

2.1.6 Ausblick

Das Grunderwerbsteuerrecht ist derzeit häufiger Diskussionspunkt. So existiert auf Bundesebene ein Arbeitskreis, der sich mit Modernisierungsmodellen beschäftigt. Die Bundesregierung hat den Ländern Ende Juni 2023 einen Diskussionsentwurf für die Novellierung des Grunderwerbsteuerrechts zugeleitet, der sich aber immer noch in der Diskussion befindet und offensichtlich derzeit nicht die unterschiedlichen Positionen der Bundesländer miteinander vereinbaren kann. Kleinere Änderungen werden jetzt voraussichtlich mit dem in Arbeit befindlichen Jahressteuergesetz 2024 vorbereitet. So soll z. B. gesetzlich geregelt werden, welchem Rechtsträger ein Grundstück zugerechnet wird, wenn die Gesellschaft es aufgrund eines Vorgangs nach § 1 Abs. 1 GrEStG entweder erworben hat oder die Gesellschaft die Verwertungsbefugnis nach § 1 Abs. 2 GrEStG innehat.

2.2 Der Steuergegenstand

2.2.1 Der Grundstückserwerb nach bürgerlichem Recht

Nach bürgerlichem Recht wird ein Grundstück in aller Regel in einem zweistufigen Vorgang erworben:

1. Durch einen Vertrag begründen Veräußerer und Erwerber die Pflicht zur Übereignung des Grundstücks (**Verpflichtungsgeschäft**).
2. Erfüllt wird die so begründete Verpflichtung durch die Übereignung des Grundstücks (**Erfüllungsgeschäft**).

Die Trennung von Verpflichtungs- und Erfüllungsgeschäft (Abstraktionsprinzip) gilt zwar auch für den Erwerb beweglicher Sachen, sie hat wegen der besonderen Bedeutung des Grundstücksverkehrs hier jedoch eine besondere Ausgestaltung erfahren.

Zu 1: Ein Vertrag, durch den sich jemand verpflichtet, das **Eigentum** an einem Grundstück zu **übertragen oder zu erwerben**, bedarf zu seiner Wirksamkeit der **notariellen Beurkundung** (§ 311b Abs. 1 BGB). Dieser Formzwang gilt nicht nur für Verträge, die die Übereignung oder den Erwerb eines Grundstücks zum Hauptzweck haben, sondern auch für solche Verträge, die entsprechende Pflichten nur neben anderen begründen sollen. Ein Vertrag, der ohne Beachtung dieser Form geschlossen wurde, ist nichtig (§ 125 BGB).

Beispiel:

A und B schließen einen Gesellschaftsvertrag (OHG). A soll danach verpflichtet sein, ein Grundstück in die Gesellschaft einzubringen.

Der Gesellschaftsvertrag ist ohne Einhaltung der notariellen Form nichtig, weil er die Pflicht zur Übertragung des Eigentums auf die Gesamthand begründet. Anders, wenn A das Grundstück der Gesellschaft nur zur Nutzung zur Verfügung stellen soll.

Der Vertrag muss in seinem ganzen Umfang beurkundet werden. Haben die Parteien bewusst etwas Unrichtiges beurkunden lassen, so ist der beurkundete Vertrag

als Scheingeschäft nichtig (§ 117 BGB), der wirklich gewollte Vertrag dagegen wegen Formmangels ungültig (§ 125 BGB i. V. m. § 311b Abs. 1 BGB).

Beispiel:

K will von V ein Grundstück kaufen. Um Grunderwerbsteuer zu sparen, lassen sie als Kaufpreis statt der wirklich gewollten 300.000 € nur 100.000 € beurkunden.

Der ganze Vertrag ist nichtig (§ 125 BGB i. V. m. § 139 BGB). K kann von V nicht die Übereignung des Grundstücks verlangen.

