

Gutachten des Deutschen Notarinstituts**Abruf-Nr.: 170956****letzte Aktualisierung: 11. September 2019****GrEStG §§ 5, 6, 7**

Umwandlung von Miteigentum in Wohnungs- bzw. Teileigentum; Einbringung von Bruchteilseigentum an Grundstücken in eine GbR; Zuweisung von Alleineigentum an einzelnen Grundstücken bei Auseinandersetzung der GbR; grunderwerbsteuerliche Beurteilung

I. Sachverhalt

Das Anwesen in der K.-Straße steht zur Hälfte im Eigentum von A und zur Hälfte im Eigentum von B. Es ist vorgesehen, das Anwesen in Wohnungs- und Teileigentum aufzuteilen. Die einzelnen Einheiten sollen dann in eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts eingebracht werden. Im Rahmen des Gesellschaftsvertrages soll bereits eine Auseinandersetzungsvereinbarung getroffen werden, in der festgelegt wird, welche Einheiten welchem Gesellschafter zugeteilt werden, falls die Gesellschaft durch Kündigung oder aus sonstigen Gründen aufgelöst wird. Die Auseinandersetzung soll aber erst zu einem späteren Zeitpunkt, voraussichtlich in zehn Jahren, erfolgen.

A und B sind des Weiteren Eigentümer zu gleichen Teilen von verschiedenen Eigentumswohnungen im Anwesen B-Straße. Es ist vorgesehen, dass diese Einheiten in eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts eingebracht werden. In einem weiteren Schritt soll dann die Auseinandersetzung vorgenommen werden. Der Zeitpunkt der Auseinandersetzung steht aber noch nicht fest.

II. Frage

Ob bzw. inwieweit fällt bei den vorstehend geschilderten Sachverhalten Grunderwerbsteuer an?

III. Zur Rechtslage**I. Grundstücke i. S. d. § 2 Abs. 1 S. 1 GrEStG**

Unter dem Grundstücksbegriff des Grunderwerbsteuergesetzes fallen alle Grundstücke i. S. d. bürgerlichen Rechts (§ 2 Abs. 1 S. 1 GrEStG). Neben dem Grundbuchgrundstück fallen unter den Grundstücksbegriff des § 2 Abs. 1 S. 1 GrEStG auch das Wohnungseigentum, Teileigentumsrechte sowie auch Bruchteilseigentum (Miteigentum nach ideellen Bruchteilen; BFH, Urt. v. 16.2.1994 – II R 96/90 [juris]; Pahlke, GrEStG, 6. Aufl. 2018, § 2 Rn. 7, 54-59).

II. Sachverhalt 1:

1. Aufteilung des Anwesens in Wohnungseigentum/Teileigentum; Steuerbefreiung nach § 7 Abs. 1 GrEStG bei Umwandlung von gemeinschaftlichem Eigentum in Flächeneigentum (§ 7 Abs. 1 GrEStG)

Vom Grundsatz her löst die flächenmäßige Aufteilung eines Grundstücks als gegenseitiger Tausch nach § 1 Abs. 1 i. V. m. § 1 Abs. 5 GrEStG Grunderwerbsteuer aus. In § 7 Abs. 1 GrEStG ist nun aber geregelt, dass bei der flächenmäßigen Aufteilung eines Grundstücks unter Miteigentümern die Steuer nicht erhoben wird, soweit der Wert des Teilgrundstücks, das der einzelne Erwerber erhält, dem Bruchteil entspricht, zu dem er am gesamten zu verteilenden Grundstück beteiligt ist. **Als flächenweise Teilung i. S. v. § 7 GrEStG ist auch die Begründung von Wohnungseigentum oder Sondereigentum anzusehen, wobei es irrelevant ist, ob die Teilung nach § 3 WEG vorgenommen wird oder nach § 8 WEG (so BFH, Urt. v. 30.7.1980 – II R 19/77, DStR 1980, 663).**

Nach seinem Wortlaut schreibt § 7 GrEStG zwar keinen zeitlichen Zusammenhang zwischen den zu einer flächenmäßigen Aufteilung des Grundstücks notwendigen Rechtsakten vor. Aus Sinn und Zweck der Vorschrift folgt jedoch, dass ein gewisser zeitlicher Zusammenhang bestehen muss. Denn die Vorschrift will erkennbar nicht den Fall begünstigen, dass

„die Miteigentümer mehrerer rechtlich und wirtschaftlich selbständiger Grundstücke sich durch Tausch von Miteigentumsanteilen jeweils Alleineigentum verschaffen. Ließe man das Erfordernis eines zeitlichen Zusammenhangs zwischen den geschilderten Rechtsakten ganz entfallen, wäre eine derartige ‚Aufteilung‘ mehrerer nunmehr selbständiger Grundstücke entgegen dem Zweck der Norm immer dann begünstigt, wenn ihm irgendwann eine Grundstücksteilung vorausgegangen wäre. An das Erfordernis eines zeitlichen Zusammenhangs sind jedoch keine überspitzten Anforderungen zu stellen. Ein unmittelbares Aufeinanderfolgen ist jedenfalls nicht erforderlich, **ausreichend ist vielmehr, wenn die zur Aufteilung erforderlichen Rechtsakte aufgrund planmäßiger Durchführung in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang erfolgen.**“

(so BFH, Urt. v. 8.8.1990 – II R 20/88).

