

# Urteil vom 22. Mai 2019, II R 20/17

## Grunderwerbsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage bei Erwerb von Wohnungs- oder Teileigentum

ECLI:DE:BFH:2019:U.220519.IIR20.17.0

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 1 Nr 1, GrEStG § 8 Abs 1, GrEStG § 8 Abs 2 S 1 Nr 2 Alt 3, BewG § 151 Abs 1 S 1

vorgehend FG München, 05. Juli 2016, Az: 4 K 2385/13

## Leitsätze

1. Erwirbt nach dem Beginn der Auseinandersetzung einer grundbesitzenden GbR ein Gesellschafter/Miteigentümer oder ein Dritter alle Anteile an einer beteiligten Gesellschafter-GbR, der bereits Wohnungs- oder Teileigentum im Rahmen der Auseinandersetzung der grundbesitzenden GbR zugewiesen war, und erhält der Erwerber aufgrund einer geänderten oder neuen Auseinandersetzungs- und Teilungserklärung das der Gesellschafter-GbR zugewiesene Wohnungs- oder Teileigentum, ist grunderwerbsteuerbarer Rechtsvorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der geänderte oder neue Auseinandersetzungs- und Teilungsvertrag .
2. Bei einem steuerpflichtigen Erwerb von Wohnungs- oder Teileigentum aufgrund eines geänderten oder neuen Auseinandersetzungs- und Teilungsvertrags, der die Vereinbarung über den Erwerb aller Anteile an einer Gesellschafter-GbR umsetzt, bemisst sich die Grunderwerbsteuer gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG nach dem Wert der Gegenleistung für den Erwerb der Anteile .

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 06.07.2016 - 4 K 2385/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war Gesellschafter der GbR 1, die Eigentümerin eines mit einem Mehrfamilienhaus bebauten Grundstücks war. Weitere Gesellschafter der GbR 1 waren u.a. die GmbH 1 und die GmbH 2.
- 2 Mit notariell beurkundetem Auseinandersetzungs- und Teilungsvertrag vom 29.01.2010 setzte sich die GbR 1 zum Zwecke der im Anschluss vorzunehmenden Bildung von Wohnungs- und Teileigentum dergestalt auseinander, dass deren einzelne Gesellschafter künftig die in der Urkunde bezeichneten Miteigentumsanteile, jeweils verbunden mit dem Sondereigentum an bestimmten Räumen, erhalten. Dabei wurde dem Kläger ein Miteigentumsanteil verbunden mit dem Sondereigentum an einer Wohnung zugewiesen. Der GbR 2, an der die GmbH 1 und die GmbH 2 beteiligt waren, wurde ein Miteigentumsanteil von 89,81/1 000 verbunden mit dem Sondereigentum an der Einheit Nr. 4 (Wohnungseigentum 4) zugewiesen. Der Wert des Gesamtgrundstücks wurde vertraglich mit 1.450.000 € angegeben.
- 3 Mit privatschriftlichem Vertrag vom 04.02.2010 (Anteilsübernahmevertrag) erwarb der Kläger --mit Zustimmung aller Gesellschafter der grundbesitzenden GbR 1-- von der GmbH 1 und der GmbH 2 die Gesellschaftsanteile von 1 000/1 000 an der GbR 2. Das Entgelt für den Erwerb der Gesellschaftsanteile betrug nach den Angaben des Klägers insgesamt 181.450 € und setzte sich zusammen aus dem Kaufpreis für den Gesellschaftsanteil in Höhe von

148.860 € und Baukosten in Höhe von 32.590 €. Nach dem Anteilsübernahmevertrag sollte in einer notariellen Nachtragsurkunde zum Auseinandersetzungs- und Teilungsvertrag vom 29.01.2010 geregelt werden, dass der Kläger als Eigentümer des Wohnungseigentums 4 auf dem neuen Teileigentumsgrundbuchblatt eingetragen wird.