Auch **Vorverträge** bedürfen zu ihrer Wirksamkeit der notariellen Form, sofern sie eine Pflicht zum Abschluss eines Kaufvertrages und damit **mittelbar** die Pflicht zum (Ver-)Kauf eines Grundstücks begründen (vgl. BFH, Urteil vom 22.09.2004, BFH/NV 2005 S.1137). Dasselbe gilt für einen Auftrag zur Beschaffung eines Grundstücks im eigenen Namen für fremde Rechnung. Schließlich sind auch Verträge, die sich auf **grundstücksgleiche Rechte** i. S. des bürgerlichen Rechtes beziehen, ohne notarielle Beurkundung nichtig. Verpflichtet sich ein Stifter im Stiftungsgeschäft, zu einem späteren Zeitpunkt ein noch nicht genau bestimmtes Grundstück im Wege der **Zustiftung** auf die Stiftung zu übertragen, führt diese Verpflichtung noch nicht zum Entstehen von Grunderwerbsteuer. Der maßgebliche Tatbestand wird erst mit dem tatsächlichen Übertragungsvertrag erfüllt (BFH, Urteil vom 27.11.2013, BFH/NV 2014 S. 579).

Die Berufung auf den Formmangel verstößt in aller Regel auch nicht gegen Treu und Glauben (§ 242 BGB), selbst wenn der Vertragspartner zugesagt hat, er werde sich nicht auf den Formmangel berufen.

Der **Formmangel** wird **geheilt**, wenn die Auflassung und die Eintragung in das Grundbuch erfolgen, d. h., wenn das Erfüllungsgeschäft vorgenommen wird (§ 311b Abs. 1 Satz 2 BGB). Da nach § 925 a BGB die Auflassungserklärung jedoch nur entgegengenommen werden soll, wenn ein beurkundeter Kaufvertrag vorgelegt wird, hat die Vorschrift nur für unrichtig beurkundete Verträge praktische Bedeutung.

Beispiel:

Wurde im obigen Beispiel das Grundstück aufgelassen und eingetragen, so wird der Kaufvertrag wirksam mit dem wirklich gewollten Kaufpreis (300.000 €).

Zu 2: Auch das **Erfüllungsgeschäft** (Übereignung) setzt sich, wie jede rechtsgeschäftliche Verfügung über ein Grundstücksrecht (§ 875 BGB), aus zwei Elementen zusammen, der Einigung (**Auflassung**) und der **Eintragung** der Rechtsänderung ins **Grundbuch**.

Die Einigung über den Eigentumsübergang (Auflassung) muss bei gleichzeitiger Anwesenheit des Veräußerers und Erwerbers vor einem Notar erklärt werden (§ 925 BGB). Bei grundstücksgleichen Rechten hingegen ist die Einigung formfrei möglich.

Die Eintragung ins Grundbuch ersetzt die bei der Übereignung beweglicher Sachen neben der Einigung notwendige Besitzverschaffung (§ 929 BGB).

Das **Grundbuch** ist ein amtliches Verzeichnis aller in einem bestimmten Bezirk belegenen Grundstücke und der Rechtsverhältnisse an ihnen. Es wird geführt von einer besonderen Abteilung des jeweiligen Amtsgerichts (**Grundbuchamt**) (§ 1 GBO).

Beim allgemein üblichen **Loseblattgrundbuch** in Hängeregistratur (in den meisten Bundesländern werden die Grundbücher inzwischen elektronisch geführt und können auch auf elektronischem Weg eingesehen werden) besteht das Grundbuchblatt aus einem Hängehefter mit (mindestens) **4 Einlegebogen**:

- a) dem **Bestandsverzeichnis**, das u. a. Lage und Größe des Grundstücks angibt und sich auf die amtlichen Karten und Flurstücksverzeichnisse (Liegenschaftskataster) bezieht.
- b) Die **erste Abteilung** weist den/die Eigentümer aus, den Tag und Rechtsgrund seiner Eintragung (z. B. Auflassung, Erbfolge usw.). Sind mehrere Personen Eigentümer, so ist hier auch die Art ihrer Beteiligung anzugeben (Bruchteils-eigentum, Erbengemeinschaft, BGB-Gesellschaft usw.).
- c) In die **zweite Abteilung** werden die (dinglichen) Lasten und Beschränkungen des Grundstücks eingetragen, soweit sie nicht als Grundpfand in die 3. Abteilung gehören. Beispiele: Dienstbarkeiten, Vorkaufrecht und Eigentumsvor-merkung.
- d) Die **dritte Abteilung** nimmt die **Grundpfandrechte** (Hypotheken, Grundschulden, Rentenschulden) auf.

Zu jedem Grundbuchblatt wird eine **Grundakte** geführt. In diese werden alle Urkunden aufgenommen, auf deren Grundlage die Eintragungen im Grundbuch erfolgen (z. B. Kaufverträge, Auflassungsprotokolle, Eintragungsbewilligungen).

