

Gottwald · Behrens · Böing · Seemaier

# Grunderwerbsteuer

Handbuch für die Gestaltungs- und Beratungspraxis

Begründet von

**Dr. Stefan Gottwald,**

Notar a.D., Bayreuth

in dieser Auflage bearbeitet von

**Dr. Stefan Behrens,**

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater, Frankfurt am Main

**Prof. Dr. Elke Böing,**

Hochschule für Finanzen NRW, Nordkirchen

**Marcel Seemaier,**

Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Frankfurt am Main

6. Auflage

## Leseprobe

Carl Heymanns Verlag 2021

## Inhaltsübersicht

Vorwort . . . . .	V
Inhaltsverzeichnis . . . . .	IX
Abkürzungsverzeichnis . . . . .	XXI
Literaturverzeichnis . . . . .	XXVII
Kapitel 1 Allgemeine Einführung . . . . .	1
Kapitel 2 Die Steuerbarkeit . . . . .	21
Kapitel 3 Sachliche Steuerbefreiungen – §§ 3 und 4 GrEStG . . . . .	246
Kapitel 4 Grundstücksübertragungen in den Sonderfällen der §§ 5, 6 und 6a GrEStG . . . . .	294
Kapitel 5 Umwandlung von gemeinschaftlichem Eigentum in Flächeneigentum – § 7 GrEStG . . . . .	374
Kapitel 6 Bemessungsgrundlage – §§ 8, 9 GrEStG . . . . .	386
Kapitel 7 Die Berechnung der Grunderwerbsteuer . . . . .	471
Kapitel 8 Die Steuerschuld . . . . .	475
Kapitel 9 Fälligkeit der Steuer . . . . .	489
Kapitel 10 Nichtfestsetzung der Steuer, Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung – § 16 GrEStG . . . . .	490
Kapitel 11 Örtliche Zuständigkeit des FA für die GrESt-Festsetzung und ggf. für die gesonderte Feststellung . . . . .	519
Kapitel 12 Anzeigepflichten und Unbedenklichkeitsbescheinigung . . . . .	523
Kapitel 13 Ertragsteuerliche Behandlung der Grunderwerbsteuer . . . . .	533
Kapitel 14 Grunderwerbsteuerrechtliche Fragen bei Immobilien-Fonds . . . . .	540
Anhänge . . . . .	567
Stichwortverzeichnis . . . . .	631

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort . . . . .	V
Inhaltsübersicht . . . . .	VII
Abkürzungsverzeichnis . . . . .	XXI
Literaturverzeichnis . . . . .	XXVII
<b>Kapitel 1 Allgemeine Einführung . . . . .</b>	<b>1</b>
A. Die Rechtsnatur der Grunderwerbsteuer . . . . .	1
B. Das Verhältnis zu anderen Steuern. . . . .	2
I. Erbschaft- und Schenkungsteuer . . . . .	2
II. USt . . . . .	2
1. Umsatzsteuerfreiheit. . . . .	2
2. Option zur Umsatzsteuerpflicht. . . . .	4
3. Bemessungsgrundlage für die USt . . . . .	6
a) Rechtslage vor dem 01.10.2007 . . . . .	6
b) Aktuelle Rechtslage . . . . .	7
4. Bemessungsgrundlage für die GrESt. . . . .	8
a) Frühere Rechtslage . . . . .	8
b) Aktuelle Rechtslage . . . . .	9
5. Geschäftsveräußerung i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG. . . . .	12
C. Das Verhältnis zum Zivilrecht – Auslegung des GrEStG . . . . .	20
<b>Kapitel 2 Die Steuerbarkeit. . . . .</b>	<b>21</b>
A. Grundstück i.S.d. § 2 GrEStG. . . . .	24
I. Grundstück i.S.d. Grunderwerbsteuergesetzes . . . . .	24
II. Bestandteile. . . . .	25
1. Maschinen und Betriebsvorrichtungen . . . . .	26
2. Mineralgewinnungsrechte und sonstige Gewerbeberechtigungen . . . . .	28
3. USt bei Maschinen und Betriebsvorrichtungen sowie Mineralgewinnungsrechten . . . . .	29
III. Den Grundstücken gleichstehende Rechte . . . . .	30
IV. Grunderwerbsteuerliche Vorgänge bei Wohnungs- und Teileigentum. . . . .	31
V. Dauerwohn- und Dauernutzungsrecht . . . . .	32
B. Rechtsträgerwechsel. . . . .	33
I. Rechtsträger i.S.d. Grunderwerbsteuergesetzes . . . . .	33
1. Personengesellschaften . . . . .	34
2. Erbengemeinschaft . . . . .	35
3. Bruchteilseigentum . . . . .	36
II. Weitere Einzelfälle . . . . .	38
1. Vorgründungsgesellschaft/Vorgesellschaft . . . . .	38

	2. Sitzverlegung ins Ausland . . . . .	38
C.	Die Erwerbsvorgänge des § 1 Abs. 1 GrEStG . . . . .	39
	I. Verpflichtungsgeschäfte (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG) . . . . .	39
	1. Kaufvertrag . . . . .	39
	2. Andere Verpflichtungsgeschäfte . . . . .	40
	II. Auflassung (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG) . . . . .	40
	III. Übergang des Eigentums (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG) . . . . .	43
	1. Anwachsungsvorgänge . . . . .	43
	2. Umwandlungsvorgänge . . . . .	45
	a) Verschmelzung . . . . .	46
	b) Spaltung . . . . .	47
	3. Erwerbsvorgänge in der Flurbereinigung (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. a GrEStG) . . . . .	49
	4. Grundstückszuweisungen im Umlegungsverfahren (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. b GrEStG) . . . . .	50
	IV. Meistgebot im Zwangsversteigerungsverfahren (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG) . . . . .	52
	V. Besteuerung von Zwischengeschäften (§ 1 Abs. 1 Nr. 5–7 GrEStG) . . . . .	55
	1. Allgemeine Systematik . . . . .	55
	2. Abtretung eines Übereignungsanspruchs . . . . .	56
	3. Abtretung der Rechte aus einem Kaufangebot . . . . .	57
D.	Erwerb der Verwertungsbefugnis – § 1 Abs. 2 GrEStG . . . . .	62
	I. Allgemeine Systematik . . . . .	62
	II. Verwertungsmöglichkeit auf eigene Rechnung . . . . .	63
	III. Typische Fallbeispiele . . . . .	66
	1. Verkaufermächtigung und atypischer Maklervertrag . . . . .	66
	2. Einbringung eines Grundstücks in eine Personengesellschaft dem Wert nach . . . . .	68
	3. Kombination wirtschaftlicher und rechtlicher Verwertungsbefugnis . . . . .	68
	4. Drittbenennungsrechte . . . . .	69
	5. Treuhandgeschäfte . . . . .	72
	a) Übertragungstreuhand . . . . .	74
	b) Auftragstreuhand/Auftragserwerb . . . . .	75
	c) Vereinbarungstreuhand . . . . .	78
	d) Treugeberwechsel . . . . .	79
	e) Treuhänderwechsel . . . . .	79
	6. Leasingverträge . . . . .	79
E.	Die Erwerbsvorgänge des § 1 Abs. 2a GrEStG – Änderung des Gesellschafterbestandes . . . . .	82
	I. Vorbemerkung . . . . .	82
	1. Die Rechtslage bis 1996 . . . . .	82
	2. Rechtslage von 1997 bis 1999 . . . . .	82
	3. Die Rechtsentwicklungen bis 2015 . . . . .	83
	4. Die Rechtslage ab dem 05.11.2015 . . . . .	83
	II. Regelungsgedanke und Fiktionswirkung des § 1 Abs. 2a GrEStG . . . . .	85
	III. Personengesellschaften . . . . .	86

IV.	Vermögen der Personengesellschaft . . . . .	86
V.	Änderung des Gesellschafterbestandes . . . . .	89
	1. Anteil am Gesellschaftsvermögen . . . . .	89
	2. Mittelbare Anteilszurechnung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten . . . . .	91
	3. Alt- und Neugesellschafter . . . . .	101
	4. Derivativer Erwerb . . . . .	112
	5. Originärer Erwerb . . . . .	120
VI.	Fünf-Jahres-Zeitraum . . . . .	125
VII.	Unanwendbarkeit von § 42 AO im Anwendungsbereich von § 1 Abs. 2a GrEStG . . . . .	129
F.	Anteilsvereinigung und Übertragung vereinigter Anteile – § 1 Abs. 3, Abs. 4 GrEStG . . . . .	131
I.	Vorbemerkung . . . . .	131
	1. Hintergründe . . . . .	131
	2. Nicht-Steuerbarkeit der Aufstockung von mind. 95 % auf bis zu 100 % . . . . .	132
II.	Regelungsgedanke des § 1 Abs. 3 GrEStG . . . . .	133
III.	Unmittelbare und mittelbare Anteilsvereinigung . . . . .	134
	1. Allgemeine Zurechnungskriterien . . . . .	134
	2. Eingeschränkter Anwendungsbereich des § 1 Abs. 3 GrEStG bei Personengesellschaften . . . . .	138
	3. Anteilszurechnung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten . . . . .	155
	4. Treuhandgeschäfte . . . . .	158
IV.	Verstärkung bestehender Beteiligungen . . . . .	161
V.	Ausnahmen von Anteilsverstärkungen – Organschaftsverhältnisse . . . . .	165
	1. Begründung eines Organschaftsverhältnisses unter Beibehaltung der bestehenden Anteilsverhältnisse . . . . .	169
	2. Begründung eines Organschaftsverhältnisses unter Veränderung der bestehenden Anteilsverhältnisse . . . . .	170
	3. Veränderung der Anteilsverhältnisse bei bestehendem Organschaftsverhältnis . . . . .	173
	4. Änderung der Anteilsverhältnisse und nachfolgende Begründung des Organschaftsverhältnisses . . . . .	176
	5. Erweiterung des Organschaftsverhältnisses . . . . .	177
	6. Verschmelzung des Organträgers auf eine Gesellschaft außerhalb des Organkreises . . . . .	179
	7. Umstrukturierungen im Organkreis . . . . .	179
	8. Zusammenfassung . . . . .	181
VI.	Kritik an der derzeitigen Rechtslage . . . . .	182
VII.	Das Verhältnis von § 1 Abs. 2a GrEStG zu § 1 Abs. 3 GrEStG . . . . .	184
VIII.	Anwendbarkeit personenbezogener Befreiungstatbestände . . . . .	184
	1. Anteilsvereinigungen, § 1 Abs. 3 Nr. 1, Nr. 2 GrEStG . . . . .	184
	2. Anteilsübertragungen, § 1 Abs. 3 Nr. 3, Nr. 4 GrEStG . . . . .	185
	3. Zusammenfassung . . . . .	188
IX.	Anwendbarkeit der Vergünstigungsvorschrift des § 5 GrEStG . . . . .	188
	1. Anteilsvereinigungen, § 1 Abs. 3 Nr. 1, Nr. 2 GrEStG . . . . .	189