- 4 Mit notariellem Vertrag vom 03.08.2010 änderten die Gesellschafter den vorhergehenden Auseinandersetzungs- und Teilungsvertrag dahin, dass der Kläger künftig einen Miteigentumsanteil von 90,23/1 000 verbunden mit dem Sondereigentum an der Wohnung 4 hält.
- 5 Mit notariellem Vertrag vom 28.12.2010 erklärten die Gesellschafter u.a. erneut, der Kläger halte künftig das Wohnungseigentum 4. Außerdem bewilligten und beantragten sie bezüglich der im Auseinandersetzungs- und Teilungsvertrag vom 03.08.2010 vorgenommenen Aufteilung des Wohnungseigentums die entsprechenden Grundbucheintragungen in den für die einzelnen Miteigentumsanteile noch anzulegenden Wohnungsgrundbüchern.
- 6 Mit Bescheid vom 11.03.2011 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) für den Erwerb des Wohnungseigentums 4 aufgrund des Auseinandersetzungs- und Teilungsvertrags vom 28.12.2010 Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) in Höhe von 4.579 € fest. Als Bemessungsgrundlage zog er den auf das Wohnungseigentum 4 entfallenden anteiligen Wert des Gesamtgrundstücks heran.
- 7 Am 31.05.2011 wurden auf der Grundlage sämtlicher Auseinandersetzungs- und Teilungsverträge der Miteigentumsanteil des Klägers verbunden mit dem Sondereigentum an der Wohnung 4 im Grundbuch eingetragen.
- 8 In der Einspruchsentscheidung vom 26.07.2013 erhöhte das FA die Grunderwerbsteuer auf 6.350 €. Als Bemessungsgrundlage zog es nunmehr die Gegenleistung für den Erwerb der Anteile an der GbR 2 in Höhe von insgesamt 181.450 € heran. Der Erwerb aller Anteile an der GbR 2 durch den Kläger aufgrund des Anteilsübernahmevertrags i.V.m. mit den Auseinandersetzungs- und Teilungsverträgen vom 03.08.2010 und 28.12.2010 unterliege der Grunderwerbsteuer.
- 9 Die Klage vor dem Finanzgericht (FG), mit der sich der Kläger gegen die Heranziehung der Gegenleistung für den Erwerb der Anteile an der GbR 2 als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuerfestsetzung wandte, hatte keinen Erfolg.
- 10 Mit seiner Revision macht der Kläger eine Verletzung von § 8 Abs. 1 GrEStG geltend. Die Grunderwerbsteuer bemesse sich nicht nach dem Wert der Gegenleistung, sondern gemäß § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GrEStG nach den Grundbesitzwerten i.S. des § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 157 Abs. 1 bis 3 des Bewertungsgesetzes (BewG), da es sich um einen Erwerbsvorgang auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage handle. Die GbR 1 sei nach Beurkundung des letzten Auseinandersetzungs- und Teilungsvertrags bis zu dessen Vollzug im Grundbuch als Auseinandersetzungsgesellschaft zu behandeln. Deshalb vollziehe sich die Übertragung der Anteile an der GbR 2 auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage.
- 11 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Grunderwerbsteuerbescheid vom 11.03.2011 und die Einspruchsentscheidung vom 26.07.2013 dahingehend zu ändern, dass die Grunderwerbsteuer unter Berücksichtigung einer Bemessungsgrundlage von 137.062 € auf 4.797 € herabgesetzt wird.
- 12 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Erwerb des Wohnungseigentums 4 aufgrund des Auseinandersetzungs- und Teilungsvertrags vom 03.08.2010 nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegt und sich die Steuer nach § 8 Abs. 1 GrEStG nach der Gegenleistung für den Erwerb der Gesellschaftsanteile an der GbR 2 bemisst.
- 14 1. Der Grunderwerbsteuer unterliegt ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet und sich auf ein inländisches Grundstück bezieht (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG).