Für die Frage, ob **ein** Grundstück oder **mehrere** Grundstücke vorliegen, ist im Grundsatz auf den Zeitpunkt abzustellen, **zu dem der Aufteilungsbeschluss** gefasst worden ist. Eine andere Beurteilung erfolgt nur dann, wenn der vom BFH geforderte enge zeitliche und sachliche Zusammenhang zwischen den Rechtsakten nicht mehr vorliegt. Denn dies hat dann zur Folge, dass für die Beurteilung, ob ein **einziges Grundstück bzw. eine aus mehreren Grundstücken bestehende wirtschaftliche Einheit** vorliegt, nicht mehr auf die Verhältnisse abgestellt wird, wie sie gegeben waren, als der Aufteilungsbeschluss gefasst wurde, sondern auf den Zeitpunkt der Durchführung der Aufteilung, d. h. auf den Zeitpunkt der Übertragung des Grundbesitzes auf die Alleineigentümer (so BFH, Urt. v. 16.12.1994 – II R 96/90 [juris]).

Für die Anwendbarkeit des § 7 Abs. 1, 2 GrEStG ist dann entscheidend, ob zu diesem Zeitpunkt noch „ein“ Grundstück i. S. d. § 2 GrEStG vorliegt (entweder ein Grundstück i. S. d. bürgerlichen Rechts oder aber – falls mehrere Grundstücke vorliegen – eine wirtschaftliche Einheit i. S. d. § 2 Abs. 3 GrEStG (vgl. hierzu auch BFH, Urt. v. 22.6.2012 – II B 45/11 sowie nachfolgenden Ausführungen unter Ziff. 3a zur wirtschaftlichen Einheit i. S. d. § 2 Abs.3 GrEStG).

Aus der Verwendung der Worte „flächenweise Teilung“ und „Teilgrundstück“ in § 7 Abs. 1 GrEStG folgt allerdings nicht, dass der einzelne Erwerber Alleineigentum an der ihm zugeteilten Fläche erwerben muss, denn auch Miteigentum wird unbeschadet der Regelung in §§ 1008 ff. BGB bürgerlich rechtlich und folglich gem. § 2 Abs. 1 S. 1 GrEStG auch grunderwerbsteuerrechtlich als Volleigentum wie Alleineigentum behandelt. Wird ein mehreren Miteigentümern gehörendes Grundstück unter Auflösung der unter ihnen allen bestehenden Bruchteilsgemeinschaft in der Weise geteilt, dass an einzelnen Teilflächen wiederum Miteigentum – wenn auch nur unter Beteiligung je eines Teils der ursprünglichen Miteigentümer – begründet wird, so ist dieser Vorgang nach § 7 Abs. 1 GrEStG steuerbegünstigt (vgl. dazu Hofmann, GrEStG, 11. Aufl. 2016, § 7 Rn. 6).

Die Befreiungsvorschrift ist verbraucht, wenn eine Aufteilung bereits verbindlich vereinbart worden ist. Für die Veränderung einer bereits verbindlich beschlossenen Aufteilung gilt § 7 Abs. 1 GrEStG nicht (so BFH, Urt. v. 12.10.1988 – II R 6/86 [juris]). Der BFH hat insoweit ausgeführt, dass die Steuerbefreiungsvorschrift des § 7 Abs. 1 GrEStG dann nicht mehr greift, wenn Miteigentümer bereits eine Aufteilung in bestimmte Wohneinheiten oder sonstige Einheiten vertraglich verbindlich vereinbart haben und diese Zuordnung später wieder dadurch verändert wird, dass einzelne Einheiten zwischen den Berechtigten ausgetauscht werden. Hieran ändert sich nach dem BFH auch dann nichts, wenn der Austausch vor dem Entstehen des Sondereigentums nach bürgerlichem Recht erfolgt; denn maßgebend ist der grunderwerbsteuerliche Erwerbsvorgang durch Begründung der Ansprüche auf bestimmte noch einzutragende Sondereinheiten.

Zwischenergebnis:

Bei der Aufteilung des Grundbesitzes in Wohnungs- und Teileigentum fällt nur dann Grunderwerbsteuer an, wenn Wertverschiebungen zwischen den beiden Miteigentümern stattfinden.

2. Einbringung der „Grundstücke“ in eine GbR; Steuerbefreiung nach § 5 GrEStG

Werden die „Grundstücke“ auf eine GbR übertragen, so stellt dies vom Grundsatz her einen grunderwerbsteuerbaren Vorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG dar. Denn ein steuerbarer Verkehrsvorgang nach dem GrEStG liegt immer dann vor, wenn ein Rechtsträgerwechsel stattfindet, d. h. der Übergang eines Grundstücks von einem Rechtsträger auf einen anderen erfolgt (Borutta, GrEStG, 19. Aufl. 2019, § 1 Rn. 37; Pahlke, § 1 Rn. 11). Die GbR ist dabei ein selbstständiger Rechtsträger im grunderwerbsteuerlichen Sinn (BFH, Urt. 22.10.1986 – II R 118/84, NJW 1987, 1719-1720; Borutta, § 1 Rn. 69 ff; Pahlke, § 1 Rn. 44).

