

Dr. Manfred Muhler

Universität Mannheim  
Herbst/Wintersemester 2007

## **Grunderwerbsteuerrecht**

# Grunderwerbsteuer

## 1. Teil: Einführung

### A. Rechtsquellen

#### I. Rechtsgrundlage

Rechtsgrundlage ist das **Grunderwerbsteuergesetz** vom 17.10.1982 in der Neufassung vom 26.02.1997 (BGBl. I 1997, 419 ber. 1804), das zuletzt durch das Gesetz zur Beschleunigung der Umsetzung von Öffentlich Privaten Partnerschaften und zur Verbesserung gesetzlicher Rahmenbedingungen für Öffentlich Private Partnerschaften vom 01. September 2005 (BGBl. I, 2005, S. 2676, 2680) geändert wurde.

#### II. Verwaltungsvorschriften

**Grunderwerbsteuerrichtlinien** gibt es nicht. Eine Reihe wichtiger Erlasse sind abgedruckt in: Beck'sche Sammlung der Steuererlasse Nr. 600).

#### III. Rechtsprechung

Zuständig für Grunderwerbsteuerstreitigkeiten ist in letzter Instanz der **BFH** (II. Senat). Wichtige Entscheidungen sind in der amtlichen Sammlung (BFHE) und im BStBl II veröffentlicht.

### B. Literatur

#### I. Kommentare

- Boruttau, Grunderwerbsteuer, 16. Aufl. 2007
- Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, 8. Aufl. 2004
- Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, 3. Aufl. 2005

#### II. Lehr- und Lernbücher

- Gottwald, Grunderwerbsteuer, 2. Aufl. 2004
- Schnitter, Grunderwerbsteuerrecht, 2005

### C. Bedeutung der Grunderwerbsteuer in Unterricht und Praxis

- Die Grunderwerbsteuer hatte 2006 ein Aufkommen von 6,13 Mrd. DM (= 1,37 % des Gesamtsteueraufkommens)
- In steuerrechtlichen Ausbildungsgängen und als Prüfungsgebiet in der **Steuerberaterprüfung** genießt sie nur geringe Bedeutung.

## D. Die Geschichte der Grunderwerbsteuer

Nach den vom Reich erlassenen Grunderwerbsteuergesetzen 1919/1927 und 1940 war das Grunderwerbsteuerrecht von Kriegsende bis 1969 wieder Landesrecht, zeigte sich aber gegenüber seinen Vorgängern kaum verändert. Seit 1970 unterliegt die Grunderwerbsteuer der konkurrierenden Gesetzgebung des Bundes. Dieser hat am 17.12.1982 das zersplitterte Landesrecht durch einheitliches Bundesrecht ersetzt und das Grunderwerbsteuergesetz 1983 erlassen. Der Steuersatz wurde damals von 7 v. H. auf 2 v. H. gesenkt, dafür fielen viele Befreiungstatbestände weg. Durch das Jahressteuergesetz 1997 vom 20.12.1996 wurde der Steuersatz auf 3,5 v.H. erhöht. Am 26.02.1997 wurde das Grunderwerbsteuergesetz neu gefasst.

## E. Die Stellung der Grunderwerbsteuer im Rahmen der übrigen Steuern

### I. Grundgesetz

Das Aufkommen der Grunderwerbsteuer steht gemäß Art 106 II Nr. 4 GG den Ländern zu. Der Bund hat die konkurrierende **Gesetzgebungszuständigkeit**, Art 105 II, 72 II GG.

Die **Verwaltung** der Grunderwerbsteuer erfolgt durch die Landesfinanzbehörden (Finanzämter).

### II. Die Grunderwerbsteuer als "Sonderumsatzsteuer"

Wie die Umsatzsteuer trifft die Grunderwerbsteuer die Einkommensverwendung für Sachgüter. Sie ist damit **Verbrauchssteuer** im weiteren Sinne. Sie ist auch **Verkehrssteuer**, weil sie zur Erfassung der privaten Einkommensverwendung an Grundstücksgeschäfte anknüpft. Zur Vermeidung einer doppelten Belastung mit Verkehrssteuern sind "die Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen" nach § 4 Nr. 9 a) UStG von der Umsatzsteuer befreit.

