

letzte Aktualisierung: 14.4.2021

FG Münster, Urt. v. 29.10.2020 – 8 K 809/18 GrE

GrEStG § 3 Nr. 3

Grunderwerbsteuerbefreiung bei Bildung von Bruchteilseigentum durch Miterben

Eine (Teil-)Erbauseinandersetzung ist auch dann steuerfrei gem. § 3 Nr. 3 S. 1 GrEStG, wenn zunächst die Umwandlung des Gesamthandseigentums in Bruchteile und dann die Übertragung auf einen der Miterben vereinbart wird, sofern diese beiden Schritte als untrennbare Bestandteile eines Gesamtvertrags zu verstehen sind.

(Leitsatz der DNotI-Redaktion)

Finanzgericht Münster, 8 K 809/18 GrE

Datum: 29.10.2020
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 809/18 GrE
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2020:1029.8K809.18GRE.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor: Der Grunderwerbsteuerbescheid vom 19.06.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.02.2018 wird aufgehoben.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Des Urteils wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Tatbestand

Streitig ist, ob die Voraussetzungen des § 3 Nr. 3 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) vorliegen. 1

Der am 25.05.1998 verstorbene Vater der Klägerin, Herr I. O., war Alleineigentümer eines bebauten Grundstücks in der I-Straße 8 in T-Stadt (eingetragen beim Amtsgericht I-Stadt im Grundbuch von C-Stadt, Gebäude- und Freifläche in Größe von 781 m² – nachfolgend auch Grundstück genannt –). Er wurde von seiner am 26.11.2016 nachverstorbenen Ehefrau, Frau J. O., zu ½ Anteil sowie von seinen beiden Kindern, der Klägerin und ihrer Schwester, Frau N. O., zu je ¼ Anteil beerbt. Frau J. O. wurde zu je ½ von ihren beiden Töchtern, der Klägerin und ihrer Schwester beerbt. Die Klägerin und ihre Schwester waren somit über die Erbengemeinschaft nach ihrem Vater und der (Unter-)Erbengemeinschaft nach ihrer Mutter im wirtschaftlichen Ergebnis zu je ½ an dem Grundstück beteiligt. 2

In einer notariellen Vereinbarung vom 08.06.2017 schlossen die Klägerin und ihre Schwester einen Teilerbauseinandersetzungs- und Übertragungsvertrag. Unter § 2 (Aufhebung der Erbengemeinschaft, Bruchteilsgemeinschaft) bewilligten und beantragten sie „zum Zwecke der Teilerbauseinandersetzung die Aufhebung der Erbengemeinschaft nach den verstorbenen Eltern und die Umwandlung des bestehenden Gesamthandseigentums in Bruchteilseigentum zu den der Erbquote entsprechenden Berechtigungsbruchteilen und die Eintragung im Grundbuch“. Die 3

Bruchteilseigentumsverhältnisse stellten sich wie folgt dar: Schwester der Klägerin: $\frac{1}{2}$ - Anteil aus Erbfolge, Klägerin: $\frac{1}{2}$ -Anteil aus Erbfolge. Weiter vereinbarten sie unter § 3 (Erbauseinandersetzung und Übertragung) die Übertragung des $\frac{1}{2}$ -Anteils aus der Erbfolge an dem Grundstück von der Schwester der Klägerin auf die Klägerin gegen Zahlung einer Gegenleistung i.H.v. 31.500 EUR. Im Ergebnis sollte damit die Klägerin gegen Ausgleichzahlung an ihre Schwester alleinige Eigentümerin des Grundstücks werden. Unter § 6 (Auflassung) erklärten die Vertragsparteien die Auflassung in der Art, dass der $\frac{1}{2}$ -Anteil der Schwester der Klägerin aus der Erbfolge an dem Grundstück auf die Klägerin als Eigentümerin übergeht. Zugleich bewilligten und beantragten sie die Eintragung der Eigentumsänderung im Grundbuch. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Urkunde vom 08.06.2017 (UR-Nr. 286/2017 des Notars Dr. X, T-Stadt) Bezug genommen.

Mit Bescheid vom 19.06.2017 setzte der Beklagte gegenüber der Klägerin Grunderwerbsteuer i.H.v. 2.047 EUR (6,5 % von 31.500 EUR) im Hinblick auf den Erwerb des hälftigen Anteils an dem Grundstück fest.

