

Urteil vom 04. Juni 2025, II R 42/21

Befreiung von der Grunderwerbsteuer bei Teilung des Nachlasses

ECLI:DE:BFH:2025:U.040625.IIR42.21.0

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 1 Nr 1, GrEStG § 3 Nr 3 S 1, GrEStG § 5, GrEStG § 6, BGB § 2032, BGB § 2042 Abs 1

vorgehend FG Köln, 06. Oktober 2021, Az: 5 K 756/20

Leitsätze

1. Die Übertragung eines Grundstücks von einer Erbengemeinschaft auf eine Personengesellschaft bei Teilung des Nachlasses ist zu dem Anteil von der Grunderwerbsteuer befreit, zu welchem ein Miterbe an der erwerbenden Personengesellschaft beteiligt ist.
2. Die Steuerbefreiung ist insoweit nicht zu gewähren, als sich der Anteil des Miterben am Vermögen der Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren nach dem Übergang des Grundstücks auf diese vermindert.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 06.10.2021 - 5 K 756/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GbR, wurde am 10.07.2014 gegründet. Gründungsgesellschafter waren mit einer Beteiligung von je 1/6 A und fünf seiner Geschwister. Dieselben Personen waren zu je 1/6 Mitglieder der Erbengemeinschaft nach ihrem Vater. Das Vermögen der Erbengemeinschaft bestand aus drei Flurstücken (1, 2, 3) im X-Weg in C.
- 2 Mit notariellem Vertrag vom 10.07.2014 übertrugen die Miterben die Flurstücke 2 und 3 gemeinschaftlich auf die Klägerin. Der Vertrag hatte insoweit folgenden Wortlaut:

"B. Teil-Erbauseinandersetzungsvertrag

...

II. Auseinandersetzung bzw. Übertragung

1. Wir ... setzen uns über die uns in ungeteilter Erbengemeinschaft gehörenden Grundstücke ... Flurstücke 2 und 3 ... in der Weise auseinander, dass dieser Grundbesitz nebst dem gesetzlichen Zubehör der ... [Klägerin] zugewiesen wird. Die ... [Klägerin] - nachfolgend auch Erwerber genannt - nimmt die Übertragung hiermit an.

2. ...

III. Gegenleistungen

Die Übertragung des Grundbesitzes erfolgt zur teilweisen Teilung des Nachlasses im Wege der Auseinandersetzung der zwischen den Erben bestehenden Erbengemeinschaft nach dem Erblasser. Der Erwerber ist daher zu keinerlei Gegenleistungen verpflichtet."

