

Urteil vom 31. Juli 2024, II R 30/21

Keine Grunderwerbsteuerbefreiung bei der Aufhebung einer Wohnungseigentümergeinschaft

ECLI:DE:BFH:2024:U.310724.IIR30.21.0

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 1 Nr 1, GrEStG § 1 Abs 5, GrEStG § 2 Abs 1 S 1, GrEStG § 7 Abs 1, GrEStG § 8 Abs 1, GrEStG § 9 Abs 1 Nr 2, WoEigG § 1 Abs 2, WoEigG § 1 Abs 3, WoEigG § 3, BewG § 9 Abs 1, BewG § 9 Abs 2 S 1

vorgehend FG Köln, 30. Juni 2021, Az: 5 K 2704/18

Leitsätze

Die Befreiungsvorschrift des § 7 Abs. 1 GrEStG ist bei der Aufhebung einer Wohnungseigentümergeinschaft unter Bildung von Miteigentum nicht entsprechend anwendbar.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 30.06.2021 - 5 K 2704/18 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Köln zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) und die A Bank bildeten zwei Wohnungseigentümergeinschaften in Bezug auf das Eckhaus X-Straße .../Y-Straße ... in Z. In dem Gebäude befanden sich eine Bankfiliale und mehrere Wohnungen. Es stand auf zwei Grundstücken. Die hinsichtlich des Flurstücks 1 begründete Wohnungseigentümergeinschaft (Gemeinschaft 1) bestand aus drei Einheiten des Wohnungs- oder Teileigentums, von denen eine --verbunden mit einem Anteil von 600/1000 am gemeinschaftlichen Eigentum-- der A Bank und zwei --verbunden mit einem Anteil von jeweils 200/1000 am gemeinschaftlichen Eigentum-- dem Kläger zugeordnet waren. Die hinsichtlich der Flurstücke 2 bis 7 begründete Wohnungseigentümergeinschaft (Gemeinschaft 2) bestand aus zehn Einheiten des Wohnungs- oder Teileigentums, von denen eine Einheit zusammen mit einem Anteil von 163/1000 am gemeinschaftlichen Eigentum der A Bank und neun Einheiten zusammen mit Anteilen von insgesamt 837/1000 am gemeinschaftlichen Eigentum dem Kläger gehörten.
- 2** Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 16.12.2016 trafen der Kläger und die A Bank --mit Wirkung zum 31.12.2016-- im Wesentlichen folgende Vereinbarung: Die Gemeinschaften 1 und 2 wurden mit der Folge aufgehoben, dass an dem Flurstück 1 die A Bank zu 600/1000 und der Kläger zu 400/1000, an den Flurstücken 2 bis 7 die A Bank zu 163/1000 und der Kläger zu 837/1000 beteiligt waren (Teil B des Vertrags). Die A Bank veräußerte ihre Miteigentumsanteile an den Flurstücken 2, 5 und 7 zum Preis von 5.000 € an den Kläger (Teil C des Vertrags). Um gleiche Beteiligungen (A Bank: 400/1000, Kläger: 600/1000) an beiden Grundstücken zu erreichen, übertrug die A Bank 200/1000 ihres Miteigentums am Flurstück 1 auf den Kläger. Dieser übertrug 237/1000 seines Miteigentums an den Flurstücken 3, 4 und 6 gegen Zahlung eines Kaufpreises von 222.000 € auf die A Bank (Teil D des Vertrags). Sodann vereinigten die Vertragsparteien die Flurstücke 1, 3, 4 und 6 gemäß § 890 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) zu einem Grundstück. Sie begründeten Wohnungs- und Teileigentum gemäß § 3 des Wohnungseigentumsgesetzes in der im Jahr 2016 geltenden Fassung (WEG a.F.). Dabei wurde der A Bank Teileigentum an einer Einheit mit einem Miteigentumsanteil am gemeinschaftlichen Eigentum von 400/1000

zugeordnet. Der Kläger erhielt neben Teileigentum an einer Einheit Wohnungseigentum an neun Einheiten mit Miteigentumsanteilen von insgesamt 600/1000 (Teil E und Anlage 3 des Vertrags). Der Kläger und die A Bank gingen in dem Vertrag von einem Verkehrswert des Gesamtobjekts, das heißt beider Grundstücke, von 1.445.000 € aus. Davon sollten 965.000 € auf das Eigentum des Klägers und 480.000 € auf das Eigentum der A Bank entfallen.

- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) setzte --unter Zugrundelegung der Wertermittlungen im Notarvertrag vom 16.12.2016-- mit mehreren Bescheiden vom 14.09.2017 Grunderwerbsteuer gegen den Kläger fest. Den Teil B des Vertrags beurteilte es als Tausch von Miteigentumsanteilen an den Einheiten des Sondereigentums und setzte Grunderwerbsteuer in Höhe von 16.681 € fest. Für den Erwerb nach Teil C des Vertrags setzte es Grunderwerbsteuer in Höhe von 325 € fest. Den Teil D des Vertrags beurteilte es als Tausch von Miteigentumsanteilen mit Zuzahlung und setzte Grunderwerbsteuer in Höhe von 4.541 € fest. Auch den Teil E des Vertrags behandelte es als Tausch von Miteigentumsanteilen. Unter Heranziehung von § 7 Abs. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) kürzte es die Bemessungsgrundlage um 60 % und setzte die Steuer auf 7.066 € fest.
- 4 Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hat das Finanzgericht (FG) als unbegründet abgewiesen. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 56 veröffentlicht.
- 5 Mit der Revision macht der Kläger die Verletzung materiellen Rechts geltend. Er rügt die isolierte Betrachtung der einzelnen Vertragsteile. Bei den Befreiungsvorschriften bestehe eine planwidrige Regelungslücke, die eine analoge Anwendung auf den Streitfall rechtfertige. Die Bereinigung einer verworrenen Miteigentümerstruktur sei vom Gesetzgeber nicht als regelungsbedürftiger Fall erkannt worden. Nach dessen Vorstellung solle die Grunderwerbsteuer nur die sich im Erwerbsvorgang offenbarende Leistungsfähigkeit erfassen. Durch die Neuordnung der Miteigentumsanteile sei der Kläger aber nicht leistungsfähiger geworden. Daher sei bei der Grunderwerbsteuer die Gesamtplanrechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) anzuwenden.
- 6 Der Kläger beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und die die Vertragsteile B, D und E betreffenden Bescheide über Grunderwerbsteuer vom 14.09.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.10.2018 dahingehend zu ändern, dass die Steuer auf 0 € festgesetzt wird.
- 7 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 9 1. Im Hinblick auf den Vertragsteil B, mit dem die Gemeinschaften 1 und 2 mit der Folge aufgehoben wurden, dass an dem Flurstück 1 die A Bank zu 600/1000 und der Kläger zu 400/1000 und an den Flurstücken 2 bis 7 die A Bank zu 163/1000 und der Kläger zu 837/1000 als Miteigentümer beteiligt worden sind, ist das FG zwar zutreffend davon ausgegangen, dass der Erwerb des Klägers als Tausch nach § 1 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 5 GrEStG steuerbar und die Befreiungsvorschrift des § 7 Abs. 1 GrEStG nicht analog anzuwenden ist. Bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 1 GrEStG hat es aber den gemeinen Wert der Einheiten des Sondereigentums des Klägers unzutreffend ermittelt.
- 10 a) Die Aufhebung von Wohnungseigentümergeinschaften und die Begründung von Miteigentum an den Grundstücken gemäß dem Vertragsteil B ist als Tausch nach § 1 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 5 GrEStG steuerbar.
- 11 aa) Bei einem Tauschvertrag, der für beide Vertragsteile den Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks begründet, unterliegt der Grunderwerbsteuer sowohl die Vereinbarung über die Leistung des einen als auch die Vereinbarung über die Leistung des anderen Vertragsteils (§ 1 Abs. 5 GrEStG). Der Tauschvertrag wird danach in zwei steuerbare Erwerbsvorgänge zerlegt (BFH-Urteil vom 02.07.1951 - III 21/51 S, BFHE 55, 390, BStBl III 1951, 154; vgl. BFH-Urteil vom 07.09.2011 - II R 68/09, BFH/NV 2012, 62, Rz 9).