Für **Wohnungs- und Teileigentum** sowie für **Erbbaurechte** werden gesonderte Grundbuchblätter geführt. Ihr Aufbau entspricht dem des Grundbuchs für das „Normalgrundstück“.

Der „grundbuchmäßige Eigentumsübergang“ erfolgt mit der Eintragung des neuen Eigentümers in Abteilung 1 des Grundbuchs. Zugleich wird der alte Rechtsinhaber „**gelöscht**“, d. h., sein Name wird rot unterstrichen. Entsprechendes gilt für den Erwerb anderer dinglicher Rechte, für die die Eintragung im Grundbuch rechtsbegründend (konstitutiv) ist.

Sonderfälle des Grundstückserwerbs

Ein Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks kann auch kraft Gesetzes entstehen. Auch ein solcher Anspruch wird dann rechtsgeschäftlich durch Einigung (Auflassung) und Eintragung ins Grundbuch erfüllt.

Schließlich kann auch das Eigentum an einem Grundstück kraft Gesetzes oder durch behördlichen Ausspruch auf einen anderen übergehen. In diesen Fällen geht das Eigentum „außerhalb des Grundbuchs“ ohne Eintragung im Grundbuch über, d. h., das Grundbuch wird falsch, und der Berechtigte erwirbt einen Anspruch auf **Grundbuchberichtigung** (§ 894 BGB).

2.2.2 Die Systematik der Erwerbstatbestände des § 1 GrEStG

2.2.2.1 Vorbemerkung

Als Rechtsverkehrsteuer knüpft die Grunderwerbsteuer an Vorgänge des Rechtsverkehrs im Zusammenhang mit Grundstückserwerben an. Da alle drei Elemente des **rechtsgeschäftlichen Grundstückserwerbs** (Verpflichtungsgeschäft, Auflassung und Eintragung) zu ihrer Wirksamkeit der Mitwirkung öffentlicher Stellen (Notar bzw. Grundbuchamt) bedürfen, ermöglicht jedes von ihnen grundsätzlich eine lückenlose Erfassung der rechtsgeschäftlichen Grundstückserwerbe und wäre somit als Anknüpfungspunkt für die Grunderwerbsteuer geeignet.

2.2.2.2 Der Grundtatbestand

Das GrEStG knüpft **grundsätzlich an das Verpflichtungsgeschäft** an und hat damit den Steuertatbestand auf das erste Element des rechtsgeschäftlichen Erwerbs **vorverlagert**. Das ist vor allem aus zwei Gründen zweckmäßig: Zum einen konnte der Gesetzgeber den Eigentumsübergang bis zur Entrichtung der Steuer blockieren, indem er für die Eintragung der Rechtsänderung ins Grundbuch die Vorlage einer steuerlichen **Unbedenklichkeitsbescheinigung** verlangt (§ 22 GrEStG). Zum anderen ergibt sich aus dem Verpflichtungsgeschäft die Gegenleistung für den Grundstückserwerb und damit die Regelbemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer (§§ 8, 9 GrEStG). Diese Vorverlegung deckt sich auch mit der Auffassung des Laien, für den das schuldrechtliche Geschäft, der Kaufvertrag, das eigentliche Erwerbsgeschäft ist und nicht die Übereignung.

Grundtatbestand ist deshalb ein Rechtsgeschäft, das einen Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks begründet (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG).

2.2.2.3 Die Hilfstatbestände

Geht ausnahmsweise ein solches anspruchsbegründendes Rechtsgeschäft nicht voraus, so knüpft die Grunderwerbsteuer an die folgenden Elemente des Erwerbsvorgangs an, wobei immer das zeitlich früheste Element tatbestandsmäßig ist. Daraus ergeben sich folgende **Hilfstatbestände** des § 1 Abs. 1 Nr. 2 bis 7 GrEStG.

Die **Auflassung** ist Anknüpfungspunkt (Nr. 2), wenn zwar rechtsgeschäftlich übereignet wird, aber kein anspruchsbegründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist (Beispiel: Übereignungsanspruch entstand kraft Gesetzes).

Erfolgt der Eigentumsübergang kraft Gesetzes oder behördlichen Ausspruchs, so liegt weder ein anspruchsbegründendes Verpflichtungsgeschäft noch eine Auflassung vor, weil der Eigentumsübergang außerhalb des Grundbuchs erfolgt, deshalb ist hier der **Eigentumsübergang** selbst Steuertatbestand (Nr. 3) (Ausnahme: Zwangsversteigerung).