- 3 Zugleich erwarb die Klägerin unter anderem das Flurstück 4 im X-Weg von einer anderen GbR.
- 4 Mit einem unmittelbar darauf folgenden Vertrag vom selben Tage übertrug die Klägerin das Flurstück 4 auf A. Im Gegenzug wurde dessen Beteiligung an der Klägerin auf 0,55 % gemindert.
- 5 Mit Bescheid vom 23.11.2018 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) für die Übertragung der Flurstücke 2 und 3 Grunderwerbsteuer in Höhe von 3.808 € gegen die Klägerin fest. Dabei ging er davon aus, die Übertragung sei nach § 6 Abs. 3 Satz 2 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) nur in Höhe von 83,85 % ($5 \times 16,66 \% + 0,55 \%$) von der Steuer befreit, da sich die Beteiligung des A an der Klägerin auf 0,55 % vermindert habe.
- 6 Mit dem Einspruch begehrte die Klägerin die vollständige Befreiung der Übertragung der Flurstücke von der Grunderwerbsteuer. Sie vertrat die Auffassung, dass ein Erwerb zur Teilung des Nachlasses nach § 3 Nr. 3 GrEStG vorliege.
- 7 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) ging davon aus, dass die Übertragung der Flurstücke 2 und 3 keine Maßnahme zur Teilung des Nachlasses im Sinne des § 3 Nr. 3 GrEStG darstelle. Die Erbengemeinschaft habe im Hinblick auf das Flurstück 1 fortbestanden. Das Gesamthandsvermögen der Miterben hinsichtlich der Flurstücke 2 und 3 sei nicht aufgehoben, sondern in anderer Form --als GbR-- fortgesetzt worden. Mit der Übertragung dieser Flurstücke auf die Klägerin sei letztlich das Ziel verfolgt worden, das Flurstück 4 grunderwerbsteuerfrei auf A zu übertragen. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 594 veröffentlicht.
- 8 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung des § 3 Nr. 3 GrEStG. Die Übertragung der Flurstücke auf sie sei gemäß dem Abschnitt B. III. des Vertrags vom 10.07.2014 im Rahmen einer Teilauseinandersetzung der Erbengemeinschaft erfolgt. Durch die Übertragung hätten die Flurstücke ihre Eigenschaft als Teil des Nachlasses verloren, denn eine im Verhältnis zur Erbengemeinschaft personen- und beteiligungsidentische GbR stelle ein anderes Zuordnungssubjekt als die Erbengemeinschaft dar (Verweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 07.02.2001 - II R 5/99, BFH/NV 2001, 938). Das Herauslösen der Flurstücke aus dem Vermögen der Erbengemeinschaft sei der Rechtsakt, der durch § 3 Nr. 3 GrEStG begünstigt werde. Der Zusammenschluss der Miterben in der GbR sei vertraglicher Natur; er stelle keine Fortsetzung der kraft Gesetzes entstandenen Erbengemeinschaft dar. Das FG-Urteil stehe auch im Widerspruch zu dem BFH-Urteil vom 27.10.1970 - II 72/65 (BFHE 101, 126, BStBl II 1971, 278), gemäß dem die Übertragung eines Grundstücks von einer Erbengemeinschaft auf eine Personengesellschaft bei Teilung des Nachlasses zu dem Anteil von der Grunderwerbsteuer befreit sei, zu dem ein Miterbe an der erwerbenden Personengesellschaft beteiligt sei. Für die Frage, ob eine Teilung des Nachlasses vorliege, komme es auf die Motive der Miterben nicht an.
- 9 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den die Übertragung der Flurstücke 2 und 3 betreffenden Bescheid vom 23.11.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.03.2020 dahingehend zu ändern, dass die Grunderwerbsteuer auf 0 € festgesetzt wird.
- 10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist als unbegründet zurückzuweisen, denn die Klageabweisung durch das FG erweist sich im Ergebnis als zutreffend (§ 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zwar zu Unrecht angenommen, dass die Übertragung einzelner Nachlassgegenstände auf eine mit der Erbengemeinschaft personen- und beteiligungsidentische GbR keine Teilung des Nachlasses im Sinne des § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG sei. Das Urteil

erweist sich gleichwohl als zutreffend, da die Steuerbefreiung insoweit nicht zu gewähren ist, als sich der Anteil des Miterben am Vermögen der GbR innerhalb von fünf Jahren nach dem Übergang des Grundstücks auf diese vermindert hat.