### III. Aufbau des Grunderwerbsteuergesetzes; Klausurschema

- Steuerbarkeit
- Keine Steuerpflicht wegen Steuervergünstigung?
- Bemessungsgrundlage
- Steuersatz
- Entstehung der Grunderwerbsteuer

## 2. Teil: Steuerbare Umsätze

### A. Übersicht über die steuerbaren Umsätze

Wie § 1 II GrEStG zeigt, soll durch die Grunderwerbsteuer der Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über inländische Grundstücke in jeder denkbaren Form besteuert werden. Das Gesetz regelt in § 1 I GrEStG Fälle, die auf einen zivilrechtlichen Eigentumsübergang abzielen und ergänzt diesen Tatbestand in § 1 II GrEStG um den Übergang der wirtschaftlichen Verwertungsbefugnis ohne Eigentumsübertragung, in § 1 IIa GrEStG um eine Missbrauchsverhütungsvorschrift und in § 1 III GrEStG um den Sonderfall der Anteilsvereinigung bei Gesellschaften.

### B. Grundstück

Die im § 1 GrEStG erfassten Erwerbsvorgänge müssen sich auf ein inländisches Grundstück beziehen. Nach § 2 I GrEStG ist darunter ein Grundstück im Sinne des bürgerlichen Rechts, also **Grund und Boden samt Gebäude** zu verstehen. **Betriebsvorrichtungen** gehören gemäß § 2 I Nr. 1 GrEStG **nicht** zum Grundstück; bei einheitlichem Kaufpreis ist der auf sie entfallende Anteil von der Bemessungsgrundlage auszuscheiden. Erbbaurechte und Gebäude auf fremdem Grund und Boden stehen gemäß § 2 II Nr. 1 und 2 GrEStG den Grundstücken gleich.

### C. Die steuerbaren Tatbestände im Einzelnen

#### I. Kauf und andere schuldrechtliche Verträge (§ 1 I Nr. 1 GrEStG)

Beim Kaufvertrag über ein inländisches Grundstück handelt es sich um den Hauptanwendungsfall der Grunderwerbsteuer. Andere schuldrechtliche Verträge im Sinne des § 1 I Nr. 1 GrEStG sind z. B. Gesellschaftsverträge, wenn der Beitrag in der Pflicht zur Übereignung von Grundstücken besteht, oder Tauschverträge. Bei einem Tauschvertrag über zwei Grundstücke liegen gemäß § 1 V GrEStG zwei Grunderwerbsteuerbare Vorgänge vor.

#### II. Auflassung (§ 1 I Nr. 2 GrEStG)

Da der Auflassung regelmäßig ein schuldrechtlicher Vertrag vorausgeht, hat § 1 I Nr. 2 GrEStG allenfalls bei einem formnichtigen Vertrag Bedeutung.

#### III. Eigentumserwerb (§ 1 I Nr. 3 GrEStG)

Unter § 1 I Nr. 3 GrEStG fallen der Erwerb aufgrund hoheitlicher Enteignung und durch Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz mit Ausnahme des Formwechsels (§ 190 bis 304 UmwG), s. dazu Finanzministerium Baden-Württemberg, Erlass vom 19.12.1997, DB 1998, 166. Ferner erfasst § 1 I Nr.

3 GrEStG den Eigentumserwerb des letzten Gesellschafters einer Personengesellschaft durch Anwachsung nach § 738 BGB. Nach § 1 I Nr. 3 GrEStG steuerbar ist auch der Eigentumserwerb durch Erbschaft oder die Übertragung eines Anteils an einer Erbengemeinschaft (§ 2033 BGB) - diese sind jedoch nach § 3 Nr. 2 und 3 GrEStG steuerfrei. Grundstückserwerbe aus Flurbereinigungs- und Umlegungsverfahren sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 GrEStG von der Steuerbarkeit ausgenommen.

#### **IV. Meistgebot (§ 1 I Nr. 4 GrEStG)**

§ 1 I Nr. 4 GrEStG besteuert die Abgabe des Meistgebots im Zwangsversteigerungsverfahren. Deshalb ist der Übergang des Eigentums im Zwangsversteigerungsverfahren von § 1 I Nr. 3 GrEStG ausgenommen.

#### **V. Abtretung von Ansprüchen (§ 1 I Nr. 5 bis 7 GrEStG)**

§ 1 I Nr. 5 bis 7 GrEStG erfassen die Abtretung von Übereignungsansprüchen, von Rechten aus einem Kaufangebot und von Ansprüchen aus dem Meistgebot. In diesen Fällen findet nämlich eine Verwertung des Grundstückes schon vor dem Erwerb statt. Es liegt eine Situation vor, die dem Reihengeschäft bei der Umsatzsteuer vergleichbar ist. Die Vorschriften verhindern, dass der Berechtigte die zweimalige Erfassung von der Grunderwerbsteuer dadurch umgeht, dass er seinen Übereignungsanspruch bereits vor seinem eigenen Eigentumserwerb überträgt.