In der Zwangsvollstreckung erwirbt der Ersteigerer das Eigentum am Grundstück erst mit dem Zuschlag. Durch die Abgabe des Meistgebots erwirbt er aber einen

Anspruch auf den Zuschlag (siehe 2.2.5.4). Deshalb hat der Gesetzgeber auch hier den Tatbestand vorverlagert auf das **Meistgebot** (Nr. 4).

Schließlich kann jemand einen bestehenden Übereignungsanspruch (Anspruch aus dem Meistgebot) dadurch erwerben, dass er sich dieses Recht abtreten lässt. Da diese **Zwischengeschäfte** selbst keinen Übereignungsanspruch begründen, sondern einen bestehenden Anspruch übertragen, sind sie nicht tatbestandsmäßig nach dem Grundtatbestand. Der Gesetzgeber hat deshalb für sie besondere Erwerbstatbestände geschaffen. Regelmäßig geht der Abtretung ein Verpflichtungsgeschäft voraus, das den Anspruch auf Abtretung begründet. Auch hier hat der Gesetzgeber den Tatbestand auf das Verpflichtungsgeschäft vorverlagert (Nr. 5). Nur wenn ein solches nicht vorliegt, ist die Abtretung selbst tatbestandsmäßig (Nr. 7).

Beispiel:

K hat mit V einen Grundstückskaufvertrag geschlossen. D ist an dem Grundstück interessiert. Er schließt mit K einen Vertrag, dass dieser ihm seinen Übereignungsanspruch gegen V abtritt.

Steuerbar ist sowohl der Kaufvertrag V-K (Grundtatbestand) als auch das Verpflichtungsgeschäft K-D (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 GrEStG), nicht erst die Abtretung des Übereignungsanspruchs selbst.

Eine systemwidrige Sonderstellung nimmt der Hilfstatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 6 GrEStG ein (**Abtretung der Rechte aus einem Kaufangebot**), da hier kein bestehender Anspruch übertragen wird (siehe dazu 2.2.5.5).

2.2.2.4 Die Ergänzungstatbestände

Grundtatbestand und Hilfstatbestand erfassen abschließend die Rechtsgeschäfte, die auf die Übereignung eines Grundstücks gerichtet sind, bzw. den Eigentumsübergang selbst. Erfassen diese **Haupttatbestände** somit den „Vollerwerb“ (Eigentumsübergang) eines Grundstücks, so hat der Gesetzgeber zu ihrer Ergänzung in § 1 Abs. 2, 2a, 2b, 2c, 3 und 3a GrEStG Tatbestände geschaffen, die Rechtsvorgänge erfassen, die auf einen solchen Vollerwerb nicht abzielen, die ihm aber im wirtschaftlichen Ergebnis so nahekommen, dass ihre Gleichstellung mit den Tatbeständen des § 1 Abs. 1 GrEStG dem Gesetzgeber geboten erschien. Man nennt sie deshalb Ergänzungstatbestände.

Steuerbar ist demnach der **Erwerb der Verwertungsbefugnis** an einem Grundstück (§ 1 Abs. 2 GrEStG), die **wesentliche Änderung des Gesellschafterbestandes** einer Personen- oder Kapitalgesellschaft, zu deren Vermögen ein Grundstück gehört (§ 1 Abs. 2a bis 2c GrEStG), die **Vereinigung** bzw. Übertragung **von Anteilen** an einer Gesellschaft, die zu einer Beteiligung von mindestens 90 % führt, wenn diese Gesellschaft über inländisches Grundvermögen verfügt (§ 1 Abs. 3 GrEStG) und die mittelbare oder unmittelbare **wirtschaftliche Beteiligung eines Rechtsträgers** i. H. von 90 % an einer Gesellschaft, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört (§ 1 Abs. 3a GrEStG). Dabei ist entsprechend der Systematik des Grunderwerbsteuerrechts auch hier der Tatbestand grundsätzlich vorverlagert auf das Ver-

pflichtungsgeschäft, das der Vereinigung aller Anteile bzw. deren Übertragung auf einen anderen vorangeht (§ 1 Abs. 3 Nr. 1 bzw. Nr. 3 GrEStG), nur hilfsweise auf das Erfüllungsgeschäft (Vereinigung bzw. Übertragung) selbst (§ 1 Abs. 3 Nr. 2 bzw. Nr. 4 und Abs. 3a GrEStG).