- 12** 1. Ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstücks begründet, unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Im Streitfall begründet der notariell beurkundete "Teil-Erbauseinandersetzungsvertrag" (Vertragsteil B.) vom 10.07.2014 einen Anspruch der Klägerin auf Übereignung der im Inland belegenen Flurstücke 2 und 3 gegen die Miterben.
- 13** 2. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Übertragung einzelner Nachlassgegenstände auf eine mit der Erbengemeinschaft personen- und beteiligungsidentischen GbR keine Teilung des Nachlasses im Sinne des § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG darstellt.
- 14** a) Von der Besteuerung ausgenommen ist gemäß § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG der Erwerb eines zum Nachlass gehörigen Grundstücks durch Miterben zur Teilung des Nachlasses. Die Vorschrift bezweckt, die Aufhebung der Erbengemeinschaft als einer nicht auf Dauer angelegten Zufallsgemeinschaft zu erleichtern (vgl. BFH-Urteil vom 21.11.1974 - II R 19/68, BFHE 114, 441, BStBl II 1975, 271). Der Erwerb des Miterben von der Erbengemeinschaft soll grunderwerbsteuerrechtlich im Ergebnis genauso behandelt werden wie der Erwerb von Todes wegen durch einen Alleinerben oder Vermächtnisnehmer, der nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG von der Steuer befreit ist. Bedeutung erlangt § 3 Nr. 3 GrEStG, wenn Nachlassgrundstücke abweichend vom Verhältnis der Erbanteile aufgeteilt werden. Die Norm soll die Erbauseinandersetzung auch in den Fällen erleichtern, die nicht von den §§ 6 und 7 GrEStG erfasst werden, und stellt auch den überquotalen Erwerb von Grundstücken durch einen Miterben steuerfrei (vgl. BFH-Urteil vom 15.12.1972 - II R 123/66, BFHE 108, 265, BStBl II 1973, 363).
- 15** b) § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG setzt den Erwerb eines zum Nachlass gehörigen Grundstücks voraus. Ein Grundstück gehört, wenn der Erblasser mehrere Erben hinterlässt, zum Nachlass, wenn es den Erben in dieser Eigenschaft in gesamthänderischer Verbundenheit (vgl. § 2032 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) zusteht (BFH-Urteil vom 16.01.2019 - II R 7/16, BFHE 263, 465, BStBl II 2019, 617, Rz 33). Gelöst wird die Zugehörigkeit des Grundstücks zum Nachlass durch seine Übertragung auf einen Miterben oder Dritten oder durch Umwandlung des Gesamthandseigentums in Bruchteilseigentum. Gleiches gilt, wenn das Grundstück auf eine GbR übertragen wird, an der die Erben zu gleichen Anteilen wie am Nachlass beteiligt sind, denn eine im Verhältnis zur Erbengemeinschaft personen- und beteiligungsidentische GbR stellt ein anderes Zuordnungssubjekt als die Erbengemeinschaft dar (vgl. BFH-Urteile vom 07.12.1951 - II 80/51 S, BFHE 56, 45, BStBl III 1952, 19; vom 07.02.2001 - II R 5/99, BFH/NV 2001, 938).
- 16** c) Ob der Erwerb eines Grundstücks zur Teilung des Nachlasses erfolgt, richtet sich nach bürgerlich-rechtlichen Maßstäben. Die Miterben können die Auflösung der Erbengemeinschaft grundsätzlich jederzeit verlangen (§ 2042 Abs. 1 BGB). Dies geschieht in der Regel durch einen auf die Teilung des Nachlasses gerichteten Auseinandersetzungsvertrag oder auch mehrere solcher Verträge (BFH-Urteil vom 21.11.1974 - II R 19/68, BFHE 114, 441, BStBl II 1975, 271), die der Mitwirkung sämtlicher Erben bedürfen (BFH-Urteil vom 24.01.1962 - II 101/59, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1962, 168). § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG begünstigt nicht nur die vollständige Teilung des Nachlasses in einem Zug, sondern auch einzelne Maßnahmen zur Auseinandersetzung (BFH-Urteile vom 27.06.1967 - II 50/64, BFHE 89, 573; vom 15.12.1972 - II R 123/66, BFHE 108, 265, BStBl II 1973, 363; vom 21.11.1974 - II R 19/68, BFHE 114, 441, BStBl II 1975, 271; Meßbacher-Hönsch in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 3 Rz 303; Böing in Behrens/Wachter, Grunderwerbsteuergesetz, 2. Aufl., § 3 Rz 191; BeckOK GrEStG/Prusko, 3. Ed. 01.07.2025, GrEStG § 3 Rz 805, 809.3, 821).
- 17** d) Nach diesen Grundsätzen hat das FG zu Unrecht angenommen, die Übertragung der Flurstücke 2 und 3 auf die Klägerin sei nicht zur Teilung des Nachlasses im Sinne des § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG erfolgt. Das Merkmal "zur Teilung des Nachlasses" ist erfüllt, obwohl die Erbengemeinschaft durch den "Teil-Erbauseinandersetzungsvertrag" vom 10.07.2014 nicht beendet, sondern im Hinblick auf das Flurstück 1 fortgesetzt wurde. Das Herauslösen nur der Flurstücke 2 und 3 aus dem Nachlass stellt bereits einen Schritt zur Teilung des Nachlasses dar. Unschädlich ist zudem, dass die Flurstücke 2 und 3 auf eine GbR übertragen wurden, die mit der Erbengemeinschaft personen- und beteiligungsidentisch ist. Die GbR ist ein anderes Zuordnungssubjekt als die Erbengemeinschaft und selbst Trägerin ihres Vermögens. Mit der Übertragung auf die Klägerin sind die Flurstücke 2 und 3 daher aus dem Nachlass als gemeinschaftlichem Vermögen der Erben ausgeschieden. Für die Frage, ob der Erwerb "zur Teilung des Nachlasses" erfolgt, ist zudem ohne Belang, ob die Erben bestrebt sind, die Auseinandersetzung so zu gestalten, dass möglichst wenig Grunderwerbsteuer anfällt.