#### **VI. Übergang der Verwertungsbefugnis (§ 1 II GrEStG)**

Nach § 1 II 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. Hierdurch soll die Umgehung der Tatbestände des § 1 I GrEStG aufgefangen werden. Unter § 1 II GrEStG fallen alle vertraglichen Vereinbarungen und ihre Durchführungen, die einem Nichteigentümer Besitz, Nutzungen und den Zugriff auf die Substanz durch die Veräußerung und Zueignung des Erlöses ermöglichen, z.B. die Einräumung einer unwiderruflichen Verkaufsermächtigung mit der Abrede, dass der Verkaufserlös dem Nichteigentümer zustehen soll, oder die Überlassung des Grundstücks zur Nutzung an eine Gesellschaft mit der Vereinbarung, dass das Grundstück im Innenverhältnis als Gesellschaftsvermögen behandelt werden soll. § 1 II GrEStG ist somit immer dann anwendbar, wenn ein Grundstück einem zivilrechtlichen Nichteigentümer zu wirtschaftlichem Eigentum im Sinne des § 39 II AO überlassen wird.

#### **VII. Änderung des Gesellschafterbestandes (§ 1 IIa GrEStG)**

Die Grunderwerbsteuer versuchte man in der Vergangenheit nicht selten dadurch zu umgehen, dass bei einer Gesamthand, zu deren Vermögen ein Grundstück gehörte, anstelle einer Veräußerung des Grundstücks durch die

Gesamthand die Anteile an der Gesellschaft übertragen wurden. Solche Missbräuche mussten regelmäßig über § 42 AO bekämpft werden (vgl. BFH, BStBl II 1987, 394; 1989, 628; 1989, 803; 1992, 202; 1993, 197). Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich bei ihr innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand wesentlich, so gilt dies gemäß § 1 IIa GrEStG als auf die Übereignung des Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft. Eine wesentliche Änderung des Gesellschafterbestandes ist anzunehmen, wenn sie bei wirtschaftlicher Betrachtung eine Übertragung des Grundstücks auf die neue Personengesellschaft darstellt, was stets der Fall ist, wenn 95 v. H. der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen (§ 1 IIa 2 und 3 GrEStG).

### **VIII. *Anteilsvereinigung (§ 1 III GrEStG)***

Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so behandelt das GrEStG den Erwerb von mindestens 95 v. H. des Anteilsbesitzes so, als sei ein Grundstück erworben worden. Es ist gleichgültig, ob nur die noch fehlenden Anteile (§ 1 III Nr. 1 und 2 GrEStG) oder alle Anteile auf einmal (§ 1 III Nr. 3 und 4 GrEStG) erworben wurden. Es soll verhindert werden, dass anstelle des Grundstücks die Anteile an Gesellschaften veräußert werden, womit der Gesellschafter mittelbar auch das Grundstück erwirbt.

## **3. Teil: Steuerbefreiungen**

### **A. Übersicht**

Ist ein Grundstückserwerb steuerbar, so löst er damit noch keine Grunderwerbsteuer aus. Der Vorgang kann auch **steuerfrei** sein.

§ 3 GrEStG enthält allgemeine Ausnahmen von der Besteuerung, § 4 GrEStG besondere Ausnahmen, wenn der Erwerb zu besonders begünstigten Zwecken erfolgt. Partielle Steuerbefreiungen enthalten die §§ 5 und 6 GrEStG für Gesamthandfälle, § 7 für den Fall der Umwandlung von gemeinschaftlichem Eigentum in Flächeneigentum.

### **B. Die einzelnen Steuerbefreiungsvorschriften**

#### **I. *Allgemeine Ausnahmen von der Besteuerung (§ 3 GrEStG)***

Von der Besteuerung sind gemäß § 3 GrEStG folgende Grundstückserwerbe ausgenommen:

- Bagatellfälle bis zu 2.500 Euro (Nr. 1)
- durch Erbfolge oder Schenkung (Nr. 2)
- zur Teilung des Nachlasses (Nr. 3)

- durch Ehegatten, geschiedene Ehegatten und Verwandte (Nr. 4 bis 6)
- zur Teilung des Gesamtgutes bei fortgesetzter Gütergemeinschaft (Nr. 7)
- Grundstücksrückerwerbe durch Treugeber (Nr. 8)

## **II. Besondere Ausnahmen von der Besteuerung (§ 4 GrEStG)**

§ 4 Nr. 1 bis 3 und 9 GrEStG stellen Grundstückserwerbe zu besonders begünstigten öffentlichen Zwecken von der Besteuerung frei. § 4 Nr. 4 bis 6 und 8 GrEStG nehmen bestimmte Erwerbsvorgänge in den neuen Bundesländern von der Besteuerung aus. § 4 Nr. 7 GrEStG betrifft einen Sonderfall des Wohnungsgenossenschafts-Vermögensgesetzes.

