

11/2019

## Aufgepasst bei der Grunderwerbsteuer!

### I. Einleitung

Die Grunderwerbsteuer ist wichtige Einnahmequelle der Länder und zugleich unerwünschte Nebenkosten für den Erwerber einer Immobilie. Sie fällt mit Abschluss eines wirksamen Kaufvertrages über eine Immobilie bzw. ein Grundstück an, egal ob bebaut oder unbebaut, Neubau oder Altbau. Auch der Erwerb im Rahmen einer Versteigerung kann Grunderwerbsteuer auslösen (siehe § 13 Nr. 4 GrEStG). Selbst beim Grundstückstausch fällt Grunderwerbsteuer an. Gegenstand können auch Erbbaurechte, Gebäude auf fremdem Grund und Boden oder dinglich gesicherte Sondernutzungsrechte i.S.v. § 15 WEG sein.

Ausgenommen von der Gewerbesteuerpflicht sind der Nießbrauch oder ein lebenslang eingeräumtes Wohnrecht. Mieterdienstbarkeiten, die sich etwa Lebensmittelketten gern vertraglich einräumen lassen, lösen ebenfalls keine Grunderwerbsteuer aus, auch wenn diese entgeltlich sind (BFH, Urteil vom 06.12.2017, II R 55/15).

Die Grunderwerbsteuer wird vom Finanzamt nach Wirksamkeit des Kaufvertrags über ein Grundstück relativ kurzfristig berechnet; auf den Zeitpunkt des Eigentumsübergangs durch Grundbucheintragung kommt es insoweit nicht an. Die Steuer wird einen Monat nach Bekanntgabe des Grunderwerbsteuerbescheids fällig. Die Fälligkeit der Grunderwerbsteuer lässt sich ggf. über eine aufschiebende Bedingung im Kaufvertrag steuern, sollte eine Baugenehmigung für eine noch zu bebauende Immobilie noch nicht vorliegen. Dann kann man deren Vorliegen zur Voraussetzung für die Wirksamkeit des Kaufvertrages machen. Erst dann fällt die Grunderwerbsteuer an.

### II. Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer

Die Grunderwerbsteuer bemisst sich im Regelfall nach dem Kaufpreis/der Gegenleistung und beläuft sich abhängig vom jeweiligen Bundesland auf 3,5 bis zu 6,5 %. Die aktuellen Steuersätze der Bundesländer auf einen Blick:

Baden-Württemberg	5 %
-------------------	-----

Bayern	3,5 %
Berlin	6 %
Brandenburg	6,5 %
Bremen	5 %
Hamburg	4,5 %
Hessen	6 %
Mecklenburg-Vorpommern	6 %
Niedersachsen	5 %
Nordrhein-Westfalen	6,5 %
Rheinland-Pfalz	5 %
Saarland	6,5 %
Sachsen	3,5 %
Sachsen-Anhalt	5 %
Schleswig-Holstein	6,5 %
Thüringen	6,5 %

Für den Erwerber kommen an weiteren Nebenkosten regelmäßig noch die Notarkosten, Gebühren des Grundbuchamtes und gegebenenfalls Makler- und Rechtsanwaltskosten hinzu.

### III. Wie kann man sie reduzieren?

In gewissem Rahmen lässt sich die Grunderwerbsteuer in bestimmten Fällen reduzieren oder gar gänzlich vermeiden:

#### 1. Bewegliches Inventar

Die mitverkaufte Einbauküche und Marke und sonstige mitverkaufte bewegliche Gegenstände, insbesondere bewegliches Inventar, sind nicht Grunderwerbsteuerpflichtig, etwa Finanzgericht Köln, Urteil vom 08.11.2017, 5 K 2938/16. Entscheidend ist, ob die Gegenstände in der Immobilie dauerhaft fest verbaut sind oder nicht. Hier gibt es sicherlich den einen oder anderen Auslegungsspielraum oder Grenzfall, den es zu nutzen gilt. Der im Kaufvertrag eingetragene Wert sollte plausibel und ggf. durch entsprechende Belege nachweisbar sein. Auf jeden Fall dürfen solche Vereinbarungen über den Wert der Gegenstände nicht nur zum Schein getroffen werden. Die Finanzbehörden werden den Angaben nicht folgen, wenn die angesetzten Beträge unrealistisch erscheinen.