- 18** 3. Das Urteil erweist sich dennoch im Ergebnis als zutreffend, da die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG insoweit nicht zu gewähren ist, als sich der Anteil eines Miterben am Vermögen der Klägerin innerhalb von fünf Jahren nach dem Übergang des Grundstücks auf diese vermindert hat. Diesbezüglich sind die Fristen des § 5 Abs. 3 GrEStG i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BGBl I 1999, 402) --StEntlG 1999/2000/2002-- und des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2001 vom 20.12.2001 (BGBl I 2001, 3794) --StÄndG 2001-- zu beachten.
- 19** a) Von der Besteuerung ausgenommen ist gemäß § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG grundsätzlich nur der Erwerb durch Miterben (vgl. BFH-Urteil vom 16.01.2019 - II R 7/16, BFHE 263, 465, BStBl II 2019, 617, Rz 33). Miterben sind die Personen, auf die mit dem Erbfall das Vermögen des Erblassers als Ganzes übergegangen ist (§ 1922 BGB). Das Tatbestandsmerkmal "Miterben" ist wirtschaftlichen Erwägungen nicht zugänglich. Es wurde als bürgerlich-rechtlicher Begriff in das Grunderwerbsteuerrecht übernommen (BFH-Beschluss vom 22.09.1976 - II S 6/75, BFHE 120, 80, BStBl II 1977, 13, unter 1.c).
- 20** b) Der Erwerb einer Personengesellschaft, die selbst nicht Miterbin ist, ist gleichwohl nach dem Rechtsgedanken der §§ 5 und 6 GrEStG begünstigt. Danach sind einer Personengesellschaft Grunderwerbsteuerrechtlich wesentliche Eigenschaften ihrer Gesellschafter zu dem Anteil zuzurechnen, zu dem die Gesellschafter an dem Vermögen der Gesellschaft beteiligt sind (BFH-Urteil vom 27.10.1970 - II 72/65, BFHE 101, 126, BStBl II 1971, 278). Die Übertragung eines Grundstücks von einer Erbengemeinschaft auf eine Personengesellschaft bei Teilung des Nachlasses ist deshalb zu dem Anteil von der Grunderwerbsteuer befreit, zu dem ein Miterbe an der erwerbenden Personengesellschaft beteiligt ist. Die Besteuerung ist dem Umfang nach die gleiche, wie wenn die Erbengemeinschaft das gesamte Grundstück dem Miterben übereignet (§ 3 Nr. 3 GrEStG) und dieser es in die Gesellschaft eingebracht hätte (§ 5 Abs. 2 GrEStG) oder wenn die Erbengemeinschaft das Grundstück den Gesellschaftern zu Miteigentum nach entsprechenden Bruchteilen (§§ 1008 ff., 741 ff. BGB) übereignet (§ 6 Abs. 1 GrEStG) und diese das Miteigentum in Gesamthandseigentum mit gleichen Vermögensteilen umgewandelt hätten (§ 5 Abs. 1 GrEStG; BFH-Urteil vom 27.10.1970 - II 72/65, BFHE 101, 126, BStBl II 1971, 278 [Rz 21]; Meßbacher-Hönsch in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 3 Rz 314; BeckOK GrEStG/Prusko, 3. Ed. 01.07.2025, GrEStG § 3 Rz 918; Wälzholz, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge 2016, 369, 372, unter 7.).
- 21** c) Erwirbt eine Personengesellschaft, an der ein Miterbe beteiligt ist, ein zum Nachlass gehörendes Grundstück zur Teilung des Nachlasses, sind jedoch die Fristen des § 5 Abs. 3 GrEStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 und des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG i.d.F. des StÄndG 2001 zu beachten. Gemäß § 5 Abs. 3 GrEStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 und § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG i.d.F. des StÄndG 2001 sind die Befreiungstatbestände des § 5 Abs. 1 und 2 und § 6 Abs. 1 GrEStG insoweit nicht anzuwenden, als sich der Anteil des Miterben am Vermögen der Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren nach dem Übergang des Grundstücks auf diese vermindert. Die Geltung dieser Einschränkung im Rahmen des § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG folgt aus dem Umstand, dass eine Begünstigung des Erwerbs einer Personengesellschaft, die selbst nicht Miterbin ist, nicht isoliert auf § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG gestützt werden kann. Erst die Anwendung des Rechtsgedankens der §§ 5 und 6 GrEStG, die jeweils in Abs. 3 Einschränkungen vorsehen, gewährleistet eine Steuerbefreiung des Erwerbs der Personengesellschaft zu dem Anteil, zu dem der Miterbe an dieser beteiligt ist.
- 22** d) Nach diesen Maßstäben hat das FG im Ergebnis zutreffend entschieden, dass die Steuerbefreiung insoweit nicht zu gewähren ist, als sich die Beteiligung des A an der Klägerin innerhalb von fünf Jahren seit dem Erwerb der Flurstücke 2 und 3 am 10.07.2014, nämlich am selben Tag, auf 0,55 % verringert hat. Danach ist die Klägerin in Bezug auf den Erwerb dieser Grundstücke lediglich in Höhe von 83,85 % ($5 \times 16,66 \% + 0,55 \%$) begünstigt.
- 23** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de