2.2.3 Die Bindung an das bürgerliche Recht (wirtschaftliche Betrachtungsweise und wirtschaftliches Eigentum im Grunderwerbsteuerrecht)

Die Tatbestände des GrEStG knüpfen an Rechtsvorgänge an, und zwar in aller Regel an solche des bürgerlichen Rechts (Beispiele: Kaufvertrag, Auflassung, Eigentumsübergang, Abtretung).

Liegen solche tatbestandsmäßigen Rechtsvorgänge vor, so lösen sie Grunderwerbsteuer aus, unabhängig davon, ob im konkreten Einzelfall auch wirtschaftlich ein Grundstücksumsatz vorliegt oder beabsichtigt ist. Umgekehrt lösen Vorgänge, die sich zwar wirtschaftlich als Grundstücksumsatz darstellen, die aber nicht von den Tatbeständen des § 1 GrEStG erfasst werden, keine Grunderwerbsteuer aus. Dies bedeutet, dass die **wirtschaftliche Betrachtungsweise** im Grunderwerbsteuerrecht nur in dem Maße Anwendung findet, in dem sie im Gesetz selbst, insbesondere in den Ergänzungstatbeständen, ihren Ausdruck gefunden hat (BFH, Urteil vom 28.04.1970, BStBl II S. 670).

Es findet also keine „außerrechtliche“ wirtschaftliche Auslegung des Gesetzes statt, sondern eine an den spezifischen Wertungsgesichtspunkten des Grunderwerbsteuerrechts orientierte, die prüft, ob die verwirklichten Sachverhalte und bewirkten wirtschaftlichen Erfolge einen der Tatbestände des Grunderwerbsteuergesetzes erfüllen (BVerfG, Beschluss vom 21.12.1991, BStBl 1992 II S. 212, das sich kritisch zum Begriff der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ äußert, ohne das mit ihm Gemeinte in Frage zu stellen).

Die Grunderwerbsteuer knüpft an die Rechtsvorgänge an, so wie sie tatsächlich stattgefunden haben; sie beurteilt nicht, was die Parteien auch hätten tun können, um denselben Erfolg zu erzielen.

Beispiel:

S hat ein Vorkaufsrecht (§§ 463 ff. BGB) auf ein Grundstück des A. Als B dieses Grundstück kauft, übt S sein Vorkaufsrecht nicht aus. S kauft vielmehr später das Grundstück von B.

Es liegen zwei steuerbare Vorgänge vor, entsprechend den beiden Kaufverträgen A–B und B–S. Dass S das Grundstück unmittelbar von A hätte erwerben können, wenn er sein Vorkaufsrecht ausgeübt hätte, und dann nur einmal Grunderwerbsteuer angefallen wäre, ist ohne Bedeutung.

Die Erwerbsvorgänge sind bezüglich ihrer **Wirksamkeit nach bürgerlichem Recht** zu beurteilen. Nichtig Rechtsgeschäfte lösen eine Steuerpflicht nur ausnahmsweise dann aus, wenn trotz ihrer Nichtigkeit ein Erwerbstatbestand vorliegt.

Beispiel:

A schließt mit B einen formnichtigen (§ 311b Abs. 1 BGB) Grundstückskaufvertrag. Keine Grunderwerbsteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG, solange der Formmangel nicht geheilt wird, weil kein Anspruch auf Übereignung des Grundstücks begründet wurde. Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 GrEStG nur dann, wenn sich der Vorgang trotz Formnichtigkeit als Erwerb der Verwertungsbefugnis darstellt, was nicht schon dann gegeben ist, wenn die Parteien beabsichtigen, den Kaufvertrag trotz Formnichtigkeit abzuwickeln.

Auch das **wirtschaftliche Eigentum** (§ 39 Abs. 2 AO) als vom bürgerlichen Recht abweichende Zurechnung ist im Grunderwerbsteuerrecht regelmäßig **ohne Bedeutung** (BFH, Urteil vom 27.10.1970, BStBl 1971 II S. 278). Insbesondere darf die wirtschaftliche Verwertungsbefugnis des § 1 Abs. 2 GrEStG nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum verwechselt werden. Eine vom bürgerlich-rechtlichen Eigentum abweichende Zurechnung eines Grundstücks setzt nach § 39 Abs. 2 AO i. d. R. voraus, dass ein schuldrechtlicher Übereignungsanspruch besteht. In diesen Fällen ist aber der wirtschaftliche Eigentümer grunderwerbsteuerrechtlich i. d. R. schon Erwerber nach dem Grundtatbestand.