Geht ein Grundstück von einem Alleineigentümer bzw. einem Miteigentümer auf eine Gesamthand über, so findet die Steuerbefreiungsvorschrift des § 5 GrEStG Anwendung. **Danach wird die Steuer nicht erhoben, soweit der Anteil des einzelnen am Vermögen der Gesamthand Beteiligten seinem Bruchteil am Grundstück entspricht (§ 5 Abs. 1 GrEStG)** bzw. beim Übergang von Alleineigentum auf eine Gesamthand, zu dem Anteil, zu dem der Veräußerer am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist (**§ 5 Abs. 2 GrEStG**).

Bei den Steuerbefreiungsvorschriften des § 5 Abs. 1 und Abs. 2 GrEStG muss allerdings auch immer im Auge behalten werden, dass sich innerhalb der 5-Jahres-Frist nach dem Übergang des Grundstücks auf die Gesamthand der Anteil am Vermögen der Gesamthand nicht vermindert (§ 5 Abs. 3 GrEStG), da ansonsten die Vergünstigung nach § 5 Abs. 1 und Abs. 2 GrEStG entfallen kann. Scheidet daher z. B. der Gesellschafter innerhalb dieses 5-Jahres-Zeitraums aus der Gesellschaft aus bzw. mindert sich seine vermögensmäßige Beteiligung in diesem Zeitraum (vgl. hierzu Beispiele bei Borutta, § 5 Rn. 79 ff.), so handelt es sich um eine steuerschädliche Verminderung des Anteils am Vermögen der Gesamthand. Dies stellt dann ein sog. rückwirkendes Ereignis i. S. v. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO dar, d. h. der ursprüngliche Steuerbescheid wird geändert und die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1, 2 GrEStG wird rückwirkend nicht mehr gewährt, sodass **Grunderwerbsteuer für den ursprünglichen Einbringungsvorgang anfällt**.

Zwischenergebnis:

Wird Bruchteilseigentum an den Wohnung- und Teileigentumseinheiten in eine GbR eingebracht, so fällt keine Grunderwerbsteuer an, soweit der Anteil des Einzelnen am Vermögen der Gesamthand seinem Bruchteil am Grundstück entspricht. Werden aber innerhalb von fünf Jahren nach dem Einbringungsvorgang Veränderungen vorgenommen, so kann dies zu Steuerpflichten führen.

3. Auseinandersetzung der GbR durch Zuteilung der „Grundstücke“ (Sondereigentumseinheit) auf die Gesellschafter; Steuerbefreiung nach § 7 Abs. 2 GrEStG bzw. § 6 Abs. 2 GrEStG

a) Steuerbefreiung nach § 7 Abs. 2 GrEStG

§ 7 Abs. 2 GrEStG enthält folgenden Wortlaut:

„Wird ein Grundstück, das einer Gesamthand gehört, von den an der Gesamthand beteiligten Personen flächenweise geteilt, so wird die Steuer nicht erhoben, soweit der Wert des Teilgrundstücks, das der einzelne Erwerber hält, dem Anteil entspricht, zu dem er am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist.“

Zu beachten ist dabei, dass § 7 Abs. 2 GrEStG nach seinem eindeutigen Wortlaut nur die flächenmäßige Teilung **eines** (d. h. eines einzelnen) Grundstücks i. S. d. § 2 GrEStG begünstigt. § 7 Abs. 2 GrEStG gilt hingegen dann nicht, wenn **mehrere rechtlich und wirtschaftlich selbständige Grundstücke** auf die Gesellschafter verteilt werden (Borutta, § 7 Rn. 33, 34). Eine andere Beurteilung kann sich aber dann ergeben, wenn hier eine wirtschaftliche Einheit nach § 2 Abs. 3 GrEStG an-

genommen wird. Denn nach § 2 Abs. 3 GrEStG können – abweichend vom Bürgerlichen Recht – mehrere Grundstücke i. S. d. § 2 Abs. 1 S. 1 GrEStG als ein Grundstück behandelt werden, wenn sie zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören. Der im GrEStG nicht näher umschriebene Begriff der wirtschaftlichen Einheit ist ein Typusbegriff, „der sich nach grunderwerbsteuerrechtlichen, nicht nach bewertungsrechtlichen Gesichtspunkten bestimmt und der im Rahmen der Grunderwerbsteuerveranlagung selbstständig zu prüfen ist. Für die Zuordnung des jeweiligen Sachverhalts zum Typus der wirtschaftlichen Einheit sind jedoch auch im Grunderwerbsteuerrecht die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zugehörigkeit (§ 2 Abs. 1 S. 3 BewG) maßgebend“ (BFH 2006, 1413). Mehrere Grundstücke gehören zu einer wirtschaftlichen Einheit, wenn sie zu einem einheitlichen Zweck zusammengefasst sind, der sich äußerlich in einer entsprechenden einheitlichen Ausgestaltung niederschlägt, durch welche die selbständige Funktion des einzelnen Grundstücks nach der Verkehrsauffassung aufgehoben wird. Dabei hat der subjektive Wille eine wesentliche Bedeutung, der allerdings nicht im Widerspruch zu den objektiven äußeren Merkmalen stehen darf (BFH DStRE 2006, 1413).