- 12** bb) Auch Tauschverträge über Miteigentumsanteile an Grundstücken unterliegen dieser Betrachtungsweise (vgl. BFH-Urteil vom 05.11.1958 - II 166/57 U, BFHE 68, 251, BStBl III 1959, 98; Loose in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 9 Rz 342). Wie das FG in seinem Urteil zu Recht ausgeführt hat, kommt diesbezüglich eine Übertragung der Gesamtplanrechtsprechung nicht in Betracht, auch wenn der Tausch der Bereinigung einer verworrenen Miteigentümerstruktur dient.
- 13** (1) Unter den Grundstücksbegriff des § 2 Abs. 1 Satz 1 GrEStG fallen sowohl das Wohnungseigentum, das heißt das Sondereigentum an einer Wohnung in Verbindung mit dem Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört (§ 1 Abs. 2 des Wohnungseigentumsgesetzes --WEG--), als auch das Teileigentum, das heißt das Sondereigentum an nicht zu Wohnzwecken dienenden Räumen eines Gebäudes in Verbindung mit dem Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört (§ 1 Abs. 3 WEG; vgl. auch BFH-Urteile vom 30.07.1980 - II R 19/77, BFHE 131, 100, BStBl II 1980, 667, unter II.1. und vom 16.02.1994 - II R 96/90, BFH/NV 1995, 156, unter II.1.).
- 14** (2) Wird eine Wohnungseigentümergeinschaft aufgehoben, erlischt das Sondereigentum. Es entsteht Miteigentum (§§ 1008, 741 BGB) an den Einheiten des Sondereigentums, so dass jeder Gemeinschaftler Miteigentum an den Wohnungen und dem Teileigentum der übrigen Gemeinschaftler erwirbt (vgl. z.B. Viskorf in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 2 Rz 285; Pahlke in Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 7. Aufl., § 2 Rz 59; Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 11. Aufl., § 2 Rz 42). Hinsichtlich des gemeinschaftlichen Eigentums tritt durch die Aufhebung der Gemeinschaft keine Änderung gegenüber dem bisherigen Rechtszustand ein (vgl. Viskorf in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 2 Rz 285; Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 11. Aufl., § 2 Rz 42).
- 15** (3) Der Erwerb des Miteigentums an den Einheiten des Sondereigentums der übrigen Gemeinschaftler bewirkt einen Rechtsträgerwechsel und unterliegt damit grundsätzlich der Grunderwerbsteuer (vgl. z.B. Viskorf in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 2 Rz 285, § 7 Rz 69; Pahlke in Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 7. Aufl., § 2 Rz 59; Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 11. Aufl., § 2 Rz 42).
- 16** cc) Im Streitfall sollte der Kläger gemäß dem Teil B des Vertrags vom 16.12.2016 durch die Aufhebung der Gemeinschaften 1 und 2 Miteigentum an den Einheiten des Sondereigentums der A Bank erwerben. Als Gegenleistung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG) hatte er der A Bank Miteigentum an seinen Einheiten des Sondereigentums einzuräumen. Diese Vorgänge hat das FG zutreffend als Tausch gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 5 GrEStG beurteilt.
- 17** b) Wie das FG zu Recht entschieden hat, ist § 7 Abs. 1 GrEStG nicht in dem von dem Kläger begehrten Sinne erweiternd auf den Tauschvorgang bei der Aufhebung einer Wohnungseigentümergeinschaft unter Bildung von Miteigentum anzuwenden.
- 18** aa) Die analoge Anwendung einer Rechtsnorm setzt eine Gesetzeslücke im Sinne einer planwidrigen Unvollständigkeit voraus. Die Norm muss gemessen an ihrem Zweck unvollständig, das heißt ergänzungsbedürftig sein. Ihre Ergänzung darf nicht einer vom Gesetzgeber beabsichtigten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widersprechen. Dass eine gesetzliche Regelung rechtspolitisch als verbesserungsbedürftig anzusehen ist ("rechtspolitische Fehler"), reicht nicht aus. Ihre Unvollständigkeit muss sich vielmehr aus dem Gesetzesimmanenten Zweck erschließen. Eine Auslegung gegen den Wortlaut kommt zudem nur unter sehr engen Voraussetzungen in Betracht, wenn nämlich die auf den Wortlaut abgestellte Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen würde (BFH-Urteile vom 06.12.2017 - II R 26/15, BFH/NV 2018, 453, Rz 35 und vom 22.07.2020 - II R 32/18, BFHE 270, 266, BStBl II 2021, 167, Rz 45; BFH-Beschluss vom 29.08.2019 - II B 79/18, BFH/NV 2020, 22, Rz 5).
- 19** bb) Nach diesen Maßstäben kommt eine erweiternde Auslegung der Steuerbefreiung des § 7 Abs. 1 GrEStG bei der Besteuerung der Aufhebung von Wohnungs- und Teileigentum sowie Bildung von Miteigentum an dem Grundstück als Tauschgeschäft im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 5 GrEStG nicht in Betracht, da keine Regelungslücke vorliegt.
- 20** (1) Gemäß § 7 Abs. 1 GrEStG wird für den Fall, dass Miteigentümer ein ihnen gehörendes Grundstück flächenweise teilen, die Steuer insoweit nicht erhoben, als der Wert des Teilgrundstücks, das der einzelne Erwerber erhält, dem Bruchteil entspricht, zu dem er am gesamten zu verteilenden Grundstück beteiligt ist. § 7 GrEStG beruht --wie die §§ 5 und 6 GrEStG-- auf dem Rechtsgedanken, dass die Steuer nicht erhoben werden soll, soweit sich nur die Rechtsnatur, nicht aber der Umfang der Berechtigung an einem Grundstück ändert (Viskorf in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 7 Rz 11; Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 11. Aufl., § 7 Rz 1). Die flächenmäßige Aufteilung eines Grundstücks ist zwar nach der Systematik des Grunderwerbsteuergesetzes ein eigenständiger Erwerbsvorgang. Er wird aber vom Gesetz gleichwohl nicht der Besteuerung unterworfen, soweit ein