#### 2. Instandhaltungsrücklage bei Wohnungseigentum

Bislang galt, dass die übernommene Instandhaltungsrücklage, die auf den verkauften Wohnungseigentumsanteil entfiel, nicht der Grunderwerbsteuer unterfällt mit dem Argument, dass hier nur das Barvermögen abgelöst wird. Diese Auffassung hat der BFH im Jahr 2016 für Fälle der Zwangsversteigerung bereits aufgegeben. Dem hat sich das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 17.10.2017, Az. 5 K 2297/16, dahingehend angeschlossen, dass auch die Instandhaltungsrücklage nach dem WEG Grunderwerbsteuerpflichtig ist. Begründet wird dies mit der Teilrechtsfähig-

keit der Wohnungseigentümergeinschaft. Gegen dieses Urteil wurde Revision zum BFH eingelegt (Az II R 49/17). Solange dieser Fall nicht abschließend entschieden ist, bleibt es aber zunächst bei der bisherigen Verwaltungspraxis. Im notariellen Kaufvertrag sollte die Instandhaltungsrücklage daher weiterhin gesondert aufgeführt werden („Im Kaufpreis inbegriffen ist die Instandhaltungsrücklage in Höhe von ... EUR.“).

### **3. Trennung zwischen Grundstück und Errichtung eines neuen Gebäudes**

Wird ein noch zu bebauendes Grundstück erworben, ist zu differenzieren. Die Grunderwerbsteuer wird auch für die sich anschließende Errichtung eines Gebäudes (und damit auf die dafür zu veranschlagenden Kosten) erhoben, wenn sich aus weiteren Vereinbarungen ergibt, dass der Erwerber das Grundstück letztlich in bebautem Zustand vom Verkäufer oder einem oder mehreren mit diesem verbundenen Unternehmen erhält. Nach dem BFH-Urteil vom 03.03.2015 -II R 9/14 kommt es darauf an, ob die später mit dem Ausbau beauftragten Unternehmen im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrags mit dem Grundstücksverkäufer personell, wirtschaftlich oder gesellschaftsrechtlich eng verbunden waren oder aufgrund von Vereinbarungen zusammenarbeiteten oder durch abgestimmtes Verhalten auf den Abschluss auch der Verträge

über die (Aus-)Bauarbeiten hinwirkten und die zu erbringenden Leistungen dem Erwerber unter Angabe des hierfür aufzuwendenden Entgelts bereits vor Abschluss des Grundstückskaufvertrags konkret angeboten hatten. Soll diese Betrachtungsweise vermieden werden, so sind derartige vertraglichen Verflechtungen tunlichst zu vermeiden und eine strikte Trennung zwischen Grundstückskauf/Grundstücksverkäufer und den im Anschluss zu beauftragenden Unternehmen zu wahren.

### **4. Übertragung innerhalb der Familie in gerader Linie**

#### a) Grundsätzlich

Grunderwerbsteuerfrei sind Grundstücksübertragungen auf Ehe- oder eingetragene Lebenspartner und auf Personen, die in gerader Linie mit dem Veräußerer verwandt sind. Das bedeutet, dass Eltern auf ihre Kinder, Großeltern auf ihre Enkelkinder grunderwerbsteuerfrei übertragen können, und umgekehrt. Dies gilt auch für Personen, bei denen die Verwandtschaft zum Veräußerer durch Annahme als Kind (Adoption) erloschen ist sowie für Stiefkinder und deren jeweilige Ehepartner/Lebenspartner, also Schwiegerkinder. Von dieser Regelung sind selbst die noch nicht geborenen künftigen Kinder erfasst, BFH-Urteil vom 16.12.2015-IIR 49/14. Überträgt also ein Elternteil Miteigentumsanteile an einem Grundstück schenkweise auf Kinder und verpflichten

sich diese dazu, anteilige Miteigentumsanteile auf später geborene Geschwister zu übertragen, kann der Erwerb dieser Geschwister aufgrund interpolierender Betrachtung nach § 3 Nr. 6 in Verbindung mit § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG grunderwerbsteuerbefreit sein. Sogar die Übertragung auf den Ehe- oder Lebenspartner nach Trennung oder Scheidung bleibt im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung von der Grunderwerbsteuer befreit (§ 3 Nr. 5 GrEStG). Schließlich ist der Erwerb von zu einem Nachlass gehörigen Grundstücken durch Miterben im Zuge einer Erbauseinandersetzung zur Teilung des Nachlasses von der Grunderwerbsteuer ausgenommen (§ 3 Nr. 3 GrEStG).