	2. Anteilsübertragungen, § 1 Abs. 3 Nr. 3, Nr. 4 GrEStG . . . . .	190
X.	Mittelbare Steuerbelastungen bei Umwandlungsfällen . . . . .	190
	1. § 1 Abs. 3 GrEStG als mittelbare Umwandlungsfolge . . . . .	190
	2. § 1 Abs. 2a GrEStG als mittelbare Umwandlungsfolge . . . . .	195
	3. § 5 Abs. 3 GrEStG als mittelbare Umwandlungsfolge . . . . .	196
G.	Wirtschaftliche Anteilsvereinigung, § 1 Abs. 3a GrEStG . . . . .	197
	I. Regelungsanliegen . . . . .	197
	II. Die Regelungen in den gleich lautenden Länder-Erlassen . . . . .	201
	1. Allgemeines . . . . .	201
	2. Anwendungsbereich der Vorschrift . . . . .	203
	3. Nachrangigkeit . . . . .	205
	4. Steuerbare Erwerbsvorgänge . . . . .	207
	5. Wirtschaftliche Beteiligung . . . . .	208
	6. Aufeinanderfolge von Tatbeständen (§ 1 Abs. 6 GrEStG) . . . . .	211
	7. Anwendung der §§ 3, 6 und 6a GrEStG . . . . .	214
	8. Steuerschuldnerschaft . . . . .	215
	9. Verhältnis zu § 16 GrEStG . . . . .	215
	10. Anzeigepflicht und Inhalt der Anzeige . . . . .	216
	III. In den Erlassen vom 19.09.2018 nicht beantwortete Fragen . . . . .	217
	1. Anwendbarkeit von § 5 Abs. 2 GrEStG . . . . .	217
	2. Anwendbarkeit von §§ 3, 6, 6a GrEStG auf die Fälle des § 1 Abs. 3a GrEStG . . . . .	221
	3. Relevanz von Treuhandgeschäften i.R. von § 1 Abs. 3a GrEStG . . . . .	222
	4. Anteilsvereinigung im Organkreis . . . . .	226
	5. Besteuerung nach § 1 Abs. 3a GrEStG nur des Anteilserwerbers . . . . .	226
	6. Wechselseitige Beteiligungen . . . . .	228
	7. Kriterien für die Zugehörigkeit eines Grundstücks »zum Vermögen der Gesellschaft« . . . . .	229
	8. Auswirkungen auf anteilsbezogene Zwischengeschäfte . . . . .	229
	9. Heterogener Formwechsel . . . . .	236
	IV. Zusammenfassung . . . . .	237
	V. Übernahmeangebote nach WpÜG . . . . .	240
H.	Tausch – § 1 Abs. 5 GrEStG . . . . .	241
I.	Die Aufeinanderfolge von Tatbeständen – § 1 Abs. 6 GrEStG . . . . .	241
<b>Kapitel 3 Sachliche Steuerbefreiungen – §§ 3 und 4 GrEStG . . . . .</b>		<b>246</b>
A.	Systematische Vorbemerkungen . . . . .	247
B.	Erwerb geringwertiger Grundstücke . . . . .	249
C.	Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen . . . . .	251
	I. Grundstückserwerb von Todes wegen . . . . .	251
	1. Systematische Vorbemerkungen . . . . .	251
	2. Grundstückserwerb durch Erbanfall . . . . .	251
	3. Vor- und Nacherbschaft . . . . .	252

4.	Grundstücksübertragung als Gegenleistung für die Ausschlagung einer Erbschaft/für einen Erbverzicht . . . . .	253
5.	Grundstücksübertragungen zur Erfüllung eines Vermächtnisses . . . . .	253
a)	Grundstücksübertragung zur Erfüllung eines Geldvermächtnisses . . . . .	253
b)	Grundstücksübertragung zur Erfüllung eines Wahlrechtsvermächtnisses . . . . .	254
c)	Grundstücksübertragung zur Erfüllung eines Kaufrechtsvermächtnisses . . . . .	254
d)	Grundstücksübertragung zur Erfüllung eines Verschaffungsvermächtnisses . . . . .	256
6.	Grundstückserwerb aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs . . . . .	256
7.	Grundstückserwerb durch Schenkung auf den Todesfall . . . . .	258
8.	Grundstückserwerb aufgrund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages zugunsten Dritter. . . . .	258
9.	Vermögensübergang auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung. . . . .	258
10.	Grundstückserwerb aufgrund sonstiger Erwerbe von Todes wegen . . . . .	258
11.	Interpolation. . . . .	259
II.	Grundstücksschenkungen unter Lebenden, § 3 Nr. 2 GrEStG . . . . .	260
1.	Grundstückserwerb aufgrund freigebiger Zuwendung unter Lebenden . . . . .	260
2.	Grundstückserwerb aufgrund gemischter Schenkung . . . . .	261
3.	Schenkungen unter Auflagen . . . . .	262
4.	Unentgeltliche Vermögensübertragungen zwischen Trägern öffentlicher Verwaltung . . . . .	268
5.	Unentgeltlicher Erwerb von Gesellschaftsanteilen. . . . .	270
D.	Grundstückserwerb aufgrund einer Erbaueinandersetzung. . . . .	273
I.	Systematische Vorbemerkungen . . . . .	273
II.	Tatbestandliche Voraussetzungen . . . . .	274
III.	Interpolation . . . . .	276
E.	Grundstückserwerb zwischen Ehegatten . . . . .	276
I.	Systematische Vorbemerkungen . . . . .	276
II.	Tatbestandliche Voraussetzungen . . . . .	277
III.	Interpolation . . . . .	277
F.	Grundstückserwerb nach Scheidung bzw. Aufhebung der Lebenspartnerschaft . . . . .	278
I.	Systematische Vorbemerkungen . . . . .	278
II.	Tatbestandliche Voraussetzungen . . . . .	278
III.	Interpolation . . . . .	279
G.	Grundstückserwerb durch Verwandte und Gleichgestellte . . . . .	280
I.	Systematische Vorbemerkungen . . . . .	280
II.	Tatbestandliche Voraussetzungen . . . . .	280
1.	§ 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG. . . . .	280
2.	§ 3 Nr. 6 Satz 2 GrEStG. . . . .	282
3.	§ 3 Nr. 6 Satz 3 GrEStG. . . . .	282
III.	Interpolation . . . . .	282

H.	Grundstückserwerb durch Teilung des Gesamtguts der fortgesetzten Gütergemeinschaft. . . . .	283
	I. Systematische Vorbemerkungen . . . . .	283
	II. Interpolation . . . . .	283
I.	Rückerverwerb eines Grundstücks bei Auflösung von Treuhandverhältnissen. . . . .	283
	I. Systematische Vorbemerkungen . . . . .	283
	II. Tatbestandliche Voraussetzungen . . . . .	285
	III. Interpolation . . . . .	287
	IV. Zusammenfassung . . . . .	287
J.	Besondere Ausnahmen von der Besteuerung, § 4 GrEStG. . . . .	287
	I. Grundstückserwerbe juristischer Personen des öffentlichen Rechts (§ 4 Nr. 1 GrEStG) . . . . .	288
	II. Grundstückserwerbe durch ausländische Staaten für diplomatische Zwecke (§ 4 Nr. 2 GrEStG). . . . .	288
	III. Grundstückserwerbe durch ausländische Staaten oder ausländische kulturelle Einrichtungen für kulturelle Zwecke (§ 4 Nr. 3 GrEStG). . . . .	289
	IV. Erwerbsvorgänge aus Anlass einer kommunalen Gebietsreform (§ 4 Nr. 4 GrEStG). . . . .	289
	V. Erwerbsvorgänge im Rahmen einer Öffentlichen Privaten Partnerschaft (§ 4 Nr. 5 GrEStG) . . . . .	289
	VI. Erwerbe aufgrund des Austritts von Großbritannien aus der EU (§ 4 Nr. 6 GrEStG) . . . . .	292
K.	Gesetzliche Grunderwerbsteuerbefreiungen außerhalb des Grunderwerbsteuergesetzes . . . . .	292

## Kapitel 4 Grundstücksübertragungen in den Sonderfällen der §§ 5, 6 und 6a GrEStG . . . . . 294

A.	Übergang auf eine Gesamthand (§ 5 GrEStG) . . . . .	295
	I. Systematische Vorbemerkungen . . . . .	295
	II. Grundstücksübergang von mehreren Eigentümern auf eine Gesamthand . . . . .	296
	III. Grundstücksübergang vom Alleineigentümer auf eine Gesamthand. . . . .	297
	IV. Interpolation . . . . .	298
	V. Der Anwendungsbereich des § 5 Abs. 3 GrEStG . . . . .	299
	1. Rechtsentwicklung und Normzweck. . . . .	299
	2. Verminderung des Anteils am Vermögen der Gesamthand. . . . .	301
	3. Umwandlungsvorgänge im Zusammenhang mit § 5 Abs. 3 GrEStG. . . . .	304
	4. Teleologische Einschränkung des Anwendungsbereichs des § 5 Abs. 3 GrEStG . . . . .	306
B.	Übergang von einer Gesamthand (§ 6 GrEStG) . . . . .	312
	I. Systematische Vorbemerkungen . . . . .	312
	II. Der Übergang eines Grundstücks von einer Gesamthand in das Miteigentum mehrerer Personen (§ 6 Abs. 1 GrEStG). . . . .	312
	III. Der Übergang eines Grundstücks einer Gesamthand in das Alleineigentum einer Person (§ 6 Abs. 2 GrEStG). . . . .	314

IV.	Der Übergang eines Grundstücks von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand (§ 6 Abs. 3 GrEStG) . . . . .	314
	1. Systematische Vorbemerkungen . . . . .	314
	2. Doppelstöckige Gesamthandgemeinschaften . . . . .	315
	3. Besonderheiten im Zusammenhang mit § 1 Abs. 2a GrEStG . . . . .	316
	4. Versagung der Steuervergünstigung nach § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG . . . . .	317
V.	Die Sperrvorschrift des § 6 Abs. 4 GrEStG . . . . .	319
VI.	Umwandlungsvorgänge . . . . .	323
VII.	Interpolation . . . . .	326
VIII.	Steuergünstige Gestaltung mithilfe der §§ 5 und 6 GrEStG bei langfristiger Planung . . . . .	326
C.	Befreite Umstrukturierungsvorgänge im Konzern (§ 6a GrEStG) . . . . .	329
	I. Begünstigungsfähige Tatbestände und begünstigungsfähige Rechtsvorgänge . . . . .	332
	II. Am Umwandlungsvorgang, an der Einbringung bzw. am anderen Erwerbsvorgang auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage Beteiligte . . . . .	334
	III. Identifizierung des herrschenden Unternehmens »vom Zeitpunkt der Eintragung der Umwandlung aus« . . . . .	337
	IV. § 6a GrEStG nach Verwaltungsansicht »nicht grundstücksbezogen«, sondern »beteiligungsbezogen« . . . . .	340
	V. Aufgabe des Begriffs »Verbund« und der daraus abgeleiteten Rechtsfolgen (Tz. 1 und Tz. 2 der Erlasse vom 19.06.2012) . . . . .	342
	VI. Herrschendes Unternehmen . . . . .	347
	VII. Abhängige Gesellschaften, für die Berechnung der Fristen maßgebender Zeitpunkt . . . . .	354
	VIII. Beteiligung . . . . .	354
	IX. Vorbehaltensfrist i.S.v. § 6a Satz 4 GrEStG . . . . .	356
	X. Nachbehaltensfrist i.S.v. § 6a Satz 4 GrEStG . . . . .	358
	XI. Begünstigungsfähige Erwerbsvorgänge . . . . .	365
	XII. Folgen der Nicht-Einhaltung der Nachbehaltensfrist . . . . .	370
	XIII. Verhältnis der §§ 5, 6 GrEStG und § 6a GrEStG . . . . .	370
	XIV. Anwendung der Erlasse auf § 1 Abs. 3a GrEStG . . . . .	371
	XV. Begünstigung entsprechender EU/EWR-Einbringungen und Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage . . . . .	372
	XVI. Brexit-Regelung des § 6a Satz 5 GrEStG . . . . .	373
<b>Kapitel 5 Umwandlung von gemeinschaftlichem Eigentum in Flächeneigentum – § 7 GrEStG . . . . .</b>		<b>374</b>
A.	Systematische Vorbemerkungen . . . . .	374
B.	Grundstücksteilung unter Miteigentümern in Flächeneigentum . . . . .	376
	I. Realteilung . . . . .	376
	II. Aufteilung in Wohnungseigentum . . . . .	378
	III. Aufhebung von Wohnungseigentum . . . . .	380
C.	Grundstücksteilung von Gesamthandeneigentum in Flächeneigentum . . . . .	381
	I. Allgemeine Systematik . . . . .	381