Im Grundsatz bildet jedes rechtlich selbständige Wohnungseigentum eine selbständige wirtschaftliche Einheit. Mehrere Eigentumswohnungen können u. U. dann als eine wirtschaftliche Einheit i. S. d. § 2 Abs. 3 S. 1 GrEStG qualifiziert werden, wenn sie in demselben Haus unmittelbar übereinander oder nebeneinander liegen und nach den tatsächlichen Gegebenheiten baulich (bautechnisch) so miteinander verbunden sind, dass sie sich als einen Raumkörper darstellen (BFH, II R 251/84, juris; Pahlke, § 2 Rn. 139). Nicht ausreichend ist allerdings, dass sich mehrere Eigentumswohnungen in einem Gebäude befinden (hierzu auch Borutta, § 2 Rn. 301 ff.; Sächs. FG v. 21.7.2011, 1 K 400/09, juris; BFH, Urt. v. 16.2.1994, II R 96/90, juris; BFH, Urt. v. 10.5.2006 – II R 17/05, [juris]).

Für die Frage, ob z. B. nebeneinander liegende Wohngebäude nach der Verkehrsauffassung eine selbständige wirtschaftliche Einheit sind, ist darauf abzustellen, ob sie unter Berücksichtigung ihrer baulichen Gestaltung selbständig verkaufsfähig sind oder nicht bzw. in einem objektiven, nutzungsbezogenen Funktionszusammenhang stehen (BFH DStRE 2006, 1413; Pahlke, § 2 Rn. 140).

Würde man zu einem Grundstück i. S. d. § 2 Abs. 3 GrEStG gelangen, so würde die Steuerbefreiungsvorschrift des § 7 GrEStG auf dieses, als wirtschaftliche Einheit zusammengefasste Grundstück nach § 2 Abs. 3 GrEStG Anwendung finden (Borutta/Viskorf, 19. Aufl. 2019 § 7 Rn. 51-54).

Liegen zum Zeitpunkt der Verteilung aber bereits verschiedene „Einzelgrundstücke“ vor, die keine wirtschaftliche Einheit bilden und werden diese auf die Gesamthänder übertragen, ist die Steuerbefreiungsvorschrift des § 7 GrEStG nicht mehr einschlägig, da keine „Teilung“ mehr erfolgt. Eine Steuerbefreiung kann dann für das jeweilige Grundstück nur noch im Rahmen des § 6 GrEStG erreicht werden. Maßgebend ist dabei der verhältnismäßige Anteil bezogen auf das einzelne **Grundstück** und nicht der wertmäßige Anteil am gesamten Grundbesitz der Gesamthand (BFH, Urt. v. 16.12.1994 – II R 96/90 [juris]; BFH, Urt. v. 27.7.2001 – II B 20/01 [juris]; Borutta, § 6 Rn. 6).

b) Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 2 GrEStG

Nach § 6 Abs. 2 GrEStG gilt Folgendes:

„Geht ein Grundstück von einer Gesamthand in das Alleineigentum einer an der Gesamthand beteiligten Person über, so wird die Steuer in Höhe des Anteils nicht erhoben, zu dem der Erwerber am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist. Geht ein Grundstück bei der Auflösung der Gesamthand in das Alleineigentum eines Gesamthändlers über, so gilt Absatz 1 Satz 2 entsprechend.“

§ 6 Abs. 2 GrEStG stellt dabei den Teil des Erwerbs in dem Umfang von der Grunderwerbsteuer frei, zu dem sich die dingliche Mitberechtigung des Erwerbers an dem erworbenen Grundstück gleichwertig fortsetzt.

Zu beachten ist dabei, dass im Rahmen des § 6 (wie auch im Rahmen des § 7) GrEStG nicht auf den gesamten Grundbesitz der Gesamthand abzustellen ist, sondern jeweils auf das einzelne Grundstück (BFH, Beschl. v. 27.7.2001 – II B 20/01 [juris]; Borutta, § 6 Rn. 6). Entsprechend ist daher der „Anteil des Erwerbers“ der verhältnismäßige Anteil an der Gesamthand (jeweils bezogen auf das einzelne Grundstück) und nicht der wertmäßige Anteil am gesamten Grundbesitz der Gesamthand (Borutta/Viskorf, § 6 Rn. 4). Erhält ein Gesellschafter einer Gesamthandsgesellschaft bei der Auseinandersetzung ein Grundstück, welches wertmäßig seinem Anteil am gesamten Grundbesitz der Gesellschaft entspricht, so ist der Übergang des Grundstücks nicht insgesamt steuerfrei, sondern nur in Höhe des jeweiligen Anteils des Gesellschafters an der Gesamthand (Borutta/Viskorf, § 6 Rn. 4). Denn die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 2 GrEStG beruht auf dem Grundgedanken, dass einem Grundstückserwerber nur insoweit Steuerfreiheit gewährt werden soll, als er bereits im Rahmen seiner gesamthändlerischen Berechtigung **am Wert des erworbenen Grundstücks** beteiligt war, d. h. die Steuervergünstigung bezieht sich jeweils auf das Grundstück i. S. d. § 2 Abs. 1 und 2 GrEStG (so BFH, Beschl. v. 27.7.2001 – II B 20/01).