4

Der Klägerin legte Einspruch ein und machte geltend, der Erwerb des Anteils an dem Grundstück sei nach § 3 Nr. 3 GrEStG steuerfrei. Sie, die Klägerin, und ihre Schwester seien Miterben geworden und die Übertragung des zum Nachlass gehörenden Grundstücks sei zur Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft erfolgt. Soweit der Beklagte im Verlauf des Einspruchsverfahrens auf das Urteil des Finanzgerichts (FG) Rheinland-Pfalz vom 16.04.2015 (4 K 1380/13) verwiesen habe, betreffe dieser Fall einen anderen Sachverhalt. In dem dort entschiedenen Fall habe zwischen der Erbauseinandersetzung mit Begründung von Bruchteilseigentum und dem Grunderwerbsteuerauslösenden Erwerb von Miteigentumsanteilen ein Zeitraum von mehreren Jahren gelegen. Zudem sei die Bruchteilsgemeinschaft in das Grundbuch eingetragen worden. Im Streitfall liege mit der notariellen Urkunde vom 08.06.2017 dagegen ein einheitliches Vertragswerk vor, welches eindeutig den Grundstückserwerb zur Teilung des Nachlasses zum Gegenstand gehabt habe. Die Begründung des Bruchteilseigentums sei hierfür lediglich ein notwendiger Zwischenschritt. Dabei sei es nie beabsichtigt gewesen, diese Bruchteile ins Grundbuch einzutragen. Bereits mit der Übertragung des Anteils gemäß § 3 der notariellen Urkunde sei die Bruchteilsgemeinschaft an dem Grundstück obsolet geworden.

5

Am 02.08.2017 erfolgte sodann die Eintragung der Klägerin als Alleineigentümerin des Grundstücks im Grundbuch. Bis dahin war noch ihr Vater als Eigentümer des Grundstücks eingetragen. Eine Zwischeneintragung der Erbengemeinschaften oder des hälftigen Miteigentums erfolgte nicht.

6

Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 15.02.2018 als unbegründet zurück. Gemäß § 3 Nr. 3 S. 1 GrEStG sei nur der Erwerb eines zum Nachlass gehörenden Grundstücks durch Miterben zur Teilung des Nachlasses von der Besteuerung ausgenommen. Der notariell beurkundete Vertrag vom 08.06.2017 regele aber zwei gesondert zu betrachtende Rechtsvorgänge. Mit § 2 des Vertrages sei zunächst eine Teilerbauseinandersetzung durch die Begründung von Bruchteilseigentum an dem Grundstück erfolgt. Auf diesen Vorgang finde § 3 Nr. 3 S. 1 GrEStG Anwendung. Der sodann unter § 3 der notariellen Urkunde vereinbarte Erwerb des Bruchteilseigentums durch die Klägerin unterliege seinerseits gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Die Befreiungsvorschrift nach § 3 Nr. 3 S. 1 GrEStG finde hierauf keine Anwendung mehr, da das Bruchteilseigentum an dem Grundstück nicht mehr zum Nachlass gehöre und die Übertragung des Bruchteilseigentums nicht mehr der Teilung des Nachlasses gedient habe. Dies gelte auch dann, wenn die Aufteilung in Bruchteilseigentum von vornherein nur eine Zwischenlösung habe sein sollen und bei beiden Rechtsvorgängen Personenidentität bestehe. Dass beide Rechtsvorgänge –

7

Erbauseinandersetzung durch Begründung von Bruchteilseigentum und Erwerb von Bruchteilseigentum – in einem Vertrag vereinbart worden seien, sei nicht von Bedeutung. Es handele sich um zwei gesondert zu betrachtende Rechtsvorgänge. Auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 21.11.1974 (II R 19/68) und das des FG Rheinland-Pfalz vom 16.04.2015 (4 K 1380/13) werde ergänzend hingewiesen.

Die Klägerin hat Klage erhoben. Sie hält an ihrer bisher vertretenen Auffassung fest. Sie macht geltend, die Erbauseinandersetzung und die Übertragung des Miteigentumsanteils seien in einem einheitlichen Vertragswerk erfolgt. Dabei habe das Grundstück zum Zeitpunkt der Übertragung des Miteigentumsanteils gemäß § 3 des Vertrages noch zum Nachlass gehört, da die Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft erst mit Eintragung der Miteigentümer im Grundbuch vollzogen werde. Dies sei vorliegend im Hinblick auf das Bruchteilseigentum nicht erfolgt. Ferner ergebe sich aus dem notariellen Vertrag eindeutig die Absicht der Vertragsparteien, das Grundstück zur Teilung des Nachlasses auf sie, die Klägerin, zu übertragen.