II.	Freiwillige Baulandumlegungen . . . . .	383
D.	Die Sperrfrist des § 7 Abs. 3 GrEStG . . . . .	385
E.	Interpolation . . . . .	385

## Kapitel 6 Bemessungsgrundlage – §§ 8, 9 GrEStG . . . . . 386

A.	Übersicht. . . . .	388
B.	Die Regelbemessungsgrundlage gem. § 8 Abs. 1 i.V.m. § 9 GrEStG – Wert der Gegenleistung . . . . .	388
I.	Gegenleistung . . . . .	388
II.	Eigennützige Erwerberleistungen . . . . .	389
III.	Öffentlich-rechtliche Abgaben und Leistungspflichten. . . . .	390
1.	Künftige Abgabepflichten . . . . .	391
2.	Bereits entstandene Abgabepflichten. . . . .	392
3.	Erwerb gemeindeeigener Grundstücke . . . . .	392
4.	Erschließungsverträge. . . . .	395
5.	Zusammenfassung . . . . .	397
IV.	Inhalt der Gegenleistung . . . . .	398
V.	Aufteilung von Gesamtgegenleistungen . . . . .	398
VI.	Bewertung der Gegenleistung . . . . .	403
VII.	Einheitlicher Leistungsgegenstand – Einheitliches Vertragswerk – Vertragsbündeltheorie. . . . .	406
1.	Zivilrechtliche Verknüpfung . . . . .	408
2.	Einheitlicher Leistungsgegenstand . . . . .	408
3.	Rechtsprechung zum einheitlichen Vertragswerk . . . . .	413
a)	Einflussnahme des Erwerbers auf die Bauplanung. . . . .	413
b)	Einheitliches Vertragswerk bei Sanierungsobjekten . . . . .	414
c)	Erkennbarkeit eines abgestimmten Verhaltens nicht erforderlich . . . . .	415
d)	Erbringen von Planungsleistungen . . . . .	416
e)	Irrelevanz gestalterischer Vorgaben und des eigenen Interesses der Veräußererseite an der Bebauung . . . . .	416
f)	Kein einheitliches Vertragswerk bei Grundstückskauf durch eine zur Veräußererseite gehörende Person . . . . .	417
g)	Kein einheitliches Vertragswerk bei Grundstückskauf durch Gesamthänder von bauender Gesamthand. . . . .	418
VIII.	Doppelbelastung mit USt und GrESt beim einheitlichen Vertragsgegenstand. . . . .	419
1.	Rechtsprechungsgrundsätze. . . . .	419
2.	Gestaltungüberlegungen . . . . .	422
3.	Wirtschaftliche Betrachtung . . . . .	423
C.	Gegenleistung bei den einzelnen in § 9 Abs. 1 GrEStG aufgeführten Erwerbsvorgängen . . . . .	424
I.	Kauf. . . . .	424
1.	Kaufpreis . . . . .	424
a)	Stundung . . . . .	424

	b)	Vorzeitige Nutzungsüberlassung . . . . .	425
2.	Vom Käufer übernommene sonstige Leistungen . . . . .		426
	a)	Kosten der Übergabe . . . . .	426
	b)	Übernahme von Grundpfandrechten . . . . .	428
	c)	Übernahme bzw. Begründung sonstiger Grundstückslasten . . . . .	429
	d)	Verpflichtung zum Eintritt in gegenseitige Verträge . . . . .	430
	e)	Übernahme vorhandener Baupläne durch den Käufer . . . . .	431
	f)	Entmietungsverpflichtung des Verkäufers . . . . .	431
	g)	Mietgarantie des Verkäufers . . . . .	432
	h)	Verpflichtung des Verkäufers zur Herstellung eines bestimmten Grundstückszustandes . . . . .	432
	i)	Bauverpflichtung des Erwerbers gegenüber Gemeinden . . . . .	434
	j)	Maklerkosten . . . . .	434
	k)	Zusammenfassung . . . . .	435
3.	Dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen . . . . .		435
II.	Tausch . . . . .		435
III.	Leistung an Erfüllung statt . . . . .		437
IV.	Meistgebot im Zwangsversteigerungsverfahren . . . . .		438
V.	Abtretung der Rechte aus dem Meistgebot . . . . .		440
VI.	Abtretung des Übereignungsanspruchs . . . . .		440
VII.	Enteignung . . . . .		441
D.	Gegenleistung bei anderen Erwerbsvorgängen . . . . .		441
	I.	Erbbaurechtsvorgänge . . . . .	441
		1. Bestellung und Übertragung des Erbbaurechts . . . . .	441
		2. Verlängerung des Erbbaurechts . . . . .	444
		3. Aufhebung und Erlöschen des Erbbaurechts . . . . .	445
		4. Heimfall des Erbbaurechts . . . . .	447
		5. Rechtsvorgänge über erbaurechtsbelastete Grundstücke . . . . .	447
		a) Nacherwerb des erbaurechtsbelasteten Grundstücks durch den Erbbauberechtigten . . . . .	447
		b) Erwerb des erbaurechtsbelasteten Grundstücks durch Dritte . . . . .	448
		c) Nacherwerb des Erbbaurechts durch den Grundstückseigentümer . . . . .	449
	II.	Treuhandgeschäfte und Auftragsverwerbe . . . . .	451
		1. Übertragung . . . . .	451
		2. Rückübertragung . . . . .	451
		3. Auftragsverwerb . . . . .	451
	III.	Gemischte Schenkung und Auflagenschenkungen . . . . .	452
	IV.	Erwerb der Verwertungsbefugnis . . . . .	452
E.	Sonstige zur Gegenleistung gehörende Leistungen – § 9 Abs. 2 GrEStG . . . . .		453
	I.	Zusätzliche/nachträgliche Leistungen . . . . .	453
	II.	Kraft Gesetzes auf den Erwerber übergehende Lasten . . . . .	453
	III.	Leistungen an Dritte für einen Erwerbsverzicht . . . . .	454
	IV.	Leistungen Dritter an den Veräußerer . . . . .	454
	V.	Behandlung der Grunderwerbsteuer . . . . .	457

# Inhaltsverzeichnis

---

E.	Die Bemessungsgrundlage des § 8 Abs. 2 GrEStG . . . . .	457
I.	Allgemeine Vorbemerkungen . . . . .	457
II.	Nicht vorhandene oder nicht zu ermittelnde Gegenleistung . . . . .	459
III.	Umwandlungen, Einbringungen und andere Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage . . . . .	459
IV.	Rechtsgvorgänge i.S.d. § 1 Abs. 2a, 3 und 3a. . . . .	460
V.	Künftiger Grundstückszustand. . . . .	460
G.	Grundstücksübertragungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern . . . . .	462
I.	Allgemeine Vorbemerkungen . . . . .	462
II.	Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage – Gesetzesinterpretation. . . . .	462
III.	Gestaltungsüberlegungen. . . . .	464
1.	Personengesellschaften . . . . .	465
2.	Kapitalgesellschaften . . . . .	467
3.	Konsequenzen für die Praxis . . . . .	468
 <b>Kapitel 7 Die Berechnung der Grunderwerbsteuer . . . . .</b>		<b>471</b>
A.	Steuersatz, Abrundung. . . . .	471
B.	Pauschbesteuerung. . . . .	474
 <b>Kapitel 8 Die Steuerschuld . . . . .</b>		<b>475</b>
A.	Steuerschuldner. . . . .	475
B.	Entstehung der Steuer in besonderen Fällen . . . . .	480
I.	Die Entstehung der Steuer bei bedingten Erwerbsvorgängen . . . . .	481
II.	Entstehung der Steuer bei genehmigungsbedürftigen Erwerbsvorgängen . . . . .	484
III.	Aufschiebend bedingter Kaufvertrag und unbedingt erklärte Auffassung . . . . .	486
 <b>Kapitel 9 Fälligkeit der Steuer . . . . .</b>		<b>489</b>
 <b>Kapitel 10 Nichtfestsetzung der Steuer, Aufhebung oder Änderung   der Steuerfestsetzung – § 16 GrEStG . . . . .</b>		<b>490</b>
A.	Ratio legis . . . . .	490
B.	Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs vor Eigentumsübergang . . . . .	492
I.	Allgemeine Vorbemerkungen . . . . .	492
II.	Einvernehmliche Rückgängigmachung eines Rechtsgeschäfts . . . . .	494
1.	Vollständige zivilrechtliche Beseitigung des Rechtsgvorgangs . . . . .	494
2.	Tatsächliche (wirtschaftliche) Rückgängigmachung. . . . .	497
III.	Rückgängigmachung aufgrund Rechtsanspruchs. . . . .	503
C.	Rückerwerb des Eigentums . . . . .	504
I.	Allgemeine Systematik . . . . .	504
II.	Rückerwerb innerhalb von zwei Jahren . . . . .	507

1.	Allgemeine Vorbemerkungen. . . . .	507
2.	Grunderwerbsteuerliche Besonderheiten beim Tausch mit dem Bauträger . . . . .	507
III.	Rückerwerb wegen Nichtigkeit des vorangegangenen Erwerbsvorgangs . .	512
IV.	Rückerwerb wegen Rückgängigmachung aufgrund Rechtsanspruchs . . .	513
D.	Herabsetzung der Gegenleistung . . . . .	513
E.	Ablaufhemmung . . . . .	514
F.	Rechtsfolgen der Nichtanzeige. . . . .	514
I.	Allgemeine Vorbemerkungen . . . . .	514
II.	Rückgängigmachung von Erwerbsvorgängen i.S.d. § 1 Abs. 2 GrEStG . .	516
III.	Rückgängigmachung von Erwerbsvorgängen i.S.d. § 1 Abs. 2a GrEStG . .	516
IV.	Rückgängigmachung von Erwerbsvorgängen i.S.d. § 1 Abs. 3 GrEStG . .	518
 <b>Kapitel 11 Örtliche Zuständigkeit des FA für die GrESt-Festsetzung und ggf. für die gesonderte Feststellung. . . . .</b>		 519
 <b>Kapitel 12 Anzeigepflichten und Unbedenklichkeitsbescheinigung . . .</b>		 523
A.	Anzeigepflicht der Gerichte, Behörden und Notare . . . . .	523
I.	Allgemeine Vorbemerkungen . . . . .	523
II.	Notarhaftung. . . . .	526
B.	Anzeigepflicht der Beteiligten . . . . .	527
C.	Inhalt der Anzeigen . . . . .	529
D.	Urkundenaushändigung . . . . .	530
E.	Unbedenklichkeitsbescheinigung. . . . .	530
 <b>Kapitel 13 Ertragsteuerliche Behandlung der Grunderwerbsteuer . . .</b>		 533
 <b>Kapitel 14 Grunderwerbsteuerrechtliche Fragen bei Immobilien-Fonds . . . . .</b>		 540
A.	Immobilien-Fonds vor und nach Einführung des KAGB. . . . .	540
B.	Verwaltung offener Immobilien-AIF durch KVGs (früher: KAGs) . . . . .	542
I.	Anteilsvereinigung bzw. -übertragung in Bezug auf die Anteile an einer KVG . . . . .	542
II.	»Übertragung« von Grundstücken und Grundstücksgesellschaftsanteilen zwischen Eigenvermögen und Sondervermögen sowie zwischen verschiedenen Sondervermögen derselben KVG . . . . .	545
III.	Übertragung der Fonds-Verwaltung auf eine andere externe KVG. . . . .	546
IV.	Übertragung aller Anteilscheine an einem Immobilien-Spezialfonds . . . .	547
C.	»Einbringung« von Immobilien in einen »Miteigentums-Fonds« . . . . .	550
I.	Immobilien-Spezialfonds und »Miteigentumslösung« . . . . .	550
II.	Grundstücke, die zum offenen Spezial-AIF gehören . . . . .	550
III.	Kommanditbeteiligungen, die zum offenen Spezial-AIF gehören. . . . .	555