Beteiligter nicht mehr erhält, als es seiner bisherigen Berechtigung entspricht (vgl. BFH-Urteil vom 24.07.1974 - II R 85/67, BFHE 114, 117, BStBl II 1975, 148).

- 21** (2) Zwar ist § 7 Abs. 1 GrEStG auf die Begründung von Wohnungs- und Teileigentum durch mehrere Miteigentümer entsprechend anzuwenden (gleicher Ansicht Viskorf in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 2 Rz 277, § 7 Rz 61, 64; Pahlke in Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 7. Aufl., § 7 Rz 58; Joisten in Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 7. Aufl., § 7 Rz 20; Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 11. Aufl., § 2 Rz 40). Denn eine flächenweise Teilung im Sinne des § 7 Abs. 1 GrEStG kann auch dann gegeben sein, wenn das Miteigentum an einem Grundstück in der Weise beschränkt wird, dass jedem Miteigentümer Sondereigentum nach dem Wohnungseigentumsgesetz eingeräumt wird (BFH-Urteile vom 30.07.1980 - II R 19/77, BFHE 131, 100, BStBl II 1980, 667, unter II.2.; vom 12.10.1988 - II R 6/86, BFHE 154, 387, unter 2. und vom 16.02.1994 - II R 96/90, BFH/NV 1995, 156, unter II.2.).
- 22** (3) Anders als im Falle der Begründung von Wohnungs- und Teileigentum durch mehrere Miteigentümer kommt für den umgekehrten Vorgang der Aufhebung von Wohnungs- und Teileigentum und Bildung von Miteigentum eine analoge Anwendung des § 7 Abs. 1 GrEStG nicht in Betracht. Grund hierfür ist, dass es zu einer abweichenden Zuordnung der Flächen kommt, die bislang im Sondereigentum standen und nun den Miteigentümern gemeinsam gehören.
- 23** (4) Im Streitfall hat das FG eine Begünstigung des Erwerbs des Klägers aus dem Teil B des Vertrags vom 16.12.2016 somit zu Recht verneint.
- 24** c) Bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 1 GrEStG für den Tausch des Sondereigentums in Miteigentum hat das FA den gemeinen Wert der Einheiten des Sondereigentums des Klägers unzutreffend ermittelt. Das FG ist dem gefolgt, so dass das Urteil aufzuheben ist.
- 25** aa) Gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG bemisst sich die Steuer nach dem Wert der Gegenleistung. Als Gegenleistung gilt bei einem Tausch die Tauschleistung des anderen Vertragsteils einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG). Die Tauschleistung des anderen Vertragsteils ist mit dem gemeinen Wert nach § 9 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes (BewG) anzusetzen. Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre (§ 9 Abs. 2 Satz 1 BewG). Haben die Parteien eines Grundstückstauschvertrags Preisangaben oder Wertangaben gemacht, so sind diese Angaben der Besteuerung jedenfalls dann zugrunde zu legen, wenn sie angemessen erscheinen und nicht der Steuerumgehung dienen. In solchen Fällen erübrigt sich die Ermittlung des gemeinen Werts (BFH-Urteil vom 12.08.1964 - II 6/62, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1965, 117).
- 26** bb) Nach diesen Grundsätzen kann dem Urteil des FG in Bezug auf die Bemessung der Gegenleistung durch das FA nicht gefolgt werden. Nach dem Teil B des Vertrags vom 16.12.2016 war der Kläger verpflichtet, der A Bank Miteigentum an seinen Einheiten des Sondereigentums einzuräumen. Dabei handelte es sich um zwei Einheiten der Gemeinschaft 1 (Flurstück 1) und neun Einheiten der Gemeinschaft 2 (Flurstücke 2 bis 7). Gemäß dem Vertrag gingen der Kläger und die A Bank von einem Verkehrswert des gesamten Eckhauses X-Straße .../Y-Straße ... von 1.445.000 € aus, wovon 965.000 € auf das Eigentum des Klägers und 480.000 € auf das Eigentum der A Bank entfallen sollten. Wie sich diese Wertvorstellungen auf die beiden Grundstücke der Gemeinschaften 1 und 2 sowie auf die einzelnen Wohnungen und Einheiten des Teileigentums verteilen, ist im Vertrag nicht niedergelegt worden. Das FG hat zu den wertbegründenden Eigenschaften dieser Einheiten des Sondereigentums --wie deren Zustand und deren Ausstattung-- keine Feststellungen getroffen, sondern wie das FA die Angaben der Vertragsparteien bezüglich des Verkehrswerts des Gesamtobjekts in Höhe von 1.445.000 € und dessen Aufteilung auf den Kläger und die A Bank entsprechend deren Beteiligung vor der Aufhebung der Gemeinschaften 1 und 2 seiner Entscheidung zugrunde gelegt. Es hat dabei nicht berücksichtigt, dass die von dem Kläger gegen das Miteigentum eingetauschten Einheiten des Sonder- und Gemeinschaftseigentums --etwa aufgrund ihres Zustands und ihrer Ausstattung-- einen höheren oder niedrigeren Wert haben können. Darin liegt ein Verstoß gegen § 9 BewG.
- 27** 2. Im Hinblick auf den Vertragsteil D ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass der Erwerb von Miteigentumsanteilen durch den Kläger von der A Bank gegen Übertragung seiner Miteigentumsanteile und Zahlung der A Bank in Höhe von 222.000 € grunderwerbsteuerrechtlich als Tausch von Miteigentumsanteilen mit Zuzahlung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 5 GrEStG steuerbar ist. Jedoch hat es den vom FA bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 1 GrEStG unzutreffend ermittelten gemeinen Wert der hingegebenen Miteigentumsanteile seiner Entscheidung zugrunde gelegt, so dass das Urteil auch aus diesem Grund aufzuheben ist.

