

<https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fdstr%2F2014%2Fcont%2Fdstr.2014.1389.1.htm&showParallelFundstellenReadable=False>

6.4. Weitere aktuelle Entscheidungen

Im Folgenden werden anhand der Leitsätze einige aktuelle Entscheidungen dokumentiert, die sich insbesondere auf Fragestellungen im Zusammenhang mit Personengesellschaften beziehen.

- Anhängiges Verfahren: BFH 21.5.2015 – II R 28/15, ANHVERF 2015, beck-online

„Übertragung von Wohnungseigentum auf Mitglieder einer Baugemeinschaft-GbR bei einem noch zu errichtenden Gebäude. Findet die Steuerbefreiung nach § 7 Abs. 1 GrEStG Anwendung, wenn in einem Vertrag das Gesamthandseigentum an einem Grundstück in Wohnungseigentum aufgeteilt und den Gesellschaftern zugeordnet wird?“

<https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fents%2Fanhverf%2Fcont%2Fid14123.htm&pos=25&hlwords=on>

- FG Berlin-Brandenburg Urt. v. 26.2.2015 – 15 K 4223/10, BeckRS 2015, 201594683

„Nichterhebung von Grunderwerbsteuer nach § 7 und § 6 GrEStG bei Übertragung von Miteigentum zum Zweck der Teilung und Bildung von Wohneigentum – kein einheitliches Vertragswerk bei bloßer Verpflichtung der GbR-Gesellschafter untereinander zur Bebauung.“

https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fents%2Fdatev%2Fdatevpaket_2015-04-24%2Ffg%20berlin_brandenburg%2F2015%2Fcont%2Ffg%20berlin_brandenburg.26_02_2015.15%20k%204223_10.htm&pos=28&hlwords=on

- FG Düsseldorf Urt. v. 14.1.2015 – 7 K 3532/14 GE, BeckRS 2015, 201594422, beck-online

„Die Einbringung des anteiligen Bruchteilseigentums an einem Grundstück in das Gesamthandseigentum der Gemeinschafter unterliegt als ein den Rechtsträgerwechsel bewirkender Erwerbsvorgang auch dann der Grunderwerbsteuer, wenn zum Zeitpunkt des Bruchteilserwerbs die formelle Grundbuchfähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts noch nicht anerkannt war.“

https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fents%2Fdatev%2Fdatevpaket_2015-03-13%2Ffg%20duesseldorf%2F2015%2Fcont%2Ffg%20duesseldorf.14_01_2015.7%20k%203532_14%20ge.htm&pos=32&hlwords=on