# Inhaltsverzeichnis

---

D.	Kauf und Verkauf von Grundstücken durch KVGs für Sondervermögen. . . . .	556
I.	Für nach der »Treuhand-Lösung« strukturierte Sondervermögen. . . . .	556
II.	Für nach der »Miteigentums-Lösung« strukturierte Sondervermögen. . . . .	556
E.	Abwicklung von Immobilien-Sondervermögen . . . . .	558
F.	Beteiligung als Treugeber-Anleger an geschlossenen Immobilienfonds in der Rechtsform der Investment-KG. . . . .	560
G.	Grunderwerbsteuerliche Qualifikation weiterer Fondsvehikel . . . . .	564
<b>Anhänge.</b> . . . . .		567
Anhang 1	Gleichlautende Ländererlasse zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen vom 05.06.2013 . . . . .	567
Anhang 2	Übersicht der Verwaltungsanweisungen für den Verzicht auf Unbedenklichkeitsbescheinigungen . . . . .	594
Anhang 3	Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder Erlass zur Behandlung von Erschließungs- und Folgekostenbeiträgen vom 16.09.2015 . . . . .	606
Anhang 4	Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zum Gegenstand des Erwerbsvorgangs (Einheitliches Vertragswerk/Einheitlicher Erwerbsgegenstand) vom 20.09.2017 . . . . .	611
Anhang 5	Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Beurteilung von Erbbaurechtsgängen vom 16.09.2015 . . . . .	623
<b>Stichwortverzeichnis</b> . . . . .		631

# Kapitel 1 Allgemeine Einführung

Übersicht	Rdn.
A. Die Rechtsnatur der Grunderwerbsteuer . . . . .	1
B. Das Verhältnis zu anderen Steuern . . . . .	2
I. Erbschaft- und Schenkungsteuer . . . . .	2
II. USt . . . . .	4
1. Umsatzsteuerfreiheit . . . . .	4
2. Option zur Umsatzsteuerpflicht . . . . .	7
3. Bemessungsgrundlage für die USt . . . . .	11
a) Rechtslage vor dem 01.10.2007 . . . . .	12
b) Aktuelle Rechtslage . . . . .	14
4. Bemessungsgrundlage für die GrESt . . . . .	17
a) Frühere Rechtslage . . . . .	18
b) Aktuelle Rechtslage . . . . .	21
5. Geschäftsveräußerung i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG . . . . .	26
C. Das Verhältnis zum Zivilrecht – Auslegung des GrEStG . . . . .	37

## A. Die Rechtsnatur der Grunderwerbsteuer

Die GrESt ist eine Rechtsverkehrsteuer.<sup>1</sup> Es wird der Grundstücksumsatz unter Anknüpfung an bestimmte, im Einzelnen aufgeführte Rechtsvorgänge besteuert.<sup>2</sup> Ein wirtschaftlicher Umsatz ist nicht Voraussetzung der Steuerbarkeit, da sich die Steuertatbestände lediglich auf Rechtsänderungen am Grundstück beziehen. Dementsprechend unterliegen etwa die Sicherungsübereignung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden oder Treuhandgeschäfte der Grunderwerbsteuer.<sup>3</sup> Ebenso unterliegen die durch Umstrukturierungen von Unternehmen (Umwandlungen) bewirkten Grundstücksübergänge grds. der Grunderwerbsteuer, selbst wenn keine Marktberührung, d.h. kein wirtschaftlicher Umsatz, eintritt.<sup>4</sup>

1 Zur Entwicklungsgeschichte der GrESt vgl. Boruttau/Loose, Vorb. Rn. 46 ff.

2 Vgl. BFH-Urteil I R 14/02 vom 29.09.2004, BStBl. II 2005, 148: »Der Besteuerung nach dem GrEStG unterliegen in typisierender Weise bestimmte, in § 1 Abs. 1 und 2 GrEStG umschriebene und in Abs. 3 fingierte Rechtsvorgänge. Besteuert wird danach der (fingierte) Rechtsvorgang als solcher um des in der Rechtsänderung selbst enthaltenen Ergebnisses der Rechtsänderung willen (vgl. Fischer in Boruttau, 17. Aufl. 2011, Vorb. Rn. 106). Daraus folgt, dass die Grunderwerbsteuerrechtliche Tatbestandsmäßigkeit eines Rechtsvorgangs nicht davon abhängig gemacht werden darf, ob der Rechtsvorgang für den Betroffenen vorteilhaft oder wirtschaftlich erfolgreich war, und dementsprechend auch nicht davon, wem diese Vorteile zu Gute gekommen sind.«

3 Vgl. Pahlke, Einleitung Rn. 8; zu Treuhandgeschäften vgl. auch die gleichlautenden Länder-Erlasse vom 12.10.2007, BStBl. I 2007, 757, StEK § 1 GrEStG Nr. 181.

4 Vgl. Pahlke, Einleitung Rn. 8; Hofmann, § 1 Rn. 1. Nur unter den engen Voraussetzungen des § 6a GrEStG kann sich eine Befreiung von der Steuerpflicht ergeben.

## B. Das Verhältnis zu anderen Steuern

### I. Erbschaft- und Schenkungsteuer

- 2 Die GrESt tritt grds. hinter die Erbschaft- und Schenkungsteuer zurück, da § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG die Grundstückserwerbe von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden von der GrESt ausnimmt.<sup>5</sup>
- 3 Die konkreten Auswirkungen werden i.R. der Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 2 GrEStG behandelt.<sup>6</sup>

### II. USt

#### 1. Umsatzsteuerfreiheit

- 4 Das Verhältnis der GrESt zur USt bestimmt sich nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG. Demnach sind Umsätze, die unter das GrEStG fallen, umsatzsteuerfrei. Vorgänge, die nach § 1 GrEStG steuerbar, aber nach den §§ 3 ff. GrEStG ganz oder teilweise befreit sind, fallen ebenfalls unter die Befreiung des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG. So ist etwa die Grundstücksveräußerung unter Ehegatten nach § 3 Nr. 4 GrEStG von der GrESt befreit und gleichzeitig nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG von der USt.<sup>7</sup>
- 5 Grds. kann zwar die Veräußerung von Immobilien einen steuerbaren Umsatz im Sinn von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG darstellen, sofern es sich um eine Lieferung handelt, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt i.R. seines Unternehmens ausführt. Dabei muss der Leistende oder eine von ihm beauftragte Person stets ein Unternehmer sein, während es gleichgültig ist, ob der Leistungsempfänger Unternehmer ist oder nicht.
- 6 Die Lieferung eines Grundstücks ist nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG jedoch umsatzsteuerfrei, weil die Verpflichtung zur Grundstückslieferung unter das GrEStG fällt.<sup>8</sup> Hierdurch soll eine Doppelbelastung mit Umsatz- und GrESt vermieden werden.

In bestimmten Konstellationen des sog. einheitlichen Vertragswerks<sup>9</sup> (insbesondere im Bauherrenmodell) kann es zur Kumulierung von USt und GrESt hinsichtlich der Bau- und etwaiger Nebenleistungen (sofern von einem anderen Unternehmer als dem

<sup>5</sup> Vgl. *Meincke/Hannes/Holtz*, Einf. Rn. 5; *Hofmann*, Einf. Rn. 8; *Boruttau/Loose*, Vorb. Rn. 172 f.

<sup>6</sup> Vgl. hierzu Kap. 3 Rdn. 13 ff.

<sup>7</sup> Vgl. *Sölch/Ringleb*, § 4 Nr. 9 Rn. 19. Nicht anwendbar ist § 4 Nr. 9 Buchst. a GrEStG auf eine Vermittlungsleistung, auch wenn diese auf einem atypischen Maklervertrag beruht, der dem Vermittler über den Vermittlungsauftrag hinaus besondere Befugnisse einräumt, die ihm eine Verwertung auf eigene Rechnung i.S.v. § 1 Abs. 2 GrEStG ermöglichen; vgl. BFH-Urteil V R 41/14 vom 10.09.2015, BSStBl. II 2016, 308; BFH-Beschluss V B 15/15 vom 28.05.2015, BFH/NV 2015, 1117.

<sup>8</sup> Hierbei spielt es auch keine Rolle, ob es sich um ein unbebautes, bebautes, erschlossenes oder nicht erschlossenes Grundstück handelt.

<sup>9</sup> Vgl. dazu Kap. 6 Rdn. 55 ff.

Grundstücksverkäufer erbracht) kommen, weil in die Bemessungsgrundlage der GrESt die wegen Unanwendbarkeit von § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG auf die Bauleistungen anfallende USt einbezogen wird. Zwar vertrat das FG Niedersachsen die Ansicht, dass ein Verstoß gegen das europäische USt-Mehrfachbelastungsverbot des Art. 401 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL, früher Art. 33 der Sechsten EU-RL) vorläge.<sup>10</sup> Der EuGH ist dem mit Beschluss vom 27.11.2008<sup>11</sup> jedoch nicht gefolgt. Nach Ansicht des EuGH hindert Art. 401 die Mitgliedstaaten nicht daran, beim Erwerb eines noch unbebauten Grundstücks künftige Bauleistungen in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung von Verkehrssteuern wie die GrESt des deutschen Rechts einzubeziehen und somit einen nach der MwStSystRL unterliegenden Vorgang zusätzlich mit diesen weiteren Steuern zu belegen, sofern diese nicht den Charakter von USt haben. Nach der Rechtsprechung des EuGH<sup>12</sup> und des BFH<sup>13</sup> hat die GrESt nicht den Charakter einer USt.

Nach Ansicht von EuGH und BFH sind die Bauleistungen – weil von einer vom Grundstücksverkäufer verschiedenen Person erbracht – eigenständige umsatzsteuerpflichtige Leistungen. Die Umsatzsteuerbefreiung für Erwerbsvorgänge, die der GrESt unterliegen, gilt folglich nicht für von einem Dritten erbrachte Bauleistungen.<sup>14</sup> Nur wenn die beiden Arten von Lieferungsgegenständen, nämlich das Gebäude und der Grund und Boden, Gegenstand ein und derselben Lieferung eines bebauten Grundstücks (desselben Unternehmers) sind, liegt umsatzsteuerlich ein einheitliches Geschäft vor, das insgesamt nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG von der USt befreit ist.<sup>15</sup>

Bei Lieferung von Inventar, z.B. Mobiliar, Bestuhlungen o.ä. im Zusammenhang mit einer Grundstücksveräußerung liegt ein einheitlicher Leistungsgegenstand, der nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei ist, nur dann vor, wenn es sich hierbei um einen wesentlichen Bestandteil der veräußerten Grundstücke bzw. Gebäude (z.B. Wände, Treppen, Fenster, Duschen) handelt. Bei der Inventarlieferung handelt es sich nicht um eine unselbstständige Nebenleistung, die das Schicksal der Hauptleistung (Grundstückslieferung) teilt. Unerheblich ist, dass die Zusatzleistungen (Inventarlieferungen) in die notariell beurkundeten Grundstückskaufverträge aufgenommen worden sind.