- 15** 2. Bei der Auseinandersetzung einer grundbesitzenden GbR zum Zweck der Bildung von Wohnungs- oder Teileigentum i.S. des Wohnungseigentumsgesetzes (WEG) für die einzelnen Gesellschafter unterliegt der Erwerb des Wohnungs- oder Teileigentums aufgrund des Auseinandersetzungs- und Teilungsvertrags nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23.11.2011 - II R 64/09, BFHE 235, 185, BStBl II 2012, 355, Rz 25).
- 16** Im Rahmen der Auseinandersetzung erhalten die Gesellschafter aufgrund einer von den gesetzlichen Regelungen über die Auseinandersetzung abweichenden Vereinbarung i.S. des § 731 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) statt der Anteile am Liquidationserlös der GbR das aufgeteilte Grundstück (vgl. BFH-Urteil in BFHE 235, 185, BStBl II 2012, 355, Rz 27).
- 17** a) Zivilrechtlich erfolgt der Erwerb des Wohnungs- oder Teileigentums bei der Auseinandersetzung der grundbesitzenden GbR in zwei Schritten. Zunächst wird das Gesamthandseigentum in Miteigentum nach Bruchteilen (§ 1008 BGB) umgewandelt (vgl. Zimmer in: Jennißen, WEG, 6. Aufl. 2019, § 3 WEG Rz 4a). Die anschließende Teilungserklärung räumt dem einzelnen Miteigentümer den Anspruch auf Übertragung des anteiligen Wohnungs- oder Teileigentums ein. Hierfür ist u.a. die Einigung aller Miteigentümer in der für die Auflassung nach § 925 BGB vorgeschriebenen Form über den Eintritt der Rechtsänderung erforderlich (§ 4 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 WEG). Bis zum vollständigen Abschluss der Auseinandersetzung der grundbesitzenden GbR kann die Teilungserklärung unter Einhaltung der Formvorschriften geändert oder im Rahmen einer neuen Auseinandersetzung eine neue Teilungserklärung abgegeben werden.
- 18** b) Grunderwerbsteuerrechtlich ist der Auseinandersetzungs- und Teilungsvertrag der nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG steuerbare Erwerbsvorgang (vgl. BFH-Urteil in BFHE 235, 185, BStBl II 2012, 355, Rz 25). Dieser kann nach § 6 Abs. 2 oder § 7 Abs. 2 GrEStG von der Steuer befreit sein, soweit das den Gesellschaftern übertragene Wohnungs- oder Teileigentum rechnerisch deren Anteil am Gesamthandsvermögen entspricht und sofern die Gesellschafter mehr als fünf Jahre an der grundbesitzenden GbR beteiligt waren (vgl. § 6 Abs. 4 und § 7 Abs. 3 GrEStG).
- 19** c) Erwirbt nach dem Beginn der Auseinandersetzung einer grundbesitzenden GbR ein Gesellschafter/Miteigentümer oder ein Dritter alle Anteile an einer beteiligten Gesellschafter-GbR, der bereits Wohnungs- oder Teileigentum im Rahmen der Auseinandersetzung der grundbesitzenden GbR zugewiesen war, und erhält der Erwerber aufgrund einer geänderten oder neuen Teilungserklärung das der Gesellschafter-GbR zugewiesene Wohnungs- oder Teileigentum, ist Grunderwerbsteuerbarer Rechtsvorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der geänderte oder neue Auseinandersetzungs- und Teilungsvertrag.
- 20** Der im Zusammenhang mit dem Erwerb der Anteile an der Gesellschafter-GbR geschlossene und notariell beurkundete Auseinandersetzungs- und Teilungsvertrag begründet einen Anspruch des Anteilserwerbers gegenüber der grundbesitzenden GbR auf Übertragung des Wohnungs- oder Teileigentums. Ein solcher Anspruch wird nicht bereits aufgrund eines privatschriftlichen Vertrags über den Erwerb aller Anteile an der zuvor beteiligten Gesellschafter-GbR erworben. Es fehlt insoweit an einer Zuteilung des Wohnungs- oder Teileigentums durch die grundbesitzende GbR an den Anteilserwerber im Rahmen eines Auseinandersetzungs- und Teilungsvertrags. Erst durch diesen Vertrag wird bei einer noch nicht (endgültig) auseinandergesetzten GbR mit Grundbesitz ein Anspruch eines Gesellschafters auf Übereignung von Wohnungs- oder Teileigentum begründet. Im Hinblick darauf kann dahinstehen, ob ein Vertrag zum Erwerb aller Anteile an einer beteiligten Gesellschafter-GbR, der Wohnungs- oder Teileigentum bereits zugewiesen wurde, der notariellen Beurkundung nach § 4 Abs. 3 WEG bedarf und ein privatschriftlich abgeschlossener Vertrag deshalb nichtig wäre. Für die wirksame Übertragung eines Anteils an einer Grundstücks-GbR, der mit einer besonderen Berechtigung an einer der Gesellschaft gehörenden Wohnungseinheit verbunden sein soll, ist jedenfalls eine notarielle Beurkundung erforderlich (vgl. BFH-Urteil in BFHE 235, 185, BStBl II 2012, 355).
- 21** 3. Bei einem steuerpflichtigen Erwerb von Wohnungs- oder Teileigentum aufgrund eines geänderten oder neuen Auseinandersetzungs- und Teilungsvertrags, der die Vereinbarung über den Erwerb aller Anteile an einer beteiligten Gesellschafter-GbR umsetzt, bemisst sich die Grunderwerbsteuer nach dem Wert der Gegenleistung für den Anteilserwerb.
- 22** a) Nach § 8 Abs. 1 GrEStG bemisst sich die Grunderwerbsteuer nach dem Wert der Gegenleistung. Liegt die Grundlage für den Erwerb von Wohnungs- oder Teileigentum bei einer grundbesitzenden GbR nicht im Gesellschaftsverhältnis, sondern ist Anlass eine gesonderte Vereinbarung über den Erwerb aller Anteile an einer beteiligten Gesellschafter-GbR, ist Bemessungsgrundlage für den steuerpflichtigen Erwerb die für den Anteilserwerb an der Gesellschafter-GbR entrichtete Gegenleistung.