8

Die Begründung des Bruchteilseigentums sei zivilrechtlich notwendige Voraussetzung für die Erbauseinandersetzung gewesen, da die Schwester der Klägerin über ihren Miterbenanteil an dem Grundstück nach § 2033 Abs. 2 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) nicht habe verfügen können, sondern nur über einen Miteigentumsanteil.

9

Ferner sei § 6 GrEStG zu berücksichtigen. Die Umwandlung von Gesamthandseigentum des Bruchteilseigentums sei bereits nach § 6 GrEStG steuerfrei. § 3 Nr. 3 GrEStG finde dementsprechend bei der Übertragung des Bruchteilseigentums Anwendung.

10

Die Klägerin beantragt,

11

den Grunderwerbsteuerbescheid vom 19.06.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.02.2018 aufzuheben.

12

Der Beklagte beantragt,

13

die Klage abzuweisen.

14

Unter Bezugnahme auf die Einspruchsentscheidung führt der Beklagte wiederholend und vertiefend aus, dass die Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 3 S. 1 GrEStG vorliegend keine Anwendung finde, da das Grundstück zum Zeitpunkt des Erwerbes durch die Klägerin nicht mehr zum ungeteilten Nachlass gehört habe. Bereits mit der Begründung einer Gemeinschaft nach Bruchteilen gemäß § 2 des notariellen Vertrages sei das Grundstück aus dem Nachlass ausgeschieden. Mit dem Ausscheiden des Grundstücks sei die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 3 GrEStG verbraucht worden. Die Befreiungsvorschrift könne daher nicht nochmals auf die anschließende Übertragung des hälftigen Miteigentumsanteils auf die Klägerin Anwendung finden. Bei dem notariell beurkundeten Vertrag vom 08.06.2017 handele es sich auch nicht um einen einheitlichen Vertrag, sondern um zwei getrennt zu betrachtende Rechtsvorgänge. Der enge zeitliche Zusammenhang zwischen der Begründung der Gemeinschaft nach Bruchteilen und der Beendigung der Bruchteilsgemeinschaft durch Übertragung des Miteigentumsanteils sei insoweit unbeachtlich. Für die beiden Vertragsbestandteile sei auch kein wechselseitiges Abhängigkeitsverhältnis – etwa in Form einer Bedingung – vereinbart worden.

15

Soweit die Klägerin sich zur Begründung ihrer Ansicht im Hinblick auf ein einheitliches Vertragswerk auf das Urteil des Sächsischen Finanzgericht vom 25.06.2003 (6 K 1025/00) beziehe, sei die Übertragung der dortigen Grundsätze auf den Streitfall nicht möglich. Ferner überzeuge das Urteil nicht.

16

§ 6 GrEStG sei im Streitfall nicht einschlägig. Der Übergang des Grundstücks vom

17

Gesamthandseigentum der Erbengemeinschaft in Bruchteilseigentum der beiden Schwestern sei bereits aufgrund von § 3 Nr. 3 S. 1 GrEStG vollständig von der Grunderwerbsteuer befreit gewesen. Für die Anwendung von § 6 GrEStG sei daher bei der Begründung des Bruchteilseigentums kein Raum mehr. Für den anschließenden Erwerb des Miteigentumsanteils an dem Grundstück durch die Klägerin greife weder § 3 Nr. 3 S. 1 noch § 6 GrEStG.

Die Beteiligten haben auf mündliche Verhandlung verzichtet.

18

Entscheidungsgründe

Die Klage, über die der Senat gemäß § 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) ohne mündliche Verhandlung entscheidet, ist zulässig und begründet. Der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO). Der Erwerb des Grundstücks zu Alleineigentum der Klägerin war nach § 3 Nr. 3 S. 1 GrEStG steuerfrei.