10 Vgl. FG Niedersachsen-Beschluss 7 K 333/06 vom 02.04.2008, EFG 2008, 975. Die Vorlage des FG Niedersachsen lautete: »Verstößt die Erhebung der deutschen GrESt auf künftige Bauleistungen durch deren Einbeziehung in die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage beim Erwerb eines noch unbebauten Grundstücks gegen das europäische Umsatzsteuer-Mehrfachbelastungsverbot des Art. 401 MwStSystRL, wenn die grunderwerbsteuerlich belasteten Bauleistungen zugleich als eigenständige Leistungen der deutschen Umsatzsteuer unterliegen?«.

11 Vgl. EuGH-Beschluss C-156/08 vom 27.11.2008, DStR 2009, 223; UVR 2009, 36.

12 Vgl. bereits EuGH-Urteil C-73/85 vom 08.07.1986, EGHE 1986, 2441.

13 Vgl. BFH-Urteil II R 53/06 vom 02.04.2008, BStBl. II 2009, 05.

14 Vgl. FG Niedersachsen-Beschluss 7 K 333/06 vom 02.04.2008, EFG 2008, 975.

15 Vgl. EuGH-Urteil C-73/85 vom 08.07.1986, EGHE 1986, 2441.

Deshalb sind Inventarlieferungen umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig, soweit es sich nicht um wesentliche Bestandteile handelt.<sup>16</sup>

Werden bspw. im Bauträgervertrag möblierte Studentenapartments veräußert, fällt somit hinsichtlich des Inventars (soweit es kein wesentlicher Bestandteil ist) USt an.

## 2. Option zur Umsatzsteuerpflicht

- 7 Auf die Umsatzsteuerfreiheit kann verzichtet werden, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird (§ 9 Abs. 1 UStG).<sup>17</sup> Gem. § 9 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 4 Nr. 9 Buchst. a) UStG muss die Option zur USt, d.h. der Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a) UStG, in dem gem. § 311b Abs. 1 BGB notariell zu beurkundenden Vertrag erklärt werden. Im Fall der zulässigen Option nach § 9 Abs. 1 UStG wird die Grundstückslieferung somit umsatzsteuerpflichtig.
- 8 Infrage kommt sowohl eine Teiloption (insbesondere bei unterschiedlich genutzten Gebäudeteilen) als auch eine Gesamtoption.<sup>18</sup> Besonders zu beachten sind die zeitlichen Grenzen der Ausübung der Option. Dies gilt vor allem für die Fälle, in denen die Parteien davon ausgehen, dass die Veräußerung der Immobilie nach § 1 Abs. 1a UStG als Geschäftsveräußerung im Ganzen nicht umsatzsteuerbar ist, das für den Verkäufer zuständige FA jedoch – z.B. nach einer Jahre später durchgeführten Betriebsprüfung – § 1 Abs. 1a UStG für unanwendbar hält.<sup>19</sup> Nach früherer Ansicht der FinVerw. war nicht nur der Widerruf der Option zur USt nach § 9 UStG, sondern auch die Erklärung der Option nach § 9 UStG nur bis zur formellen Bestandskraft der jeweiligen Jahressteuerfestsetzung zulässig.<sup>20</sup> Dagegen hatte der BFH – zu einem Streitjahr vor Einführung von § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG – entschieden, dass der Verzicht auf die Steuerbefreiung und dessen Rücknahme solange möglich sind, wie die Steuerfestsetzung für das Jahr der Leistungserbringung anfechtbar oder aufgrund eines Vorbehalts der Nachprüfung noch änderbar ist.<sup>21</sup> Für Grundstückslieferungen unter Geltung von § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG hat der BFH später entschieden, dass der Verzicht auf die Steuerbefreiung nur in dem ursprünglichen Vertrag erklärt und – auch bei notarieller Beurkundung – nicht durch eine spätere Neufassung, Ergänzung oder Änderung des ursprünglichen Grund-

<sup>16</sup> Vgl. FG München-Urteil 2 K 3443/10 vom 16.04.2013, UVR 2013, S. 234.

<sup>17</sup> Bei der Bestellung und Übertragung von Erbbaurechten ist jedoch die Möglichkeit, auf die Steuerbefreiung zu verzichten, nach Maßgabe des § 9 Abs. 2 i.V.m. § 27 Abs. 2 UStG eingeschränkt.

<sup>18</sup> Vgl. Abschn. 9.1 Abs. 6 UStAE.

<sup>19</sup> Zur Anwendbarkeit von § 1 Abs. 1a UStG auf Immobilienveräußerungen vgl. unten Rdn. 26 ff.

<sup>20</sup> So noch Abschn. 9.1 Abs. 3 Satz 1 UStAE Stand 31.12.2015, unter Hinweis auf das BFH-Urteil XI R 1/08 vom 10.12.2008, BStBl. II 2009, 1026, das die Verwaltungsansicht in Bezug auf die Erklärung der Option nach § 9 UStG allerdings nicht stützt; kritisch dazu bereits *Prätzler*, DStR 2011, 507.

<sup>21</sup> BFH-Urteil V R 6/12 vom 19.12.2013, BStBl. II 2017, 837.

stückskaufvertrags nachgeholt werden kann.<sup>22</sup> Dieser Auffassung hat sich sodann auch die Finanzverwaltung – unter Geltung einer Übergangsregelung für vor dem 01.01.2018 abgegebene Erklärungen – angeschlossen.<sup>23</sup> Gehen die Parteien also im Rahmen eines notariellen Grundstückskaufvertrags von einer Geschäftsveräußerung im Ganzen aus, so können und sollten sie in dem Vertrag bereits eine vorsorgliche, unbedingte Option zur Steuerpflicht vereinbaren, falls sich ihre rechtliche Einschätzung später als unzutreffend erweist.<sup>24</sup>

Ziel der Option ist die Erlangung des Vorsteuerabzuges durch Ausschaltung des § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG. Dies folgt daraus, dass nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist. Optiert der Grundstücksveräußerer dagegen zur Umsatzsteuerpflicht, kann er die Vorsteuer aus Leistungen, die er selbst für die Anschaffung des Grundstücks aufgewendet hat, abziehen. Der Erwerber kann im Grundsatz (d.h. wenn bzw. soweit der Erwerber abzugsunschädliche Ausgangsleistungen erbringt bzw. zu erbringen beabsichtigt) seinerseits die ihn betreffende USt vom FA erstattet verlangen. Wird dagegen nicht optiert bzw. kann nicht optiert werden, weil der Erwerber kein Unternehmer ist, so können die Vorsteuerbeträge auf die Leistungen, die der Grundstücksveräußerer für die Anschaffung oder Herstellung des Objektes verwendet hat, nicht abgezogen werden.

Daneben hat die Option Bedeutung, wenn eine Korrektur des Vorsteuerabzuges nach § 15a UStG verhindert werden soll.

► **Beispiel:**

Unternehmer U errichtet im Jahr 2020 für sein Unternehmen ein Gebäude und zieht zutreffenderweise die Vorsteuer von 100.000 € ab. Er nutzt das Gebäude ab 01.01.2020 bis 31.12.2020 für sein Unternehmen. Mit Wirkung ab 01.01.2021 veräußert er das bebaute Grundstück an einen anderen Unternehmer.

► **Lösung:**

Würde für diese nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfreie Lieferung nicht optiert, müsste U nach § 15a Abs. 1 Satz 2 UStG eine Vorsteuerkorrektur für 9 Jahre, d.h. um 90.000 € durchführen und diese Vorsteuer an das FA zurückzahlen.

Der Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung ist somit vor allem dann sinnvoll, wenn der Unternehmer seine Leistung nicht an einen Endverbraucher, sondern an einen anderen Unternehmer erbringt, der die infolge des Verzichts entstehende USt seinerseits als Vorsteuer abziehen kann.

22 BFH-Urteil XI R 40/13 vom 21.10.2015, BStBl. II 2017, 852; kritisch dazu *Grünwald*, DStR 2016, 55.

23 BMF-Erlass III C 3–7 7198/16/10001, 2017/0665330 vom 02.08.2017, BStBl. I 2017, 1240; Abschn. 9.1 Abs. 3 und 9.2 Abs. 9 UStAE.

24 Abschn. 9.1 Abs. 3 Satz 3 UStAE; vgl. den Formulierungsvorschlag in Rdn. 31 ff.

### 3. Bemessungsgrundlage für die USt

- 11 Gem. § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG wird der Umsatz auch bei Grundstückslieferungen nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist gem. § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG alles, was der Grundstückskäufer aufwendet, um die Grundstückslieferung zu erhalten, jedoch abzüglich der USt. Früher war umstritten, ob die GrESt Teil des Entgelts und damit Teil der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage sein kann.

#### a) Rechtslage vor dem 01.10.2007

- 12 Nach früher herrschender Ansicht entstand bei einem Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung die USt aus dem Nettoentgelt zuzüglich der halben GrESt.<sup>25</sup> Dies wurde damit begründet, dass nach dem Gesetz Käufer und Verkäufer wirtschaftlich jeweils die halbe GrESt schuldeten, sodass, wenn der Käufer die GrESt insgesamt übernahm, die halbe GrESt zum Entgelt hinzugerechnet werden musste.<sup>26</sup> Nur wenn Verkäufer und Käufer die GrESt je zur Hälfte trugen, sollte die GrESt keinen Niederschlag in der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage finden.<sup>27</sup> Offen war dagegen die Rechtslage in den Fällen, in denen der Verkäufer die GrESt alleine trug. Auf der Basis der vorstehenden Überlegungen hätte die Bemessungsgrundlage wohl um die halbe GrESt gemindert werden müssen, da der Verkäufer im Innenverhältnis eine Leistung des Käufers übernahm.<sup>28</sup>
- 13 In den gewöhnlichen Fällen, in denen der Erwerber die GrESt übernahm, galt früher folgende umsatzsteuerliche Berechnung:

#### ► Beispiel:

Ein Grundstück wird umsatzsteuerpflichtig verkauft für 100.000 € zzgl. USt.

USt:

Nettopreis (100.000 €) + halbe GrESt (1.750 €) = 101.750 €<sup>29</sup> (Entgelt); hierauf 19 % USt = 19.332 €.

25 Vgl. Abschn. 149 Abs. 7 UStR 2005 unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil V R 23/77 vom 10.07.1980, BStBl. II 1980, 620.

26 Vgl. hierzu kritisch bereits *Schuck*, MittBayNot 1998, S. 415; hinzugerechnet wurde die an sich vom Verkäufer zu tragende Hälfte, die der Käufer übernimmt.

27 Vgl. *Eder*, ZIP 1994, S. 1671.

28 Vgl. *Schuck*, MittBayNot 1998, S. 415.

29 Nach Abschn. 149 Abs. 7 UStR 2005 war die Hälfte der GrESt nach dem (nicht um die USt erhöhten) Netto-Kaufpreis zu bemessen.