- 23** b) Eine Anwendung von § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Alt. 3 GrEStG scheidet mangels eines Erwerbsvorgangs auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage aus.
- 24** aa) Gemäß § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Alt. 3 GrEStG wird die Steuer über die Umwandlungs- und Einbringungsverfahren hinaus auch bei anderen Erwerbsvorgängen auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage nach den Werten i.S. des § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 157 Abs. 1 bis 3 BewG bemessen. Solche Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage sind nur solche Grundstücksübergänge zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern, durch die die Gesellschafterstellung des beteiligten Gesellschafters in rechtlicher Hinsicht berührt oder verändert wird (BFH-Urteil in BFHE 235, 185, BStBl II 2012, 355, Rz 27). Dies ist der Fall, wenn im Zuge der Auflösung aufgrund der Auseinandersetzung einer grundbesitzenden GbR der Gesellschafter einen seiner Beteiligung am Gesellschaftsvermögen entsprechenden Miteigentumsanteil am Grundstück erhält. In einem solchen Fall ändert sich die Gesellschafterstellung des einzelnen Gesellschafters in rechtlicher Hinsicht dahingehend, dass der Gesellschafter vor der Auflösung zunächst einen Anteil am Gesamthandsvermögen der GbR (§ 719 Abs. 1 BGB) und dem in deren Gesellschaftsvermögen befindlichen Grundstück hielt. Durch die Auflösung der GbR und die Auseinandersetzung des Gesellschaftsvermögens erhält der einzelne Gesellschafter aufgrund der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung i.S. des § 731 BGB Miteigentum. Die Grundlage für die Einräumung des Wohnungs- oder Teileigentums nach § 3 WEG liegt in diesem Fall im Gesellschaftsverhältnis.
- 25** bb) Die Gesellschafterstellung eines Gesellschafters der grundbesitzenden GbR wird nicht berührt oder verändert i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Alt. 3 GrEStG, wenn ein Gesellschafter/Miteigentümer oder Dritter --mit Zustimmung aller Gesellschafter der grundbesitzenden GbR-- durch eine gesonderte vertragliche Vereinbarung alle Anteile an einer Gesellschafter-GbR erwirbt, die an der grundbesitzenden Gesellschaft beteiligt ist und der bereits Wohnungs- oder Teileigentum durch einen Auseinandersetzungs- und Teilungsvertrag zugewiesen war. In diesem Fall erhält der Erwerber durch den Anteilsübernahmevertrag das Gesellschaftsvermögen der Gesellschafter-GbR durch Anwachsung (vgl. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB). Den Anspruch gegenüber der grundbesitzenden GbR auf Übereignung des Wohnungs- oder Teileigentums erwirbt er durch den in der Folge geänderten Auseinandersetzungs- und Teilungsvertrag. Voraussetzung für den Erwerb dieses Anspruchs ist die mit Zustimmung aller Gesellschafter der grundbesitzenden GbR erfolgte Vereinbarung über den Erwerb der Anteile an der beteiligten Gesellschafter-GbR (vgl. zur Abgrenzung von Vorgängen auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage und solchen auf Grundlage separater Vereinbarungen Urteil des Oberlandesgerichts Köln vom 17.12.1999 - 11 U 66/99, Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht 2000, 64, unter 2.a). Der Anteilserwerber hat mit dem Erwerb der Anteile an der beteiligten Gesellschafter-GbR die Voraussetzungen dafür geschaffen, dass die grundbesitzende GbR ihm durch einen Auseinandersetzungs- und Teilungsvertrag einen Anspruch auf Übereignung des Wohnungseigentums einräumt.
- 26** 4. Die Grunderwerbsteuer entsteht mit Abschluss des notariell beurkundeten Auseinandersetzungs- und Teilungsvertrags (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG i.V.m. § 38 der Abgabenordnung --AO--). Für die Steuerentstehung ist es ohne Belang, dass bei Vertragsschluss noch keine Wohnungsgrundbücher (vgl. § 7 Abs. 1 WEG) angelegt waren (vgl. BFH-Urteil vom 30.07.1980 - II R 19/77, BFHE 131, 100, BStBl II 1980, 667, unter II.1.a, zur Entstehung der Grunderwerbsteuer vor Wirksamkeit der Teilung nach § 8 WEG vor Anlegung der Wohnungsgrundbücher nach § 8 Abs. 2 Satz 2 WEG).
- 27** 5. Nach diesen Grundsätzen hat das FG im Streitfall zutreffend entschieden, dass der Erwerb des Wohnungseigentums 4 der Grunderwerbsteuer unterliegt und die Gegenleistung für den Erwerb der Anteile an der GbR 2 die zutreffende Bemessungsgrundlage darstellt.
- 28** a) Grunderwerbsteuerbarer Rechtsvorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG ist der Auseinandersetzungs- und Teilungsvertrag vom 03.08.2010, der die Übernahme aller Anteile an der GbR 2 durch den Kläger umsetzte. Dieser Vertrag enthielt u.a. eine Teilungserklärung, die dem Kläger das Wohnungseigentum 4 erstmals zuordnete. Dadurch erwarb der Kläger einen Anspruch auf Übereignung des Wohnungseigentums 4. Das FA hat im Steuerbescheid vom 11.03.2011 als steuerbaren Rechtsvorgang zwar nur den letzten Auseinandersetzungsvertrag vom 28.12.2010 angeführt. Dieser Vertrag nimmt aber Bezug auf den vorhergehenden Auseinandersetzungs- und Teilungsvertrag vom 03.08.2010 und bestätigt in seiner Teilungserklärung die Zuteilung des Wohnungseigentums 4 an den Kläger. Die Vereinbarungen zum Miteigentum des Klägers am Grundstück und zum Wohnungseigentum 4 blieben unverändert. Aus diesem Grund ist von einer hinreichenden Bestimmtheit des Grunderwerbsteuerbescheids i.S. von § 119 Abs. 1 AO auszugehen.
- 29** b) Die Grunderwerbsteuer bemisst sich gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG nach der durch den Kläger entrichteten Gegenleistung für den Erwerb der Anteile an der GbR 2.