Beispiele:

a) Wirtschaftlicher Eigentümer wird der Käufer, wenn er den Besitz eines Grundstücks erlangt und Nutzen und Lasten auf ihn übergegangen sind, er aber noch nicht ins Grundbuch eingetragen ist. Grunderwerbsteuerlich aber liegt ein Erwerb schon bei bloßem Kaufvertrag vor (Grundtatbestand). Der nachfolgende Übergang des wirtschaftlichen Eigentums ist ohne jede Bedeutung.

b) A verpflichtet sich, dem B ein Grundstück als Sicherheit zu treuen Händen zu übereignen. B soll das Grundstück zurückübereignen, wenn die zu sichernde Forderung getilgt ist.

A bleibt wirtschaftlicher Eigentümer (Treugeber), auch wenn das Eigentum auf B übergeht, die Zurechnung (§ 39 AO) ändert sich also nicht. Gleichwohl liegt ein steuerbarer Erwerb (Grundtatbestand) vor.

Schließlich ist der Begriff des **Immobilienleasings** grunderwerbsteuerlich ohne Bedeutung. Treuhänderisches Eigentum ist grunderwerbsteuerlich wie Volleigentum zu behandeln, unabhängig davon, wem der Leasing-Gegenstand ertragsteuerlich zuzurechnen ist. Ob die wirtschaftliche Verwertungsbefugnis an einem Grundstück übertragen worden ist (§ 1 Abs. 2 GrEStG), ist anhand der begründeten Rechte und Pflichten konkret zu beurteilen. Siehe dazu auch die Ausführungen unter 2.3.5.3 am Ende.

2.2.4 Die selbständigen Rechtsträger, insbesondere Personengesellschaften

Erwerben kann man ein Grundstück nur von einem anderen. Ein steuerbarer Erwerbsvorgang setzt also begriffsnotwendig (zwei) **verschiedene Rechtspersonen** (Rechtsträger) voraus, zwischen denen der Erwerb (Rechtsträgerwechsel) stattfindet. Diese Voraussetzung führt dazu, dass die Aneignung eines herrenlosen Grundstückes nach § 928 BGB durch den aneignungsberechtigten Fiskus keine GrESt

auslöst. Das gilt auch für den Fall, dass der Fiskus das Aneignungsrecht an einen Dritten abtritt (BFH, Urteil vom 01.04.1981, BStBl II S. 488).

Auch bei der Definition der selbständigen Rechtsträger knüpft das Grunderwerbsteuerrecht am bürgerlichen Recht an. Selbständige Rechtsträger im Grunderwerbsteuerrecht sind deshalb die **natürlichen** und die **juristischen Personen**, und zwar auch dann, wenn eine natürliche Person und eine juristische wirtschaftlich betrachtete identisch sind.

Beispiel:

A kauft ein Grundstück von der X-GmbH, deren alleiniger Gesellschafter er ist (Ein-Mann-GmbH).

Der Kauf ist ein steuerbarer Grundstückserwerb (Grundtatbestand), obwohl A und die GmbH wirtschaftlich betrachtet dieselbe Person sind.

Kapitalgesellschaften und juristische Personen des privaten Rechts (eingetragene Vereine, rechtsfähige Stiftungen) sind Rechtsträger auch im Grunderwerbsteuerlichen Sinne. Das gilt auch für die Vorgesellschaften einer Kapitalgesellschaft. Diese werden steuerrechtlich als Kapitalgesellschaft behandelt, wenn sie später in die juristische Person übergehen. Hier liegt eine Identität mit der späteren Kapitalgesellschaft vor (BFH, Urteil vom 03.09.2009, BStBl 2010 II S. 60). Auch juristische Personen des öffentlichen Rechts, also z. B. die **Städte** und **Gemeinden**, sind Rechtsträger in diesem Sinne.

Beispiel:

A, B und C beabsichtigen die Gründung einer GmbH und schließen am 10.01.2022 einen entsprechenden Gesellschaftsvertrag. Die Eintragung in das Handelsregister erfolgt allerdings erst am 02.08.2022. Bereits am 15.05.2022 hat die GmbH iG bereits ein Grundstück zur Errichtung eines Betriebsgebäudes erworben.