#### b) Übertragung zwischen Geschwistern

Die Übertragung zwischen Geschwistern ist jedoch hiervon nicht erfasst, da es sich gerade nicht um Verwandte in gerader Linie im Rechtssinne handelt. Diese Unterscheidung mag verwundern und ist unter dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung durchaus strittig und zweifelhaft, aber leider geltendes Recht.

#### c) Im Erbfall oder bei Schenkung

Auch im Erbfall oder bei Schenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes entfällt die Grunderwerbsteuer gemäß § 3 Nr. 2 GrEStG, nicht jedoch die unentgeltliche Grundstücksübertragung unter einer

Auflage im Umfang des Wertes der Auflage.

#### d) Kaufvermächtnis oder Sachvermächtnis

Einen Sonderfall stellt das Kaufvermächtnis dar. In dem vom BFH jüngst entschiedenen Fall hat der Bedachte durch Kaufvermächtnis das Recht zum Erwerb eines zum Nachlass gehörenden Grundstücks erlangt. Die Erfüllung dieses Kaufvermächtnisses kann Grunderwerbsteuer auslösen, wenn dieses Recht auf Abschluss der Rechtsgrund der Übertragung durch Kaufvertrag ist, BFH-Urteil vom 16.01.2019 - II R 7/16. Der BFH hatte in der Vergangenheit regelmäßig vertreten, dass jeglicher Erwerb aufgrund eines so bezeichneten Kaufrechtsvermächtnisses nach § 3 Nr. 2 S. 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit sei. Daran hält er in seinem jüngsten Urteil hierzu allerdings nicht mehr fest.

Eine Befreiung kommt nur dann in Betracht, wenn das Vermächtnis dem Bedachten einen unmittelbaren Anspruch auf Übereignung des Grundstücks einräumt. Dann liegt der Rechtsgrund des Übereignungsanspruchs im Vermächtnis. Ziel und Zweck der Befreiungsvorschriften ist die Vermeidung der Doppelbelastung eines Lebenssachverhalts mit Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie Grunderwerbsteuer. Der Erwerb aufgrund Sachvermächtnisses unterliegt grundsätzlich der Erbschaftsteuer. Nach Ansicht des BFH ist

jeweils im Einzelfall zu prüfen und auszuwerten, ob es sich um ein Sachvermächtnis oder ein Kaufvermächtnis im oben dargelegten Sinne handelt.

Im Streitfall wurde dem Bedachten ein Ankaufsrecht an einer bestimmten, zum Nachlass gehörigen Eigentumswohnung eingeräumt und zwar zum aktuellen Verkehrswert bei Ausübung des Ankaufsrechts. Der Begriff des Ankaufsrechts war für den BFH nicht eindeutig und daher auslegungsbedürftig. Darunter kann einerseits das Recht auf Abschluss eines Kaufvertrags über ein Grundstück (grunderwerbsteuerpflichtig) oder andererseits das Recht auf Übereignung des Grundstücks durch Vermächtnis (grunderwerbsteuerfrei) verstanden werden. Den geschilderten Fall hat der BFH dahingehend ausgelegt, dass der Bedachte lediglich einen Anspruch auf Abschluss eines Kaufvertrages erworben hat, zumal der Kaufpreis für das Grundstück noch nicht beziffert war. Zunächst war der Verkehrswert des Grundstücks zu ermitteln und dann ein Kaufvertrag abzuschließen, in dem die Einzelheiten des Kaufs geregelt wurden. Diese weiteren notwendigen Schritte sprechen für die Auslegung, dass der Bedachte nicht durch Vermächtnis ein bestimmtes Grundstück zu einem vorgegebenen Preis erlangen sollte, sondern das Recht auf Abschluss eines Kaufvertrages mit dem oder den Erben.

e) Durch Erbfall auf ein Kind übergehenden Haus (Erb-schaftsteuer)