19

Gemäß § 3 Nr. 3 S. 1 GrEStG ist der Erwerb eines zum Nachlass gehörigen Grundstücks durch Miterben zur Teilung des Nachlasses von der Besteuerung ausgenommen. Der Klägerin und ihre Schwester waren Miterben nach ihrem verstorbenen Vater und ihrer verstorbenen Mutter. Das Grundstück gehörte zivilrechtlich bis zur Eintragung der Eigentumsänderung im Grundbuch zum Nachlass. Der Erwerb durch die Klägerin erfolgte zudem zur Teilung des Nachlasses, weil das Grundstück auch Grunderwerbsteuerlich noch zum Nachlass gehörte. Dabei ist entgegen der Ansicht der Klägerin nicht von Bedeutung, dass die Bildung von hälftigem Miteigentum an dem Grundstück nach § 6 Abs. 1 GrEStG steuerfrei gewesen wäre. Dieser Umstand zwingt nicht zu der Annahme, dass § 3 Nr. 3 GrEStG auf die danach vorgenommene Übertragung des Miteigentumsanteils Anwendung finden müsste (vgl. BFH Urteil vom 07.02.2001 II R 5/99, BFH/NV 2001, 938). Entscheidend ist vielmehr, dass die unter § 2 und § 3 des Vertrags getroffenen Vereinbarungen als Bestandteile eines Gesamtvertrags anzusehen sind.

20

Nach der Rechtsprechung des BFH gehört ein Vermögensgegenstand, wenn mehrere Erben vorhanden sind, nur solange zum Nachlass, als er den Erben in dieser Eigenschaft in gesamthänderischer Verbundenheit zusteht. Wird die gesamthänderische Bindung etwa durch die Umwandlung in Bruchteilseigentum i.S.d. §§ 741 ff., 1008 ff. BGB gelöst, so verliert der Gegenstand seine Eigenschaft als Teil des Nachlasses. Eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 3 GrEStG kommt in einem solchen Fall auch dann nicht in Betracht, wenn die Miterben die Bildung von Bruchteilseigentum nur als vorläufige Maßnahme ansahen und von Anfang an die Absicht hatten, durch spätere Vereinbarung die Eigentumsverhältnisse abweichend zu gestalten, wenn also das Bruchteilseigentum nur als Zwischenlösung auf dem Weg zur endgültigen Auseinandersetzung (etwa durch den Erwerb von Alleineigentum) gewollt war (BFH Urteil vom 28.04.1954 II 186/53 U, BStBl. III 1954, 176; BFH Urteil vom 21.11.1974 II R 19/68, BStBl. II 1975, 271; BFH Urteil vom 07.02.2001 II R 5/99, BFH/NV 2001, 938). Vorliegend wurde tatsächlich kein Bruchteilseigentum an dem Grundstück gebildet. Voraussetzung hierfür wäre neben der dinglichen Einigung (Auflassung) eine Eintragung der Klägerin und ihrer Schwester als Miteigentümerinnen im Grundbuch gewesen. An einer solchen Eintragung fehlt es. Vielmehr wurde die Klägerin ohne Zwischenschritt als Alleineigentümerin nach ihrem verstorbenen Vater eingetragen. Festhalten lässt sich dementsprechend, dass das Grundstück sich auch nach Abschluss der notariellen Vereinbarung am 08.06.2017 noch im Gesamthandseigentum der Erbengemeinschaft befand.

21

Der Beklagte stellt daher in seiner Einspruchsentscheidung nicht auf den (dinglichen)