## **III. Partielle Steuerbefreiungen bei Gesamthand (§§ 5 und 6 GrEStG)**

Bei der Übertragung von einem Miteigentümer an eine Gesamthand und von einer Gesamthand an Miteigentümer wird die Steuer insoweit nicht erhoben, als der Veräußerer bzw. Erwerber am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist. Darüber hinaus sind die Befreiungsvorschriften § 3 Nr. 4 bis 6 GrEStG auch bei Übertragungen von und auf eine Gesamthand übertragbar (BFH, BStBl III 1965,670).

*Bsp.:*

*Vater und Sohn gründen eine OHG. V bringt ein Grundstück ein. Der Abschluss des Gesellschaftsvertrages ist steuerbar nach § 1 I Nr. 1 GrEStG. Soweit V an der OHG beteiligt ist, tritt aber eine Steuerbefreiung nach § 5 II GrEStG ein. Soweit S an der OHG beteiligt ist, greift § 3 Nr. 6 GrEStG ein.*

§ 6 IV GrEStG soll Umgehungen verhindern.

#### 4. Teil: Bemessungsgrundlage

Gemäß § 8 I GrEStG bemisst sich die Steuer grundsätzlich nach dem Wert der **Gegenleistung**. Was als Gegenleistung gilt, ist für die meisten der in § 1 GrEStG aufgezählten Fallvarianten im Katalog des § 9 GrEStG aufgeführt. Der Umfang der Gegenleistung ist wie das Entgelt bei der Umsatzsteuer zu bestimmen. Übernommene Verbindlichkeiten gehören zur Gegenleistung. Ein Tauschgegenstand ist mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Dem Veräußerer vorbehaltene Nutzungen, z.B. Nießbrauch, Wohnrecht, sind ebenfalls Teil der Gegenleistung. Wie die Umsatzsteuer, so gehört auch die Grunderwerbsteuer nicht zur Bemessungsgrundlage (§ 9 III GrEStG).

Bei **fehlender Gegenleistung** wird die Steuer nach den Grundbesitzwerten des § 138 II und III BewG ermittelt. Das gilt auch bei einer Umwandlung im Sinne des Umwandlungsgesetzes, bei einer Einbringung sowie bei anderen Erwerbsvorgängen auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage sowie in den Fällen des § 1 IIa und III GrEStG.

#### 5. Teil: Steuersatz

Der Steuersatz beträgt gemäß § 11 I GrEStG 3,5 v.H. In geeigneten Fällen kann im Einverständnis mit dem Steuerpflichtigen von der genauen Ermittlung des Steuerbetrages abgesehen und die Steuer in einem Pauschbetrag festgesetzt werden, § 12 GrEStG.

#### 6. Teil: Besteuerungsverfahren

**Steuerschuldner** sind gemäß § 13 Nr. 1 GrEStG regelmäßig die am Erwerbsvorgang als Vertragsteile beteiligten Personen, also Erwerber und Veräußerer. § 13 Nr. 2 bis 6 GrEStG enthalten Sonderfälle.

Die Grunderwerbsteuer **entsteht** mit Wirksamkeit des Erwerbsvorganges. Hängt diese vom Eintritt einer Bedingung ab oder bedarf der Erwerbsvorgang einer Genehmigung, entsteht die Steuer erst mit der Eintritt der Bedingung bzw. mit der Genehmigung (§ 14 Nrn.1 und 2 GrEStG).

Wird ein Erwerbsvorgang **rückgängig** gemacht, kann in den Fällen des § 16 I und II GrEStG eine Steuerfestsetzung unterbleiben oder aufgehoben werden.

**Anzeigepflichten der Gerichte, Behörden und Notare** nach §§ 18 und 22 GrEStG sowie der Beteiligten nach §§ 19 und 20 GrEStG sollen die vollständige Erfassung der Steuerfälle sichern. Der Erwerber eines Grundstücks darf erst ins Grundbuch eingetragen werden, wenn er eine **Unbedenklichkeitsbescheinigung** des Finanzamtes nach § 22 GrEStG vorlegen kann.