c) Zu beachten: Vorbehaltensfrist § 7 Abs. 3 GrEStG bzw. § 6 Abs. 4 GrEStG

Die Steuerbefreiungen nach § 7 GrEStG sowie nach § 6 GrEStG gelten insoweit nicht, als ein Gesamthänder (im Fall der Erbfolge sein Rechtsvorgänger) **innerhalb von fünf Jahren** vor dem Erwerbsvorgang seinen Anteil **an der Gesamthand** durch Rechtsgeschäft unter Lebenden erworben hat bzw. eine von dem Beteiligungsverhältnis abweichende Auseinandersetzungsquote innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Auflösung vereinbart worden ist.

Die Vorschriften des **§§ 7 Abs. 3 bzw. 6 Abs. 4 GrEStG** sollen Steuerumgehungen verhindern. Sie werden daher einschränkend insoweit ausgelegt, als die Vergünstigung dann nicht entfällt, wenn die vom Gesetz geforderte Steuerumgehung objektiv ausscheidet (vgl. hierzu BFH, Urt. v. 7.10.2009 – II R 58/08, MittBayNot 2010, 162-163). An einer solchen objektiven Missbrauchsmöglichkeit fehlt es z. B. in den Fällen, in denen ein dem Anteilserwerb entsprechender Grundstückserwerb nach den allgemeinen Vorschriften von der Grunderwerbsteuer ausgenommen wäre (z. B. wenn eine [entsprechende] Grundstücksschenkung unter

die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 2 GrEStG fällt oder aber auch eine Steuerbefreiungsvorschrift nach §§ 3 Nr. 4, 6 GrEStG eingreift).

§§ 7 Abs. 3 bzw. 6 Abs. 4 GrEStG werden auch einschränkend insoweit ausgelegt, als die Steuervergünstigung nicht schon deshalb zu versagen ist, wenn die übertragende Gesamthand noch keine fünf Jahre bestanden hat und **seit ihrer Gründung die Beteiligungsverhältnisse unverändert geblieben sind** (BFH, Urt. v. 16.7.1997 – II R 27/95, Ziff. 4, DStR 1997, 1533; Borutta/Viskorf, § 6 Rn. 90; Pahlke, § 6 Rn. 80; Gottwald, Grunderwerbsteuer, 5. Aufl. 2015, D, Rn. 574-576).

Ergebnis:

Wird ein „Grundstück“ der GbR auf einen Gesellschafter zu Alleineigentum übertragen, besteht eine Steuerbefreiung nur hinsichtlich des Anteils des Gesellschafters, zu dem er an der GbR beteiligt ist (bei Beteiligung an der GbR zu 50 % bleibt daher nur der Erwerb des jeweiligen Grundstücks in Höhe von 50 % steuerfrei).

III. Sachverhalt 2:

1. Einbringung des jeweiligen 1/2-Miteigentums an den Immobilien in eine GbR, an welcher die Einbringenden zu jeweils 1/2 beteiligt sind
 - a) Steuerbefreiung nach § 5 GrEStG bei Einbringung von Miteigentumsanteilen in eine GbR

Wird ein „Grundstück“ auf eine GbR übertragen, so stellt dies vom Grundsatz her einen steuerbaren Rechtsvorgang nach § 1 Abs. 1 GrEStG dar. Für diesen, nach § 1 Abs. 1 GrEStG grundsätzlich steuerbaren Rechtsvorgang wird aber nach § 5 GrEStG die Grunderwerbsteuer nicht erhoben, soweit der Anteil des einzelnen am Vermögen der Gesamthand Beteiligten seinem Bruchteil am Grundstück entspricht (§ 5 Abs. 1 GrEStG). Da in dem von Ihnen geschilderten Fall A und B an der Gesamthand – wie bisher – am jeweiligen Grundstück zu je 1/2 beteiligt sind, fällt für die Einbringung in die GbR keine Grunderwerbsteuer an.

b) 5-Jahres-Frist des § 5 Abs. 3 GrEStG

Bei der Steuerbefreiungsvorschrift des § 5 Abs. 1 GrEStG muss aber immer im Auge behalten werden, dass sich innerhalb der 5-Jahres-Frist nach dem Übergang des Grundstücks auf die Gesamthand der Anteil des Einbringendem am Vermögen der Gesamthand nicht vermindert (§ 5 Abs. 3 GrEStG), da ansonsten die Vergünstigung nach § 5 Abs. 1 GrEStG entfallen kann (im Einzelnen wird auf die Ausführungen vorgehend II, Ziff. 2 verwiesen).