## b) Aktuelle Rechtslage

Mit den Urteilen des BFH vom 20.12.2005 und vom 09.11.2006<sup>30</sup> trat eine Änderung der Rechtsprechung ein. Danach erhöht die GrESt, die der Käufer eines Grundstücks vereinbarungsgemäß zahlt, das Entgelt für die Grundstückslieferung nicht, da der Käufer mit der Zahlung nur seine eigene Steuerschuld tilgt. Insoweit schloss sich der BFH der teilweise bereits in der Literatur vertretenen Ansicht an.<sup>31</sup> Auch die FinVerw. hat diese neue Auffassung übernommen.<sup>32</sup>

Der geänderten Auffassung ist zuzustimmen: Die Einbeziehung der hälftigen GrESt bei ihrer vollständigen vertraglichen Übernahme durch den Erwerber in die Bemessungsgrundlage der USt ist abzulehnen. Bei wirtschaftlicher Betrachtung steht die GrESt den Beurkundungskosten gleich, sodass die Bestimmungen der §§ 449 BGB a.F. bzw. 448 Abs. 2 BGB n.F. zumindest analog herangezogen werden können.<sup>33</sup> Die ratio legis der in diesen Bestimmungen normierten Kostentragungspflicht besteht darin, dass dem Verkäufer der vereinbarte Kaufpreis im Zweifel ungeschmälert von Kosten verbleiben soll. Die zivilrechtlich vorgegebene Kostentragungspflicht des Erwerbers im Innenverhältnis zum Veräußerer ändert zwar nichts an der Steuerschuldnerschaft des Veräußerers gem. § 13 Nr. 1 GrEStG; sie schließt jedoch eine Behandlung der vom Erwerber zu entrichtenden GrESt als umsatzsteuerliches Entgelt aus. Auf der Grundlage dieser Überlegungen ist die GrESt somit auch dann nicht in die Bemessungsgrundlage der USt einzustellen, wenn der Veräußerer allein die gesamte GrESt trägt oder die hälftige GrESt übernimmt.

Es gilt somit folgende umsatzsteuerliche Berechnung:

▶ **Beispiel:**

Ein Grundstück wird umsatzsteuerpflichtig verkauft für 100.000 € zzgl. USt.

USt:

19 % USt auf den Nettopreis von 100.000 € = 19.000 €.

30 Vgl. BFH-Urteil V R 14/04 vom 20.12.2005, BFH/NV 2006, 1233, DStR 2006, 754 und BFH-Urteil V R 9/04 vom 09.11.2006, BStBl. II 2007, 285.

31 Vgl. z.B. von Sireit, DStR 2003, S. 1776 ff.; Wagner, UR 1999, S. 361 ff.

32 Vgl. Abschn. 10.1 Abs. 7 Satz 6 UStAE; erstmals Abschn. 149 Abs. 7 Satz 5 UStR 2008, BStBl. I 2007, Sondernummer 2/2007 und Erl. der Obersten Finanzbehörden der Länder vom 25.09.2007, IV A 5 – S 7200/07/0019, DStR 2007, S. 1773; es wird jedoch nicht beanstandet, wenn sich Erwerber und Veräußerer hinsichtlich bis zum 30.09.2007 abgeschlossener Grundstückskaufverträge auf die bisherige Regelung des Abschn. 149 Abs. 7 Sätze 5 und 6 UStR 2003 berufen; bei Grundstückskaufverträgen, für die nach § 13b Abs. 2 Satz 1 Nr. 3, Abs. 5 Sätze 1 und 3 f. UStG der Leistungsempfänger Steuerschuldner ist, reicht es aus, wenn sich der Erwerber auf die bisherige Regelung beruft.

33 Vgl. bereits OLG Bremen-Urteil 5 U 4/74 vom 02.04.1974, DNotZ 1975, S. 95.

#### 4. Bemessungsgrundlage für die GrEST

- 17 Gem. § 8 Abs. 1 GrESTG bemisst sich die GrEST grds. nach dem Wert der Gegenleistung. Bei einem Kauf gilt gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrESTG als Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen (und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen). Fraglich ist, ob die USt Teil der Gegenleistung i.S.v. § 9 Abs. 1 Nr. 1 UStG sein kann.

##### a) Frühere Rechtslage

- 18 Die wirksame Option zur Umsatzsteuerpflicht hatte nach früher einhelliger Ansicht eine nachteilige Folge im Hinblick auf die GrEST. Der um die USt höhere Kaufpreis führte zu einer entsprechenden Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die GrEST, da die USt als unselbstständiger Teil des zivilrechtlichen Kaufpreises zur Gegenleistung für den Grunderwerb gezählt wurde.<sup>34</sup> Dies galt unabhängig davon, ob der Erwerber zum Vorsteuerabzug berechtigt war oder nicht.<sup>35</sup>
- 19 Aus Vereinfachungsgründen berechnete die FinVerw. jedoch die GrEST nicht aus dem Gesamtkaufpreis von 119.332,50 €. Bemessungsgrundlage sollte vielmehr der Kaufpreis ohne Berücksichtigung der Erhöhung durch die halbe GrEST sein, im Beispiel also 119.000 €.<sup>36</sup>
- 20 Früher galt daher folgende Grunderwerbsteuerliche Berechnung:

##### ► Beispiel:

Ein Grundstück wird umsatzsteuerpflichtig verkauft für 100.000 € zzgl. USt.

##### GrEST:

3,5 % GrEST auf den Bruttopreis von 119.000 € = 4.165 €.<sup>37</sup>

34 Vgl. Abschn. 149 Abs. 7 Satz 4 ff. UStR 2005; vgl. hierzu auch *Forster*, UR 2004, S. 190.

35 Vgl. BFH-Beschluss II B 69/97 vom 13.02.1998, BFH/NV 1998, S. 1256.

36 Vgl. etwa Erl. des FinMin. Rheinlandpfalz vom 23.05.1984, DStR 1984, S. 455; vgl. ferner Abschn. 149 Abs. 7 UStR 2005. Das FG Mecklenburg-Vorpommern (Urteil 1 K 631/00 vom 12.06.2002, DStRE 2003, S. 118) ging entgegen dieser Verwaltungspraxis sogar noch einen Schritt weiter und bezog für den Regelfall der gesamten Übernahme der GrEST durch den Erwerber auch die auf die Hälfte der übernommenen GrEST entfallende USt in die Bemessungsgrundlage der GrEST ein.

37 Lag dagegen eine Geschäftsveräußerung im Ganzen bzw. eine Veräußerung eines gesondert geführten Betriebs i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG vor, so konnte wegen der Nichtsteuerbarkeit der Grundstücksübertragung auch keine GrEST auf die USt erhoben werden. Die GrEST hatte in einem derartigen Fall schon bisher nur 3,5 % aus 100 betragen. Vgl. hierzu *Forster*, UR 2004, S. 190.

## b) Aktuelle Rechtslage

Seit Inkrafttreten des § 13b Abs. 1 Nr. 3 UStG (heute § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG) 21  
am 01.04.2004<sup>38</sup> schuldet der Grundstückskäufer dem Fiskus bei einer Option zur  
USt die Steuer und nicht mehr wie bisher der Verkäufer.<sup>39</sup> Der leistende Unternehmer  
erhält nur noch den Nettokaufpreis. Der Leistungsempfänger darf die USt nicht als  
Preisbestandteil an den leistenden Unternehmer überweisen, sondern muss diese in  
seiner eigenen Voranmeldung erklären und direkt an das FA abführen.

Der Wechsel des Steuerschuldners im Zuge des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 bedeutet, 22  
dass die USt nicht mehr als Bestandteil des Kaufpreises, sondern als originäre Steuer-  
schuld des Käufers anzusehen ist. Die geänderte Rechtslage hat somit zur Folge, dass  
die GrESt bei umsatzsteuerpflichtigen Verkäufen nur noch aus dem Nettokaufpreis  
zu bemessen ist.<sup>40</sup>

Seit dem 01.04.2004 gilt daher folgende Berechnung: 23

## ► Beispiel:

Ein Grundstück wird umsatzsteuerpflichtig verkauft für 100.000 € zzgl. USt.

**GrESt:**

3,5 % GrESt aus dem Nettopreis von 100.000 € = 3.500 €.

Auf der Grundlage der vorstehend dargestellten Rechtsprechung gilt daher fol-  
gende **Kurzformel** (bei einem Nettokaufpreis von 100):

19 % USt aus 100,

3,5 % GrESt aus 100.

38 Vgl. Haushaltsbegleitgesetz 2004, BGBl. 2003 I., S. 3076. Vgl. hierzu auch *Krauß*, DB 2004, S. 1225 ff.; *Bartsch/Blaas/v. Pannwitz*, BB 2004, S. 1249 ff.; *Schubert*, MittBayNot 2004, S. 237 ff.; *Küffner/Zugmaier*, DStR 2004, S. 712 ff.

39 Vorausgesetzt, der Grundstückskäufer ist selbst Unternehmer oder juristische Person des öffentlichen Rechts, § 13b Abs. 2 Nr. 3 i.V.m. Abs. 5 Sätze 1, 3 und 4 UStG. Ob der Käufer die Leistung für seinen unternehmerischen Bereich bezieht, ist für den Übergang der Steuerschuldnerschaft irrelevant. Gleiches gilt für Lieferungen von Grundstücken im Zwangsversteigerungsverfahren durch den Vollstreckungsschuldner an den Ersteher, die bereits nach der seit dem 01.01.2002 geltenden Fassung des § 13b UStG unter die Umsatzsteuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers fallen; vgl. FinMin BaWü, Erl. S 4521/24 vom 22.06.2004, DStR 2004, S. 1432.

40 Vgl. *Küffner/Zugmaier*, DStR 2004, S. 713; *Forster*, UR 2004, S. 188 ff.; *Claussen/Mensch-ning*, DStR 2004, S. 306, die darauf hinweisen, dass diese Konsequenz vom Gesetzgeber bei der Formulierung des § 13b UStG n.F. womöglich nicht bedacht worden ist.

- 24 Die FinVerw. hat sich der für den Steuerpflichtigen günstigen Auffassung angeschlossen.<sup>41</sup>
- 25 Aus den dargestellten Gründen sind ältere Formulierungsvorschläge für Klauseln in Grundstückskaufverträgen<sup>42</sup> als überholt anzusehen. Bei umsatzsteuerpflichtigen Verkäufen kann nun wie folgt formuliert werden:<sup>43</sup>

► Formulierungsvorschlag

»1. Der Kaufpreis beträgt EUR 311 900.

Hiervon entfallen EUR 300 000 auf das Grundstück (einschließlich Gebäude) und EUR 11 900 auf das mitverkaufte Inventar.<sup>44</sup>

2. Der Verkäufer verzichtet auf die Umsatzsteuerfreiheit der Grundstückslieferung, so dass für den Kaufpreisteil von EUR 300 000 Umsatzsteuer anfällt (Umsatzsteueroption).<sup>45</sup>

Da der Käufer Steuerschuldner der durch diese Option ausgelösten Umsatzsteuer ist, verändert sich der Kaufpreis für die Grundstückslieferung hierdurch nicht. Der Verkäufer verpflichtet sich, eine Rechnung für die Grundstückslieferung nicht vor dem Besitzübergang auszustellen.<sup>46</sup>

41 Vgl. den Erl. des FinMin BaWü vom 22.06.2004, 3-S 4521/24, der im Einvernehmen mit den Obersten Finanzbehörden der anderen Länder ergangen ist, DStR 2004, S. 1432. In Optionsfällen wird die USt gem. § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG zwingend vom Erwerber geschuldet; sie ist damit nicht mehr Bestandteil der Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung.

42 Vgl. *Schubert*, MittBayNot 1999, S. 107 ff.; *Brandmüller/Brandmüller*, Vertrags- und Formularbuch Recht und Steuern, Stand September 2003, Muster 2c I. 4.