- 28 a) Der Erwerb des Klägers von 200/1000 des Miteigentums der A Bank am Flurstück 1 gegen Hingabe von 237/1000 seines Miteigentums an den Flurstücken 3, 4 und 6 und einer Zuzahlung der A Bank in Höhe von 222.000 € ist als Tausch von Miteigentumsanteilen mit Zuzahlung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 5 GrEStG steuerbar.
- 29 b) Zu Recht hat das FG die Anwendung der Befreiungsvorschriften des § 7 Abs. 1 GrEStG auf den Vertragsteil D abgelehnt. Insbesondere die vereinbarte Zahlung in Höhe von 222.000 € zeigt, dass der Vortrag des Klägers, dass der Vertrag vom 16.12.2016 lediglich der sachenrechtlichen Bereinigung einer verworrenen Miteigentümerstruktur gedient und keine wirtschaftlichen Veränderungen bewirkt habe, nicht zutreffend ist.
- 30 c) Das FG hat es aber versäumt, die für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 1 GrEStG notwendigen Feststellungen zur Ermittlung des gemeinen Werts der hingegebenen Miteigentumsanteile zu treffen. Der Annahme des FA, die von dem FG in seinem Urteil übernommen wurde, dass der von den Parteien im Vertrag vom 16.12.2016 angegebene Verkehrswert des Gesamtobjekts in Höhe von 1.445.000 € zu 40 % dem Flurstück 1 und zu 60 % den Flurstücken 3, 4 und 6 zuzurechnen sei, kann nicht gefolgt werden. Denn diese Annahme führt zu einem erheblichen Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung. Einer Leistung der A Bank im Wert von 337.600 € (200/1000 des Miteigentums am Flurstück 1 x 578.000 € [40 % des Werts des Gesamtobjekts in Höhe von 1.445.000 €] + 222.000 €) stünde eine Gegenleistung des Klägers im Wert von nur 205.479 € (237/1000 des Miteigentums an den Flurstücken 3, 4 und 6 x 867.000 € [60 % des Werts des Gesamtobjekts in Höhe von 1.445.000 €]) gegenüber. Das Urteil ist daher auch insoweit aufzuheben.
- 31 3. Auch im Hinblick auf den Vertragsteil E, in dem das Miteigentum in Wohnungs- und Teileigentum und neue Miteigentumsanteile am gemeinschaftlichen Eigentum nach § 3 WEG a.F. aufgeteilt und dem Kläger und der A Bank zugeordnet worden ist, hat das FA bei der Bemessung der Grunderwerbsteuer nach § 8 Abs. 1 GrEStG den Wert des Grundbesitzes fehlerhaft ermittelt. Darüber hinaus hat es § 7 Abs. 1 GrEStG unzutreffend angewandt. Das FG hat diese fehlerhafte Berechnung seinem Urteil zugrunde gelegt, so dass es aufzuheben ist.
- 32 a) Das FG ist zwar zutreffend davon ausgegangen, dass die Begründung einer Wohnungseigentümergeinschaft durch Miteigentümer eines Grundstücks als Tausch von Miteigentumsanteilen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 5 GrEStG steuerbar ist. Der Erwerb von zehn Einheiten des Wohnungs- und Teileigentums durch den Kläger nach § 3 WEG a.F. bewirkt einen Rechtsträgerwechsel und unterliegt damit grundsätzlich der Grunderwerbsteuer.