Mit der Eintragung der GmbH in das Handelsregister wird auch die Vorgesellschaft als Kapitalgesellschaft behandelt. Somit ergeben sich durch die Überleitung des Eigentums von der Vor-GmbH auf die endgültige (eingetragene) GmbH keine Grunderwerbsteuerlichen Auswirkungen. Der Erwerb des Grundstückes durch die Vor-GmbH unterliegt der Grunderwerbsteuer nach § 1 Nr. 1 GrEStG.

Nach herrschender Auffassung ist die **Gesamthand im Zivilrecht kein selbständiger Rechtsträger**, sondern nur „gesamthänderisch gebundenes Sondervermögen“ der Gesamthänder. Das Grunderwerbsteuerrecht erweitert den Kreis der selbständigen Rechtsträger um die Personengesellschaften, soweit sie Gesamthandsgemeinschaften sind, also ein vom Privatvermögen der Gesellschafter getrenntes Sondervermögen haben, über das die Gesellschafter nur gemeinsam verfügen können. Selbständige Rechtsträger sind:

- **BGB-Gesellschaft**, nichtrechtsfähige Vereine und **Personengesellschaften des Handelsrechts** (OHG, KG, einschließlich GmbH & Co. KG), die ebenfalls als Personengesellschaft geltende **Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung** (vgl. EWIV-Ausführungsgesetz vom 14.04.1988, BGBl I S. 514), sowie die **Partnerschaftsgesellschaft** (§§ 1, 7 PartGG),

2 Grunderwerbsteuer

- **nicht** jedoch die **stille Gesellschaft**, und zwar weder die „typische“ noch die „atypische“. Bei beiden geht die Einlage des „Stillen“ in das Vermögen des „tätigen“ Gesellschafters über (§ 335 Abs. 1 HGB), es wird also kein Gesamtvermögen gebildet.

Ebenfalls keine selbständigen Rechtsträger sind Gütergemeinschaften und fortgesetzte Gütergemeinschaften, obwohl ihnen im Rahmen der §§ 5 bis 7 GrEStG eine beschränkte Rechtsträgereigenschaft zuzubilligen ist. Erbengemeinschaften sind nur im Hinblick auf Außengeschäfte als Rechtsträger einzustufen (BFH, Urteil vom 20.12.1972, BStBl 1973 II S. 365).

Die „selbständigen Rechtsträger“ werden im Grunderwerbsteuerrecht grundsätzlich als von den Gesellschaftern verschiedene Rechtssubjekte behandelt, also wie juristische Personen, und zwar nicht nur materiell-rechtlich, sondern auch im Verfahrensrecht. Auch die **GbR** ist selbst Schuldnerin der GrESt aus einem in ihrem Namen abgeschlossenen Grundstückskaufvertrag (BFH, Urteil vom 26.09.1990, BStBl II S. 1035).

Für Erwerbsvorgänge zwischen einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern sowie zwischen – zumindest teilweise – personengleichen Gesellschaften machen die Steuerbefreiungen der §§ 5 bis 7 GrEStG die Verselbständigung wieder rückgängig. Hier wird dem Umstand Rechnung getragen, dass dem Gesellschafter im Umfang seiner Beteiligungsquote an der Gesellschaft ein Grundstück im Gesamtvermögen „gehört“, auch wenn er nicht Miteigentümer ist, sondern sein Eigentum gesamthänderisch gebunden ist. Die Steuerbefreiungen der §§ 5 bis 7 GrEStG erlauben den „Durchgriff“ durch die Gesamthand, sodass im Ergebnis der Grunderwerbsteuer nur das unterliegt, was ein Gesellschafter über seine bisherige Quote hinaus erwirbt, sein „Mehrerwerb“. Nach § 6 Abs. 3 GrEStG gilt dieser „Durchgriff“ auf die hinter der Gesellschaft stehenden Anteilseigner auch für Erwerbsvorgänge zwischen Personengesellschaften, die mindestens teilweise personengleich sind.

Besteht zwischen Verkäufer und Käufer eines Grundstücks eine GbR und stellen sie dem Grundstückskaufvertrag die Bemerkung voran, dass die „Leistungspflichten und Erfüllungsansprüche einschließlich der steuerlichen Auswirkungen im **Innenverhältnis** als zwischen der GbR und dem Käufer vereinbart gelten sollen“, ändert dies allerdings nichts daran, dass es sich um einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG vom Verkäufer auf den Käufer handelt (BFH, Beschluss vom 15.10.2008, BFH/NV 2009 S. 48).