2. Auseinandersetzung der GbR durch Zuteilung jeweils eines der Grundstücke in das Alleineigentum der Gesellschafter nach Ablauf von 5 Jahren; Anwendbarkeit des § 6 GrEStG

In dem von Ihnen geschilderten Fall wird unterstellt, dass mehrere Grundstücke vorliegen, die **keine wirtschaftliche Einheit nach § 2 Abs. 3 GrEStG bilden**. Eine flächenmäßige Teilung i. S. d. § 7 Abs. 2 GrEStG ist dann nicht möglich.

Liegen vielmehr zum Zeitpunkt der Verteilung verschiedene „Einzelgrundstücke“ vor, die keine wirtschaftliche Einheit bilden und werden diese auf die Gesamthänder übertragen, ist die Steuerbefreiungsvorschrift des § 7 GrEStG nicht einschlägig, da keine „Teilung“ erfolgt. Eine Steuerbefreiung kann dann **für das jeweilige Grundstück** nur noch im Rahmen des § 6 GrEStG erreicht werden. Maßgebend ist dabei der verhältnismäßige Anteil bezogen **auf das einzelne Grundstück** und nicht der wertmäßige Anteil am gesamten Grundbesitz der Gesamthand (BFH, Urt. v. 16.12.1994 – II R 96/90 [juris]; BFH, Urt. v. 27.7.2001 – II B 20/01 [juris]; Borutta, § 6 Rn. 6). Im Übrigen wird auf die Ausführungen oben unter II Ziff. 3b und 3c verwiesen.

IV. Möglichkeiten für eine Minimierung der Grunderwerbsteuer

Eine Minimierung der Grunderwerbsteuer (nicht aber eine vollständige grunderwerbsteuerfreie Übertragung) kann u. U. aber dadurch erreicht werden, dass man die jeweiligen Grundstücke, die dem Gesellschafter A zukommen sollen, in eine GbR A einbringt und die Grundstücke, die dem Gesellschafter B zukommen sollen, in eine GbR B.

Ferner benötigt man einen langen Planungshorizont, um über die jeweiligen Behaltensfristen des § 5 Abs. 3 GrEStG (bisher fünf Jahre) und § 6 Abs. 4 GrEStG (bisher fünf Jahre) hinweg zu kommen. Zu beachten ist hier aber im Weiteren, dass folgende Gesetzesänderungen im Gespräch sind, die entsprechend mit eingeplant werden müssten:

- **Verlängerung der Fristen von fünf auf zehn Jahre:** Die derzeitigen 5-Jahres-Fristen in den Vorschriften des Grunderwerbsteuergesetzes sollen auf zehn Jahre verlängert werden. Die Verlängerung der Frist auf zehn Jahre erschwert folglich die o. g. Gestaltungen.
- **Absenkung der 95 %-Grenze auf 90 %:** Die relevante Beteiligungshöhe soll bei sämtlichen Ergänzungstatbeständen von „mindestens 95 %“ auf „mindestens 90 %“ der Anteile abgesenkt werden.

a) Grunderwerbsteuerliche Beurteilung der einzelnen Schritte

Geht ein Grundstück von mehreren Miteigentümern auf eine Gesamthand über, so wird die Steuer gem. § 5 Abs. 1 GrEStG nicht erhoben, soweit der Anteil des einzelnen am Vermögen der Gesamthand Beteiligten seinem Bruchteil am Grundstück entspricht. Werden daher die Grundstücke in die Gesamthand eingebbracht und sind die bisherigen Miteigentümer im gleichen Verhältnis an der Gesamthand beteiligt, so entsteht durch die Einbringung keine Grunderwerbsteuer. Allerdings ist der § 5 Abs. 3 GrEStG zu beachten. Die Befreiung von der Grunderwerbsteuer gilt nicht mehr, wenn sich der Anteil des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand innerhalb von fünf Jahren nach dem Übergang des Grundstücks auf die Gesamthand vermindert. Innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren dürfen sich die Beteiligungen an der Gesamthand somit nicht verändern, da ansonsten nachträglich die Steuerbefreiung der Einbringung versagt wird.

Sind die fünf Jahre abgelaufen, so ist es vom Grundsatz her möglich, Anteile an der Gesellschaft grunderwerbsteuerfrei zu übertragen. Beachtet werden muss dabei allerdings, dass kein Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG bzw. § 1 Abs. 3 bzw. § 1 Abs. 3a GrEStG erfüllt wird. Diese Gefahr besteht immer dann, wenn mehr als 95 % Anteile am Gesellschaftsvermögen übertragen werden oder aber – durch Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters – eine Anwachsung beim verbleibenden Gesellschafter eintritt, dieser Alleineigentümer wird und dadurch ein Grunderwerbsteuertatbestand nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 ausgelöst wird (Rechts trägerwechsel von der Gesamthand ins Alleineigentum) (Borutta, § 1 Rn. 392 ff.).