- 33 b) Es fehlen jedoch die notwendigen Feststellungen, um den gemeinen Wert der Gegenleistung zutreffend zu ermitteln. Auch hat das FG seiner Bestimmung der Bemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 1 GrEStG nicht den sich aus der Anlage 3 des Vertrags vom 16.12.2016 ergebenden Sachverhalt zugrunde gelegt.
- 34 aa) Gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG bemisst sich die Steuer nach dem Wert der Gegenleistung. Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass der Kläger nach dem Vertragsteil E als Gegenleistung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG) im Hinblick auf die ehemalige Gemeinschaft 1 einen Miteigentumsanteil von 360/1000 und auf die ehemalige Gemeinschaft 2 einen Miteigentumsanteil von 97,5/1000 hinzugeben hatte. Diese der Steuerfestsetzung des FA zugrunde liegende Betrachtung, der sich das FG angeschlossen hat, übersieht, dass nach der Aufhebung der Gemeinschaften 1 und 2 sowie Herstellung eines einzigen, im Miteigentum des Klägers und der A Bank stehenden Grundstücks eine neue, einheitliche Wohnungseigentümergeinschaft gemäß der Anlage 3 des Vertrags gebildet worden ist. Dabei hatte der Kläger als Gegenleistung seine Miteigentumsanteile in Höhe von 600/1000 an den Flurstücken 1, 3, 4 und 6 hinzugeben.
- 35 bb) Auch im Hinblick auf den Vertragsteil E hat es das FG versäumt, die für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 1 GrEStG notwendigen Feststellungen zur Ermittlung des gemeinen Werts des vom Kläger hinzugebenden Miteigentumsanteils zu treffen. Es hat keine Feststellungen dazu getroffen, ob der von den Vertragsparteien angenommene Gesamtwert des Grundbesitzes in Höhe von 1.445.000 € angemessen ist.
- 36 c) Darüber hinaus hat das FG übersehen, dass das FA --bei Zugrundelegung der von ihm festgestellten Werte-- zu Unrecht die Bemessungsgrundlage der Steuer gemäß § 7 Abs. 1 GrEStG um 60 % anstatt 100 % gekürzt hat.
- 37 aa) Nach § 7 Abs. 1 GrEStG wird für den Fall, dass Miteigentümer ein ihnen gehörendes Grundstück flächenweise teilen, die Steuer insoweit nicht erhoben, als der Wert des Teilgrundstücks, das der einzelne Erwerber erhält, dem Bruchteil entspricht, zu dem er am gesamten zu verteilenden Grundstück beteiligt ist. Die Vorschrift ist auf die Begründung von Wohnungs- und Teileigentum durch mehrere Miteigentümer entsprechend anzuwenden (s. oben unter II.1.b bb (2)). Für die nach § 7 Abs. 1 GrEStG nicht zu erhebende Steuer "X" gilt die folgende Formel (BFH-Urteil vom 24.11.1954 - II 73/54 U, BFHE 60, 27, BStBl III 1955, 11):