- 30** aa) Anlass für den Erwerb des Wohnungseigentums 4 durch den Kläger war der Anteilsübernahmevertrag. Der mit diesem im Zusammenhang stehende Auseinandersetzungs- und Teilungsvertrag vom 03.08.2010 setzte den Anteilsübernahmevertrag um und wies das Wohnungseigentum 4 dem Kläger erstmals und endgültig zu. Insoweit kommt es nicht darauf an, ob mit dem Abschluss des Anteilsübernahmevertrags oder des Auseinandersetzungs- und Teilungsvertrags der Anspruch der GbR 2 auf Übereignung des Wohnungseigentums 4 erloschen ist oder nicht. Denn der Kläger hat jedenfalls aufgrund der abgeschlossenen Verträge einen Anspruch auf Übereignung des Wohnungseigentums 4 erhalten.
- 31** Es kann dahingestellt bleiben, ob es sich bei der im Auseinandersetzungs- und Teilungsvertrag vom 03.08.2010 erklärten Auseinandersetzung --wie vertraglich angeführt-- um eine Änderung der im Auseinandersetzungs- und Teilungsvertrag vom 29.01.2010 vorgenommenen Auseinandersetzung oder um eine neue Auseinandersetzung der GbR 1 handelte. In jedem Fall setzt der Auseinandersetzungs- und Teilungsvertrag vom 03.08.2010 in seiner Teilungserklärung die im Anteilsübernahmevertrag getroffenen Vereinbarungen um. Dass dies so von den Beteiligten gewollt war, wird dadurch bestätigt, dass im Anteilsübernahmevertrag vereinbart wurde, der Vollzug dieses Vertrags solle durch eine entsprechende Nachtragsurkunde zum Auseinandersetzungs- und Teilungsvertrag vom 29.01.2010 erfolgen.
- 32** bb) Gegenleistung i.S. des § 8 Abs. 1 GrEStG ist das Entgelt, das der Kläger für den Erwerb der Anteile an der GbR 2 bezahlte, d.h. der Kaufpreis in Höhe von 148.860 € und die Baukosten in Höhe von 32.590 €. Für diese Gegenleistung erhielt er das Wohnungseigentum 4.
- 33** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)