Auch eine **fehlerhaft gegründete Gesellschaft** ist grunderwerbsteuerlich zu beachten. Nach zivilrechtlichen Grundsätzen ist eine derartige Gesellschaft aus Gründen des Verkehrsschutzes für Dritte und des Bestandsschutzes für die Gesellschafter wegen eines Nichtigkeits- oder Anfechtungsgrundes nicht von Anfang an unwirksam, sondern wegen des Nichtigkeits- oder Anfechtungsgrundes nur mit Wirkung

für die Zukunft vernichtbar (BGH, Urteil vom 16.12.2002, BGHZ 153 S.214). Bis zur Geltendmachung des Fehlers ist ein vollzogener Beitritt zur Gesellschaft grundsätzlich voll wirksam.

Ein Beitritt ist vollzogen, wenn Rechtstatsachen geschaffen worden sind, an denen die Rechtsordnung nicht vorbeigehen kann. Dies ist der Fall, wenn der Beitretende Beiträge geleistet oder gesellschaftsvertragliche Rechte ausgeübt hat. Diese zivilrechtlichen Grundsätze sind auch bei der Auslegung und Anwendung grunderwerbsteuerrechtlicher Vorschriften zu beachten und insbesondere zur Beurteilung der Frage heranzuziehen, ob mit grunderwerbsteuerrechtlicher Bedeutung eine Änderung im Gesellschafterbestand eingetreten ist. Die Maßgeblichkeit dieser zivilrechtlichen Beurteilung folgt schon daraus, dass die Besteuerungstatbestände des GrEStG grundsätzlich an das Zivilrecht anknüpfen (BVerfG, Beschluss vom 27.12.1991, BStBl 1992 II S.212). Dazu gehört auch die Beachtung der von der Zivilrechtsprechung entwickelten Rechtsfigur der fehlerhaften Gesellschaft, die zum gesicherten Bestandteil des Gesellschaftsrechts gehört (BFH, Urteil vom 20.10.2004, BStBl 2005 II S.299).

In welchem Umfang der einzelne Gesellschafter an dem Grundstück beteiligt ist, ergibt sich daraus, wie er am Gesellschaftsvermögen insgesamt beteiligt ist, d. h. aus seiner **Beteiligungsquote** an der Gesellschaft. Diese ergibt sich aus dem Gesellschaftsvertrag und findet ihren Niederschlag regelmäßig im **Verhältnis der Kapitalkonten**. Würde nun, wie im bürgerlichen Recht, der einzelne Gesellschafter als Rechtsträger des Gesellschaftsvermögens behandelt, so würde jede Veränderung seiner Beteiligungsquote an der Gesellschaft zu einem steuerbaren Vorgang führen, falls zum Gesellschaftsvermögen ein Grundstück gehört. Diese „Erwerbsvorgänge“ wären in der Praxis auch nicht lückenlos zu erfassen. Da der einzelne Gesellschafter über seinen „Anteil“ am Grundstück nicht verfügen kann, sondern nur alle Gesellschafter für die Gesellschaft, war es sachgerecht, die Gesellschaft selbst zum grunderwerbsteuerrechtlichen **Rechtsträger des Gesellschaftsvermögens** zu machen.

Das hat folgende Konsequenzen:

- Eine Veränderung der Beteiligung an einer Personengesellschaft, insbesondere auch der **Wechsel im Personenstand**, ist **kein steuerbarer Vorgang**. Dies gilt so lange, als die alte Gesellschaft bestehen bleibt und keine Neugründungsvorliegt und bestimmte Grenzwerte (vgl. § 1 Abs.2a und Abs.3a GrEStG) nicht überschritten werden.
- **Erwerbsgeschäfte zwischen Gesellschaftern und Gesellschaft** sowie zwischen verschiedenen Personengesellschaften **sind steuerbar**, auch wenn teilweise (oder vollständige) Personenidentität besteht. (Beachte aber die Steuerbefreiungen der §§ 5 und 6 GrEStG.)

Beispiele:

- a) A und B sind Miteigentümer zu $\frac{1}{2}$ eines Grundstücks. A verkauft seinen Anteil an C.