$$\frac{\text{"X"}}{\text{volle Steuer}} = \frac{\text{Wert des Bruchteils}}{\text{Wert des Teilgrundstücks}}$$

- 38** bb) Im Streitfall war der Kläger vor der Begründung der neuen Wohnungseigentümergeinschaft nach dem Vertragsteil E als Miteigentümer zu 60 % an dem vereinigten Grundstück X-Straße .../Y-Straße ... beteiligt. Durch die Bildung der Wohnungseigentümergeinschaft sollte er Wohnungs- und Teileigentum an zehn Einheiten und Miteigentumsanteile am gemeinschaftlichen Eigentum in Höhe von insgesamt 60 % erwerben. Beträgt der gemeine Wert des Erwerbs des Klägers --wie vom FA unterstellt-- 60 % des gemeinen Werts des vereinigten Grundstücks, ist der Erwerb gemäß § 7 Abs. 1 GrEStG zu 100 % anstatt --wie vom FA angenommen-- zu 60 % von der Grunderwerbsteuer befreit. Dies hat das FG bei seiner Entscheidung nicht berücksichtigt, so dass die Vorentscheidung auch deshalb aufzuheben ist.
- 39** 4. Der Senat kann in der Sache nicht selbst entscheiden, da es dem FG obliegt, die fehlenden Feststellungen zur Ermittlung des gemeinen Werts der Gegenleistungen --unter Beachtung der oben dargestellten Grundsätze-- zu treffen.
- 40** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de