Zu dem durch Erbfall auf ein Kind des Erblassers übergehenden Haus wird auf eine aktuelle Entscheidung des BFH, Urteil vom 28.05.2019 - II R 37/16 hingewiesen. Ein solcher Erwerb ist natürlich grunderwerbsteuerfrei und zudem auch erbschaftsteuerfrei, falls es sich um das sog. Familienheim des Erblassers handelt, also eine Immobilie, die vom Erblasser bis zum Erbfall als Wohnung genutzt wurde: Kinder können eine von ihren Eltern oder einem Elternteil bewohnte Immobilie dann erbschaftsteuerfrei erben, wenn sie unverzüglich nach dem Erbfall, nach Auffassung des BFH also innerhalb von sechs Monaten selbst dort einziehen. Eine steuerunschädliche Verlängerung dieses Zeitraums für den Einzug kommt nur in Betracht, wenn der Erwerber darlegen und glaubhaft machen kann, zu welchem Zeitpunkt er sich zur Selbstnutzung als Familienheim entschlossen hat, aus welchen Gründen ein Einzug nicht früher möglich war und warum er diese Gründe nicht zu vertreten hat. Umstände im Einflussbereich des Erwerbers, wie etwa eine Renovierung der Wohnung, sind diesem nur unter besonderen Voraussetzungen nicht anzulasten und erbschaftsteuerunschädlich zu rechtfertigen. Der Erwerber hat die Verzögerung sachlich zu begründen, wie bspw. durch eine bauliche Maßnahme, die den barrierefreien Einzug eines behinderten Kindes

erst ermöglicht hat, weshalb ein Einzug vorher nicht in Betracht kam. Gelingt ihm diese Rechtfertigung nicht, fällt Erbschaftsteuer an.

## 5. Share Deal

Grunderwerbsteuer kann nicht nur durch Verfügungen über Grundstücke ausgelöst werden, vielmehr können auch Umstrukturierungen und Anteilsveräußerungen bei Gesellschaften mit (inländischem) Grundbesitz zu einer Belastung mit Grunderwerbsteuer führen. Insbesondere der Tatbestand von § 1 Abs. 2a GrEStG – eine der streitanfälligsten Bestimmungen im gesamten GrEStG – ist für Personengesellschaften mit Grundbesitz von entscheidender Bedeutung.

Hiernach wird die steuerpflichtige Veräußerung des Grundvermögens einer Gesamthandsgemeinschaft (Personengesellschaft) an eine andere Gesamthand **fin-giert**, sobald innerhalb von fünf Jahren mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft auf **neue** Gesellschafter übergehen. Hierbei sollen auch sog. mittelbare Änderungen des Gesellschafterbestandes, insbesondere bei doppel- und mehrstöckigen Personengesellschaften bzw. im Falle der Beteiligung von Kapitalgesellschaften als Kommanditisten, von Relevanz sein. Steuerschuldner der Grunderwerbsteuer in Fällen von § 1 Abs. 2a GrEStG ist gemäß § 13 Nr. 6 GrEStG die Personengesellschaft selbst.

Flankiert wird die Bestimmung durch die weiteren, gegenüber § 1 Abs. 2a GrEStG allerdings subsidiären, an gesellschaftsrechtliche Vorgänge anknüpfenden Tatbestände von § 1 Abs. 3 GrEStG (Anteilsvereinigung oder -übertragung zu mindestens 95 % in einer Hand) und § 1 Abs. 3a GrEStG (Anteilsvereinigung oder -übertragung einer Beteiligung von mindestens 95 % bei rein wirtschaftlicher Betrachtungsweise), denen allesamt gemeinsam ist, dass sie sehr weit gefasst sind und regelmäßig über das Ziel des Gesetzgebers hinausschießen – Kollateralschäden nimmt das Gesetz insoweit in Kauf.

## 6. Grunderwerbsteuerreform

Eine erneute, massive Verschärfung speziell der Besteuerung von gesellschaftsrechtlich vermittelten Erwerbstatbeständen ist von der Finanzministerkonferenz der Länder am 21.06.2018 beschlossen worden. Inzwischen liegt ein Gesetzesentwurf vor, der zunächst in den Referentenentwurf eines „Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ und – nach Abtrennung des Grunderwerbsteuerteils dieser Gesetzesinitiative – in den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes Eingang gefunden hat, der am 31.07.2019 von der Bundesregierung beschlossen wurde. Hiernach soll insbesondere durch drei gesetzesändernde Maßnahmen die vermeintliche

Umgehung der durch gesellschaftsrechtliche Gestaltungsmodelle (so die Finanzverwaltung) für die Zukunft zurückgedrängt werden.