Wählt man nun eine Gestaltung dahingehend, dass eine Anteilsübertragung so erfolgt, dass ein Gesellschafter z. B. zu 94 % beteiligt ist, der bzw. die anderen Gesellschafter zu 6 %, so sind diese Anteilsveräußerungen grunderwerbsteuerfrei.

Diese Beteiligungsverhältnisse müssen nun weitere fünf Jahre unverändert bestehen bleiben. Nach Ablauf von fünf Jahren besteht dann die Möglichkeit, dass die restlichen 6 % an der Gesellschaft auf den anderen Gesellschafter übertragen werden und dieser Alleineigentümer wird. Durch die Übertragung wird dann zwar der Grunderwerbsteuertatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 3 (Borutta, § 1 Rn. 392 ff.) ausgelöst. Grunderwerbsteuer wird aber nach § 6 Abs. 2 GrEStG nicht erhoben in der Höhe, zu der der Erwerber am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist. Da der Erwerber zu 94 % an der Gesamthand beteiligt ist, bleibt die Grunderwerbsteuer in dieser Höhe unerhoben und Grunderwerbsteuer fällt nur für den Anteil von 6 % an.

Wichtig ist allerdings, dass dieses Beteiligungsverhältnisse (94 %, 6 %) länger als fünf Jahre so bestanden hat. Denn ansonsten würde der § 6 Abs. 4 GrEStG eingreifen, der eine Steuerbefreiung dann nicht gewährt, wenn **ein Gesamthänder (im Fall der Erbfolge der Rechtsvorgänger) innerhalb von fünf Jahren vor dem Erwerbsvorgang seinen Anteil an der Gesamthand durch Rechtsgeschäft unter Lebenden erworben hat.**

b) Ausführungen zu den einschlägigen Vorschriften:

aa) Grunderwerbsteuertatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG

Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich **innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt, dass mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen**, gilt dies als ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft (so Wortlaut des § 1 Abs. 2a S. 1 GrEStG). „**Anteil am Gesellschaftsvermögen**“ i. S. d. § 1 Abs. 2a GrEStG ist dabei der den einzelnen Gesellschaftern zustehende Wertanteil am **Reinvermögen** als **schuldrechtlicher, gesellschaftsvertraglicher Anspruch des einzelnen Gesellschafters gegen die Gesamthand (d. h der vermögensmäßige Anteil)**. Die wertmäßige Beteiligung ergibt sich aus den gesellschaftsinternen Vereinbarungen, hilfsweise aus den §§ 722, 734 BGB bzw. §§ 120-122 HGB (vgl. dazu auch in: Borutta/Fischer, § 1 Rn. 796

m. w. N.; gleichlautender Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder zu § 1 Abs. 2a GrEStG v. 12.11.2018, Tz. 3, BeckVerw 444358).

bb) Grunderwerbsteuertatbestand des § 1 Abs. 3 GrEStG; Verhältnis zu § 1 Abs. 2a GrEStG

Nach § 1 Abs. 3 GrEStG unterliegt dem GrEStG vom Grundsatz her ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung **unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers oder in der Hand von herrschenden und abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen oder in der Hand von abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen allein vereinigt werden.**

Zu beachten ist hierbei, dass im Rahmen des § 1 Abs. 3 GrEStG bei Personengesellschaften unter „Anteil an der Gesellschaft“ die gesamthänderische Mitberechtigung und nicht die vermögensmäßige Beteiligung am Gesellschaftsvermögen zu verstehen ist. **Während § 1 Abs. 2a GrEStG auf den Anteil am Gesellschaftsvermögen Bezug nimmt, stellt § 1 Abs. 3 GrEStG auf den Anteil an der Gesellschaft ab.** Da bei § 1 Abs. 3 GrEStG bei Personengesellschaften unter „Anteil an der Gesellschaft“ die gesamthänderische Mitberechtigung und nicht die vermögensmäßige Beteiligung am Gesellschaftsvermögen zu verstehen ist, wird der Anwendungsbereich des § 1 Abs. 3 GrEStG bei Personengesellschaften stark eingeschränkt. Denn bei der Beteiligung von **zwei** Personen (natürliche oder juristische) an einer Personengesellschaft führt dies dazu, dass jeder Gesellschafter zu 50 % an der Gesellschaft beteiligt ist, unabhängig davon, wie er vermögensmäßig an der Gesellschaft beteiligt ist. Eine Besonderheit gilt insoweit allerdings dann, wenn eine GmbH Gesellschafterin einer Personengesellschaft ist. In diesem Fall kann der § 1 Abs. 3 GrEStG **über die mittelbare Zurechnung** auch bei einer Personengesellschaft verwirklicht werden.

cc) § 1 Abs. 3a GrEStG (neue Regelung seit 7.6.2013)

Der neu eingeführte § 1 Abs. 3a GrEStG gilt für alle Rechtsvorgänge, aufgrund derer ein Rechtsträger unmittelbar, mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar eine wirtschaftliche Beteiligung in Höhe von mindestens 95 % an einer Gesellschaft, zu deren Vermögen ein Grundstück gehört, innehat.