43 Der Formulierungsvorschlag ist weitgehend übernommen von *Hipler*, ZNotP 2004, S. 229. Er erfasst den Fall eines umsatzsteuerpflichtigen Verkaufs von Grundbesitz und Inventar. Weitere Formulierungen finden sich auch bei *Flues*, RNotZ 2012, 528.

44 Bezüglich etwa mitverkaufter Inventargegenstände oder Betriebsvorrichtungen ist zu beachten, dass sich die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG, auf die durch die Option verzichtet wird, nur auf die Umsätze bezieht, die unter das GrEStG fallen. Für andere im Kaufvertrag enthaltene Umsätze zahlt der Käufer die USt daher als Teil des Kaufpreises an den Verkäufer; vgl. *Hipler*, ZNotP 2004, S. 224 mit Hinweis auf die damit verbundenen Sicherungsprobleme.

45 Nach § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG kann seit 01.01.2004 der Verzicht auf die Steuerbefreiung nur noch im notariellen Kaufvertrag erklärt werden. Nach Auffassung des BFH ist ein späterer Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung unwirksam, auch wenn er notariell beurkundet wird; vgl. BFH-Urteil XI R 40/13 vom 21.10.2015, BStBl. II 2017, 852. Zur Begründung verweist der BFH auf die Gefahr von Steuerausfällen, die bestünde, wenn eine nachträgliche Optionsausübung zugelassen würde. Im Fall von nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigten Leistungsempfängern entstünde per Saldo aus (auf den Käufer verlagertes) Umsatzsteuerschuld und nicht vollständigem Vorsteuerabzug eine Steuer, die dann nicht festgesetzt werden könne, wenn die Steuerfestsetzung des Leistungsempfängers aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht mehr änderbar sei. Kritisch hierzu vgl. *Wagner*, Ubg 2016, 83, Ziffer 4.2.

46 Gem. § 13b Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 UStG entsteht die Steuerschuld des Käufers mit Ausstellung der Rechnung. Der hiermit korrespondierende Vorsteueranspruch des Käufers ist

3. Der Verkäufer erklärt, dass dieser Kaufvertrag keine Geschäftsveräußerung i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG darstellt.<sup>47</sup>

Alternative 1:

Er legt hierzu eine dies bestätigende verbindliche Auskunft des für ihn zuständigen FA vor, die dieser Urkunde zu Beweis Zwecken beigelegt wird.

Alternative 2:

Sollte sich diese Erklärung als unrichtig erweisen, gilt unbeschadet weitergehender gesetzlicher Ansprüche Folgendes:

Der Verkäufer hat den Käufer von einer Haftung für Betriebssteuern nach § 75 AO freizustellen.<sup>48</sup>

Die auf das Inventar entfallende und im Kaufpreis enthaltene Umsatzsteuer hat der Verkäufer dem Käufer zu erstatten, sofern es bei diesem nicht zu einem Vorsteuerabzug gekommen ist oder die geltend gemachte Vorsteuer an das FA zurückbezahlt wurde.<sup>49</sup> Der Erstattungsanspruch ist mit 6 % für das Jahr zu verzinsen.

Dem Käufer ist bekannt, dass er im Fall einer Geschäftsveräußerung den Vorsteuerberichtigungszeitraum des Verkäufers fortführt und insoweit an die Stelle des Verkäufers tritt, § 15a Abs. 10 UStG.

4. Der Verkäufer erklärt, dass der Verkauf des Inventars umsatzsteuerpflichtig ist.<sup>50</sup> Über die hierauf entfallende Umsatzsteuer in Höhe von EUR 1 900,00 wird der Ver-

---

dagegen von der Ausführung des Umsatzes, d.h. vom Besitzübergang oder von der Kaufpreiszahlung, abhängig, § 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG. Um ein zeitliches Auseinanderfallen von Umsatzsteuerschuld und Vorsteueranspruch beim Käufer auszuschließen, sollte der Verkäufer verpflichtet werden, die Rechnung nicht vor dem Besitzübergang auszustellen; vgl. *Hipler*, ZNotP 2004, S. 228.

- 47 Teilweise wird auch eine Garantieerklärung gefordert; vgl. *Hipler*, ZNotP 2004, S. 229. Zur Problematik des § 1 Abs. 1a UStG vgl. die nachfolgenden Ausführungen unter Buchst. e).
- 48 Eine ausführliche Regelung zu § 1 Abs. 1a UStG findet sich auch in den nachfolgenden Formulierungsvorschlägen unter Rdn. 30–36. Wird ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesonderter Betrieb im Ganzen übereignet, haftet der Erwerber nach § 75 AO für die durch den Betrieb bedingten Steuern, die seit dem Beginn des letzten vor der Übereignung liegenden Kalenderjahres entstanden sind und bis zum Ablauf von einem Jahr nach Anmeldung (§ 138 Abs. 1 AO) des Betriebs festgesetzt oder angemeldet werden (wobei § 75 AO allerdings nicht zwingend in jeder Hinsicht genauso auszulegen ist wie § 1 Abs. 1a UStG, denn § 75 AO hat mit der Sechsten EU-RL bzw. mit der MwStSystRL nichts zu tun). Betriebssteuern i.S.d. § 75 AO sind insb. die USt und die Gewerbesteuer, nicht aber die ESt oder die Körperschaftsteuer. Vgl. *Hipler*, ZNotP 2004, S. 224. Im Hinblick hierauf sollte der Käufer unverzüglich die Betriebsübernahme ggü. seinem FA und vorsorglich auch der Gemeinde anzeigen, um eine etwaige Haftung zeitlich zu begrenzen.
- 49 Ob für den Rückzahlungsanspruch des Käufers eine Sicherheit zu stellen ist, muss im Einzelfall entschieden werden; vgl. *Hipler*, ZNotP 2004, S. 224.
- 50 Auch die Veräußerung von Betriebsvorrichtungen ist nicht nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG umsatzsteuerfrei. Denn Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer

käufer dem Käufer unverzüglich nach der vollständigen Kaufpreiszahlung eine ordnungsgemäße Rechnung ausstellen.<sup>51</sup>

5. Der Käufer garantiert, dass er das Grundstück in vollem Umfang seinem Unternehmen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn zuordnet.<sup>52</sup>

6. Bezüglich der sich aus den Ziffern 3 bis 5 ergebenden Verbindlichkeiten oder Schadensersatzansprüche wird auf die Stellung von Sicherheiten verzichtet.<sup>53</sup>«

## 5. Geschäftsveräußerung i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG

- 26 Die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen unterliegen nicht der Umsatzsteuer, § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG. Eine Geschäftsveräußerung liegt vor, wenn ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird, § 1 Abs. 1a Satz 2 UStG. § 1 Abs. 1a UStG dient der Umsetzung einer EU-Richtlinie<sup>54</sup> in nationales

---

Betriebsanlage gehören, sind gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 GrEStG keine Grundstücke, so dass auf die Veräußerung von Betriebsvorrichtungen keine Grunderwerbsteuer anfällt. Unbeachtlich ist insoweit, dass die mitveräußerten und von § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG nicht miterfassten Betriebsvorrichtungen häufig Nebenleistungen zu Grundstückslieferung sind; vgl. *Nieskens*, UR 2018, 181, 186. Die Grundsätze des Urteils 11 K 24/19 des Niedersächsischen FG vom 11.06.2020, juris, wonach die Umsatzsteuerpflicht der Vermietung von Betriebsvorrichtungen nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG nicht gelten soll, wenn Einrichtungsgegenstände mitverpachtet werden, die für den bestimmungsgemäßen Gebrauch der jeweiligen Immobilien zwingend erforderlich sind und diese erst betriebs- und benutzungsfähig machen, lassen sich wegen § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 GrEStG nicht auf den Fall der Veräußerung übertragen.

- 51 Da der Verkäufer hinsichtlich der Grundstückslieferung nicht Steuerschuldner ist, ist ihm der Ausweis der auf den Grundstücksumsatz entfallenden USt in seiner Rechnung untersagt, § 14a Abs. 5 UStG. Weist er dennoch in der Rechnung USt aus, schuldet er diese gem. § 14c Abs. 2 UStG. Hinsichtlich der mitverkauften beweglichen Gegenstände oder Betriebsvorrichtungen ist der Verkäufer dagegen weiterhin Steuerschuldner und damit zum Steuerausweis berechtigt und verpflichtet. Allerdings ist es nicht unbedingt empfehlenswert, bezüglich dieser Gegenstände den Kaufvertrag selbst als Rechnung i.S.d. § 14 Abs. 4 UStG auszugestalten. Denn die Rechnungsmerkmale sind umfangreich und damit auch fehleranfällig. Eine Rechnungsberichtigung würde dann jedes Mal einen Nachtrag zum Kaufvertrag bedeuten, also mehr Aufwand verursachen als die Berichtigung einer privatschriftlichen Rechnung.
- 52 Andernfalls würde der Verkäufer umsatzsteuerfrei leisten und müsste ggf. seine Vorsteuer gem. § 15a Abs. 8 UStG berichtigen; vgl. *Hipler*, ZNotP 2004, S. 225.
- 53 Der Formulierungsvorschlag ist (wie alle in diesem Kapitel enthaltenen Formulierungsvorschläge) einzelfallabhängig und damit je nach Sachlage zu modifizieren; sollte z.B. eine Geschäftsveräußerung im konkreten Fall nicht in Betracht kommen, könnte auf Ziffer 3. verzichtet werden; zu den weiteren Einzelheiten der Umsatzsteueroption beim Grundstückskaufvertrag vgl. *Hipler*, ZNotP 2004, S. 222 ff.
- 54 Art. 5 Abs. 8 und Art. 6 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG).

# Kapitel 12 Anzeigepflichten und Unbedenklichkeitsbescheinigung

Übersicht	Rdn.
A. Anzeigepflicht der Gerichte, Behörden und Notare . . . . .	1
I. Allgemeine Vorbemerkungen . . . . .	1
II. Notarhaftung . . . . .	8
B. Anzeigepflicht der Beteiligten . . . . .	11
C. Inhalt der Anzeigen . . . . .	19
D. Urkundenaushändigung . . . . .	23
E. Unbedenklichkeitsbescheinigung . . . . .	25

## A. Anzeigepflicht der Gerichte, Behörden und Notare

### I. Allgemeine Vorbemerkungen

Anzeigepflichtig sind nach § 18 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 GrEStG in erster Linie alle ein inländisches Grundstück betreffenden Rechtsvorgänge, die der Anzeigepflichtige beurkundet oder über die er eine Urkunde entworfen und darauf eine Unterschrift beglaubigt hat. Hierzu gehören neben den Rechtsgeschäften nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG auch z.B. Kauf- und Verkaufsangebote (einschließlich deren Annahme), Vorverträge und Optionsrechte, Erbteilsübertragungen<sup>1</sup> sowie Umwandlungen.<sup>2</sup> Die Obersten Finanzbehörden der Länder haben Merkblätter über die Beistandspflichten der Notare auf dem Gebiet der GrESt und der Erbschaft- und Schenkungsteuer herausgegeben.<sup>3</sup>

Nicht anzeigepflichtig ist die bloße Einräumung eines Vorkaufrechts.<sup>4</sup> Auch sonstige dingliche Belastungen eines Grundstücks bedürfen keiner Anzeige.<sup>5</sup> Notariell beurkundete bzw. beglaubigte Vollmachten, die sich auf Grundbesitz erstrecken, sind dann anzuzeigen, wenn zugleich eine Ermächtigung zur Veräußerung des Grundstücks auf eigene Rechnung damit verbunden ist. Wann dies der Fall ist, ergibt sich im Einzelfall aus dem Auftrag an den Notar. Eine Unterscheidung zwischen Spezial- und Generalvollmachten oder im Hinblick auf die Widerruflichkeit bzw. Unwiderruflichkeit ist