22

Vollzug der Erbauseinandersetzung, sondern auf die (schuldrechtliche) Verpflichtung zur Bildung von Bruchteilseigentum ab. Der Beklagte geht insoweit zutreffend davon aus, dass bereits darin, dass sich die Klägerin und ihre Schwester in § 2 der notariellen Urkunde zur Bildung von Bruchteilseigentum verpflichtet haben, grunderwerbsteuerliche Erwerbsvorgänge liegen. Nach Ansicht des Beklagten sind diese Erwerbsvorgänge nach § 3 Nr. 3 GrEStG steuerfrei mit der Folge, dass der Befreiungstatbestand hierdurch verbraucht ist (in diesem Sinne FG Rheinland-Pfalz Urteil vom 16.04.2015 4 K 1380/13, EFG 2015, 1295, wobei hier der Auseinandersetzungsvertrag dinglich umgesetzt wurde). Allerdings setzt ein solcher „Verbrauch“ voraus, dass die an sich grunderwerbsteuerlich zu berücksichtigende Auseinandersetzungsvereinbarung und die darauffolgend vereinbarte Grundstücksübertragung nicht als untrennbare Bestandteile eines Gesamtvertrags zu verstehen sind. Ist dies doch der Fall, so unterfällt der Gesamtvertrag der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 3 GrEStG. Eine solche Gesamtvereinbarung liegt hier vor. Nach der Rechtsprechung des BFH kann eine Zusammenschau zweier Unterabschnitte eines Vertrags geboten sein; denn der Vertrag kommt – mit seinen verschiedenen Unterabschnitten – zum selben Zeitpunkt (mit der letzten Unterschrift) rechtswirksam zustande. Die Bindungswirkung der Vereinbarungen tritt zeitgleich ein. Wenn zudem ein innerer Zusammenhang zwischen den beiden Erwerbsvorgängen besteht, ist davon auszugehen, dass der eine Teil des Rechtsgeschäfts nicht ohne den anderen vorgenommen worden wäre und daher ein einheitlicher Vertrag vorliegt (BFH Urteil vom 15.12.1972 II R 123/66, BStBl. II 1973, 363: im Nachlass befindliches Grundstück als Gegenleistung für die Übertragung des anderen Erbteils; vgl. auch Sächsisches FG Urteil vom 25.06.2003, 6 K 1625/00, EFG 2003, 1567 mit zustimmender Anmerkung Fumi: Bildung von Miteigentum und anschließende Teilungserklärung nach § 3 WEG als einheitliches Rechtsgeschäft). Die Klägerin und ihre Schwester beabsichtigten, die Erbengemeinschaft (im Hinblick auf das Grundstück) dadurch zu beenden, dass die Klägerin Alleineigentümerin des Grundstücks wird. Als Gegenleistung sollte die Klägerin ihrer Schwester einen Ausgleichsbetrag in Höhe von 31.500 EUR zahlen. Dabei waren sich die Schwestern einig, dass der Verkehrswert des bebauten Grundstücks 63.000 EUR und der des hälftigen Anteils somit 31.500 EUR betrug. Zwar haben die Klägerin und ihre Schwester in § 2 der notariellen Urkunde vom 08.06.2017 zunächst die (Teil-) Aufhebung der Erbengemeinschaft vereinbart, sich über die Bildung von Bruchteilseigentum geeinigt und eine entsprechende Eintragung in das Grundbuch bewilligt und beantragt. Dieser Teil des Vertrags diente allerdings ersichtlich nur der Vorbereitung der Erbauseinandersetzung in der Art, dass die Klägerin gegen Wertausgleich Alleineigentümerin des in Rede stehenden Grundstücks werden sollte. Dies ergibt sich daraus, dass die Bildung von Bruchteilseigentum im weiteren Vertragstext, insbesondere, was die dingliche Umsetzung angeht, nicht weiter verfolgt wird. Die Auflassung in § 6 der Urkunde bezieht sich ausschließlich und unmittelbar darauf, dass sich die Klägerin und ihre Schwester darüber einig waren, dass der hälftige Anteil der Schwester auf die Klägerin als Eigentümerin übergeht. Nur hierauf bezieht sich auch die grundbuchrechtliche Erklärung in § 6 der Urkunde. Die Eintragung von Bruchteilseigentum in das Grundbuch wurde gegenüber dem Grundbuchamt tatsächlich nicht beantragt. Dementsprechend wurden die Klägerin und ihre Schwester nicht – auch nicht zwischenzeitlich – als Miteigentümerinnen im Grundbuch eingetragen, sondern allein die Klägerin als Alleineigentümerin. Darüber hinaus besteht – entgegen der Auffassung des Beklagten – ein innerer Zusammenhang zwischen den in § 2 und § 3 des Vertrags getroffenen Vereinbarungen. Dies folgt aus der Interessenlage der Vertragsparteien: Die Klägerin wollte Alleineigentümerin der Grundstücks werden und war bereit, ihrer Schwester hierfür 31.500 EUR zu zahlen. Die Schwester der Klägerin war an dieser Gegenleistung interessiert und bereit, hierfür ihre Mitberechtigung an dem Grundstück aufzugeben. Demgegenüber waren weder die Klägerin noch ihre Schwester daran interessiert, hälftige Miteigentümerinnen des Grundstücks zu werden. Die – gedankliche – Bildung von Bruchteilseigentum war lediglich vorbereitender Zwischenschritt. Dabei ist unerheblich, dass es – anders als die Klägerin meint – durchaus möglich gewesen wäre, dass ihr die Erbengemeinschaft das Grundstück zu Alleineigentum

überträgt. Entscheidend ist, dass die Klägerin und ihre Schwester die notarielle Vereinbarung nicht unterzeichnet hätten, wenn es nur um die Bildung von Miteigentum gegangen wäre, die Klägerin das Grundstück also nicht zeitgleich zu Alleineigentum erworben und die Schwester der Klägerin keinen Anspruch auf Zahlung der Gegenleistung von 31.5000 EUR erlangt hätte.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

23

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

24