Der Gesetzgeber plant die bisher relevante Betrachtungsdauer bei § 1 Abs. 2a, Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG von bisher fünf auf künftig zehn Jahre zu verlängern und die Schwelle der Veränderung der Beteiligungsstruktur von bisher mindestens 95 % auf künftig 90 % der Anteile abzusenken. Ferner soll ein § 1 Abs. 2a GrEStG nachgebildeter neuer Grunderwerbsteuertatbestand für die Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen in Gestalt von § 1 Abs. 2b GrEStG-E geschaffen werden. Es werden bereits erhebliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit dieser Reform angemeldet. Noch ist die Reform nicht Gesetz geworden, und es bleibt abzuwarten, ob der Gesetzgeber – Bundestag und Bundesrat – sie verabschieden oder womöglich doch nochmals entschärfen wird.

#### IV. Fazit

Die Grunderwerbsteuer ist willkommene Einnahmequelle der Länder, doch lästiges und teures Beiwerk beim Erwerb einer Immobilie. In NRW macht sie 6,5 % des Kaufpreises aus. Bei einem Kaufpreis von z.B. 1.000.000 € beträgt die Grunderwerbsteuer damit 65.000 €, die die Banken in der Regel nicht finanzieren (wollen). Die

heute aufgerufenen Immobilienkaufpreise werden zudem von Banken wesentlich konservativer bewertet als vom Markt. Entsprechend ist der Spielraum immer geringer, um neben dem eigentlich zu leistenden Eigenkapital auch die Anschaffungsnebenkosten zu finanzieren. Umso größer ist daher das Interesse an Einsparmöglichkeiten:

Dies kann geschehen durch den Abzug des Zeitwerts des mitgekauften beweglichen Inventars, welches mit Augenmaß im Kaufvertrag als eigene Position aufgeführt werden sollte. Inwieweit die WEG-Instandhaltungsrücklage weiterhin abzugsfähig ist, bleibt abzuwarten, derzeit lässt die Finanzverwaltung den Abzug noch zu.

Sollte das Grundstück unbebaut sein, empfiehlt sich, den Vertrag mit dem Bauunternehmen, das mit der Errichtung des Objekts beauftragt werden soll, unabhängig vom Grundstückskaufvertrag zu schließen, d.h. entweder ein ganz anderes Unternehmen als den Verkäufer oder mit deutlicher zeitlicher Unterbrechung zu beauftragen, sofern der Verkäufer und das Bauunternehmen identisch oder im Rechtssinne miteinander verbunden sind. Bei Bauträgermodellen wird dies allerdings eher selten möglich sein, denn hier wird das Grundstück mit schlüsselfertigem Objekt verkauft, auch wenn dieses noch gar nicht errichtet ist.

Sofern es sich um die Übertragung von Immobilien innerhalb der Familie handelt, fällt - sofern geradlinig verwandt oder im Schenkungswege - keine Grunderwerbsteuer an. Vorsicht ist beim Kaufvermächtnis nach jüngster BFH-Rechtsprechung angezeigt. Sofern die Grunderwerbsteuer nicht anfällt, kann aber Erbschaft- oder Schenkungsteuer anfallen, was im Einzelnen dann abzuwägen ist.

Eine weitere Gestaltungsmöglichkeit für den Grunderwerbsteuerfreien Grundstückskauf ist die Anteilsübertragung im Wege des Share Deals. Hier ist aufgrund

der bereits fortgeschrittenen Diskussion um die Grunderwerbsteuerreform eine Herabsetzung der Beteiligungsquote von 95 % auf 90 % und die Verlängerung der bislang fünfjährigen Haltefrist auf zehn Jahre zu erwarten. Zudem soll das Besteuerungsregime auf Kapitalgesellschaften ausgeweitet werden.

**Information:**

Der Inhalt dieser Information wurde nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt. Mit Rücksicht auf die Komplexität der angesprochenen Themen und den ständigen Wandel der Rechtsmaterie bitten wir um Verständnis, wenn wir unsere Haftung und Gewährleistung auf Beratungen in individuellen Einzelaufträgen nach Maßgabe unserer Auftragsbedingungen beschränken und sie i. Ü., d. h. für diese Informationen ausschließen