Die grundlegende Neuerung des § 1 Abs. 3a GrEStG liegt darin, dass auch ein Innehaben einer „wirtschaftlichen Beteiligung“ (von mindestens 95 %) zu einem grunderwerbsteuerlichen Tatbestand führen kann. Nach der Legaldefinition des § 1 Abs. 3a GrEStG ergibt sich die wirtschaftliche Beteiligung aus der Summe der unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen am Kapital oder am Vermögen der Gesellschaft (§ 1 Abs. 3a S. 2 GrEStG). Nach der Neuregelung des § 1 Abs. 3a GrEStG ist somit sowohl die erstmalige wirtschaftliche Beteiligung in der Hand eines Rechtsträgers als auch die Weiterübertragung einer bereits gegebenen tatbestandsmäßigen wirtschaftlichen

Beteiligung auf einen anderen Rechtsträger steuerbar (zur Anwendbarkeit des § 1 Abs. 3a GrEStG: Gleichlautender Ländererlass der obersten Finanzbehörden vom 19.9.2018, IV C 7 –S 4501/13/10001, DStR 2018, 2213).

Zwar ist der § 1 Abs. 3a GrEStG gegenüber § 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG nachrangig, d. h. er ist nur anzuwenden, wenn eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG nicht in Betracht kommt. Der § 1 Abs. 3a GrEStG bewirkt allerdings eine Aushöhlung des § 1 Abs. 2a GrEStG insoweit, als bei Personengesellschaften der Tatbestand des § 1 Abs. 3a GrEStG auch dann zur Anwendung kommen kann, wenn z. B. wegen Überschreiten der 5-Jahres-Grenze der § 1 Abs. 2a GrEStG keine Anwendung findet bzw. der § 1 Abs. 2a GrEStG deshalb keine Anwendung findet, weil 95 % der Anteile nicht auf Neugesellschafter übertragen werden, sondern es sich um Anteilsverschiebungen im Kreise der Altgesellschafter (bei Erreichen der 95 %-Quote) handelt (Pahlke, § 1 Rn. 414; Borutta, § 1 Rn. 1191, 1192).

dd) Grunderwerbsteuerlicher Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG durch das Ausscheiden aus einer zweigliedrigen Grundstücks-GbR und Anwachsen beim verbleibenden Gesellschafter; Steuerbefreiung nach § 6 GrEStG

Scheidet aus einer aus zwei Gesellschaftern bestehenden GbR ein Gesellschafter aus und übernimmt der andere die Anteile, so geht, bei gleichzeitigem Erlöschen der GbR, das Eigentum an dem Gesamthandsvermögen als Ganzes in einem einheitlichen Akt kraft Gesetzes im Wege der Anwachsung (§ 738 BGB) auf den übernehmenden Gesellschafter über. Da eine Ein-Mann-Personengesellschaft nach h. M. nicht denkbar ist, erlöschen notwendigerweise das Gesellschaftsverhältnis und zugleich die Gesellschaft (vgl. dazu Borutta, § 1 Rn. 392 ff. m. w. N.). Wird im Rahmen der Auflösung einer Personengesellschaft einer der Gesellschafter durch Anwachsung entsprechend § 738 BGB Inhaber des gesamten Gesellschaftsvermögens einschließlich des Grundbesitzes, ist der dadurch bewirkte Übergang des Grundbesitzes aus dem Gesamthandsvermögen in das Alleineigentum des Gesellschafters nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG steuerbar (BFH, Urt. v. 13.9.2006 – II R 37/05, MittRhNotK 2007, 249). Durch § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG wird der Übergang des Eigentums erfasst, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist und es auch keiner Auflassung bedarf (vgl. dazu auch Borutta, § 1 Rn. 392, 393).

Der in Folge der Anwachsung nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG steuerbare Erwerb des verbleibenden Gesellschafters ist nach § 6 Abs. 2 S. 1 GrEStG nur hinsichtlich des Anteils steuerfrei, zu dem er am Vermögen der Gesamthand beteiligt war und nicht der Ausschlusstatbestand des § 6 Abs. 4 GrEStG eingreift. Eine vollständige Grunderwerbsteuerbefreiung würde dann eintreten, wenn zwischen dem übernehmenden und dem ausscheidenden Gesellschaftern die Voraussetzungen für weitere, persönliche Steuerbefreiungsvorschriften erfüllt wären (z. B. § 3 Nr. 4 GrEStG zwischen Ehegatten, § 3 Nr. 6 GrEStG bei Verwandten).

Bei der Prüfung der o. g. Tatbestände muss – wie bereits ausgeführt – auch noch miteinbezogen werden, dass es Hinweise darauf gibt, dass die derzeitigen 5-Jahres-Fristen auf zehn Jahre verlängert werden sollen und dass die relevante Beteiligungshöhe bei sämtlichen Ergänzungstatbeständen von mindestens 95 % auf mindestens 90 % der Anteile abgesenkt werden soll.