1 Erbteilsübertragungen muss der Notar anzeigen, sofern Grundstücke zum Nachlass gehören und der Notar dies weiß; vgl. *Hofmann*, § 18 Rn. 3.  
2 *Pahlke*, § 18 Rn. 5; Behrens/Wachter/Wachter, § 18 Rn. 91; a.A. *Schwerin*, RNotZ 2003, 502, welcher eine Anzeigepflicht nur bejaht, wenn zugleich mit dem Umwandlungsvertrag ein Grundbuchberichtigungsantrag beurkundet wird.  
3 Abgedruckt bei *Pahlke*, § 18 Rn. 22. Die Merkblätter der einzelnen Bundesländer haben unterschiedliche Bearbeitungsstände und stimmen daher nicht voll inhaltlich überein. Die Vfg. der OFD Frankfurt am Main mit Bearbeitungsstand März 2020 ist abrufbar unter [https://service.hessen.de/xbcr/Merkblatt\\_Beistandspflichten\\_der\\_Notare\\_-1.pdf](https://service.hessen.de/xbcr/Merkblatt_Beistandspflichten_der_Notare_-1.pdf) (nachfolgend als »Merkblatt Beistandspflichten (OFD Frankfurt Stand 03/2020)« bezeichnet).  
4 Vgl. Merkblatt Beistandspflichten (OFD Frankfurt Stand 03/2020), Tz. 2.2.  
5 Vgl. Behrens/Wachter/Wachter, § 18 Rn. 87; *Pahlke*, § 18 Rn. 9. Etwas anderes gilt nur bei den nach § 2 Abs. 2 GrEStG einem Grundstück gleichstehenden Rechten, z.B. bei der Bestellung eines Erbbaurechtes.

nicht angezeigt.<sup>6</sup> Für gewöhnliche General- und Vorsorgevollmachten sowie Spezialgrundstücksvollmachten besteht daher regelmäßig keine grunderwerbsteuerliche Anzeigepflicht des diese Vollmachten beurkundenden bzw. die Unterschriften bei einem entsprechenden eigenen Entwurf beglaubigenden Notars.<sup>7</sup>

- 3 Besonders zu beachten ist die Anzeigepflicht beim sog. **einheitlichen Vertragswerk**.<sup>8</sup> Nach Auffassung der Finanzverwaltung erstreckt sich die Anzeigepflicht auf alle Verträge, die mit dem Grundstücksveräußerungsvertrag eine rechtliche Einheit bilden (unabhängig davon, ob sie in derselben oder einer anderen Niederschrift beurkundet worden sind) sowie auf Verträge, die in sonstiger Hinsicht mit dem Grundstücksveräußerungsvertrag im Wege einer Verknüpfungsabrede rechtlich verbunden sind (z.B. Treuhandvertrag, Baubetreuungsvertrag, Generalunternehmervertrag, Bauvertrag).<sup>9</sup> Eine Anzeigepflicht besteht nur dann nicht, wenn der Notar die grunderwerbsteuerrechtliche Relevanz solcher Verträge »mit Gewissheit« auszuschließen vermag.<sup>10</sup> Neben der Anzeigepflicht des Notars besteht auch die eigene Anzeigepflicht der Beteiligten gem. § 19 Abs. 1 Satz 2 GrEStG.
- 4 Handelt es sich um einen **schwebend unwirksamen** Erwerbsvorgang, so umfasst die Anzeigepflicht nicht den Eintritt der Rechtswirksamkeit des Vertrages. Der Notar hat lediglich das schwebend unwirksame Rechtsgeschäft anzuzeigen, obwohl die GrESt hieraus wegen § 14 GrEStG noch nicht entsteht. Allerdings wird bei schwebend unwirksamen Verträgen auch noch keine Unbedenklichkeitsbescheinigung erteilt, sodass die Mitteilung des Eintritts der Rechtswirksamkeit die Umschreibung im Grundbuch regelmäßig beschleunigt.<sup>11</sup>
- 5 Die Anzeigepflicht des Notars ist gem. § 18 Abs. 3 Satz 1 GrEStG innerhalb von zwei Wochen nach der Beurkundung, der Unterschriftsbeglaubigung oder der Bekanntgabe der Entscheidung zu erstatten. Eine Fristverlängerung in entsprechender Anwendung von § 109 AO ist möglich, sofern der Fristverlängerungsantrag innerhalb der Zwei-Wochen-Frist

<sup>6</sup> Vgl. ausführlich *Everts*, UVR 2009, 336 ff.

<sup>7</sup> Vgl. *Everts*, UVR 2009, 339; Behrens/Wachter/Wachter, § 18 Rn. 97. Demgegenüber behandeln die Merkblätter der FinVerw. die Erteilung von Verkaufsvollmachten teilweise als anzeigepflichtig; vgl. z.B. Merkblatt Beistandspflichten (OFD Frankfurt Stand 03/2020), Tz. 2.1.6 »ggf. Erteilung einer Verkaufsvollmacht«. Im Hinblick darauf, dass die Sichtweise der FinVerw. nicht zwingend aus dem Gesetz ableitbar ist, dürften derartige Verwaltungserlasse oder Richtlinien mangels gesetzlicher Ermächtigung gegen die notarielle Verschwiegenheitspflicht verstoßen. Bei Zweifeln über seine Pflicht zur Verschwiegenheit sollte der Notar die Entscheidung der Aufsichtsbehörde (§ 18 Abs. 3 BNotO) herbeiführen.

<sup>8</sup> Vgl. dazu im Einzelnen Kap. 6 Rdn. 55 ff.

<sup>9</sup> Vgl. Merkblatt Beistandspflichten (OFD Frankfurt Stand 03/2020), Tz. 2.1.12; Gleichlautende Ländererlasse v. 20.09.2017, BStBl. I 2017, 1328 Tz. 6.

<sup>10</sup> Vgl. hierzu *Pahlke*, § 18 Rn. 10; Behrens/Wachter/Wachter, § 18 Rn. 86; Merkblatt Beistandspflichten (OFD Frankfurt Stand 03/2020), Tz. 2.1.12.

<sup>11</sup> Vgl. *Pahlke*, § 18 Rn. 11.

gestellt wird.<sup>12</sup> Eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bei Versäumung der Frist ist dagegen ausgeschlossen.<sup>13</sup>

Die Anzeige ist nach § 18 Abs. 5 GrEStG an das für die Besteuerung zuständige Finanzamt zu richten, in den Fällen des § 17 Abs. 2 und 3 an das für die gesonderte Feststellung zuständige Finanzamt. Eine Übersendung an ein anderes Finanzamt ist nicht ausreichend.<sup>14</sup> Da die Zuständigkeit des Finanzamts nicht in allen Fällen leicht und zeitnah zu ermitteln ist, sollte der Notar in Zweifelsfällen eine vorsorgliche Anzeige an mehrere Finanzämter in Erwägung ziehen.<sup>15</sup>

Die Anzeige muss grundsätzlich an die Grunderwerbsteuerstelle des zuständigen Finanzamts übermittelt werden oder sich zumindest nach ihrem Inhalt eindeutig an die Grunderwerbsteuerstelle richten. Dazu ist (mindestens) erforderlich, dass die Anzeige als eine solche nach dem GrEStG gekennzeichnet ist und ihrem Inhalt nach ohne weitere Sachprüfung – insbesondere ohne dass es insoweit einer näheren Aufklärung über den Anlass der Anzeige und ihre Grunderwerbsteuerrechtliche Relevanz bedürfte – an die Grunderwerbsteuerstelle weiterzuleiten ist.<sup>16</sup> Der Notar genügt seiner Anzeigepflicht gem. § 18 Abs. 5 GrEStG also nicht, wenn er die Urkunde über den Erwerbsvorgang ohne Hinweis auf die Grunderwerbsteuerliche Relevanz an die Körperschaftssteuerstelle oder die Veranlagungsstelle versendet.<sup>17</sup>

Die Anzeige ist schriftlich nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck einzureichen (sog. Veräußerungsanzeige), der von den Finanzverwaltungen kostenlos zur Verfügung gestellt wird. Eine elektronische Übermittlung der Anzeigen ist (derzeit noch) ausgeschlossen.<sup>18</sup> Durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 01.11.2011<sup>19</sup> ist § 18 Abs. 1 Satz 3 GrEStG a.F., wonach eine elektronische Übermittlung der von Gerichten, Behörden und Notaren zu erstattenden Anzeigen ausgeschlossen war, aufgehoben worden. Nach § 22a GrEStG n.F. wird das BMF zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens ermächtigt, durch Rechtsverordnung ein Verfahren zur elektronischen Übermittlung der Anzeige und der Abschrift der Urkunde i.S.v. § 18 GrEStG näher zu bestimmen. Bisher ist eine

12 Vgl. Behrens/Wachter/Wachter, § 18 Rn. 184.

13 Vgl. BFH-Urteil II R 64/08 v. 25.11.2015, BFH/NV 2016, 420; BFH-Urteil II R II B 52/04 v. 20.01.2005, BStBl. II 05, 492; vgl. hierzu auch *Gottwald*, MittBay-Not 2005, 378 ff.

14 Nach Auffassung des BFH reicht eine Übersendung an Finanzämter, in denen die Grundstücke belegen sind, nicht aus, wenn ein anderes Finanzamt für die gesonderte Feststellung zuständig ist, vgl. BFH-Urteil II R 24/16 v. 22.05.2019, BStBl. II 2020, 157.

15 Allerdings dürfte die Anzeige an eines von mehreren zuständigen Finanzämtern genügen, um die Sanktion des § 16 Abs. 5 GrEStG zu vermeiden; vgl. *Gottwald*, DNNotZ 2006, 824.

16 Vgl. BFH-Urteil II R 30/13 v. 03.03.2015, BStBl. II 2015, 777; BFH-Urteil II R 24/16 v. 22.05.2019, BStBl. II 2020, 157.

17 Vgl. BFH-Urteil II R 35/14 v. 25.11.2015, BStBl. II 2016, 234; Behrens/Wachter/Wachter, § 18 Rn. 189 ff.

18 Vgl. dazu *Hofmann*, § 18 Rn. 9; Behrens/Wachter/Wachter, § 18 Rn. 155 f.

19 BGBl. 2011 Teil I Nr. 55 ausgegeben am 04.11.2011.

solche Rechtsverordnung nicht erlassen worden, die elektronische Übermittlung also nach wie vor ausgeschlossen.

Die Verwendung der amtlich vorgeschriebenen Vordrucke ist zwingend, wobei die aktuelle Fassung des Vordrucks zu verwenden ist.<sup>20</sup> Nicht ausreichend ist die Übersendung einer Kurzmitteilung durch den Notar.<sup>21</sup> Dem Vordruck, der nur noch in einfacher Ausfertigung einzureichen ist, ist eine Abschrift der Urkunde über den Rechtsvorgang bzw. den Antrag, den Beschluss oder die Entscheidung beizufügen. Der notwendige Inhalt der Anzeige ergibt sich aus § 20 GrEStG.<sup>22</sup>

## II. Notarhaftung

- 8 Ein Notar kann bei Unterlassung einer nach § 18 GrEStG erforderlichen Anzeige unter Umständen eine leichtfertige Steuerverkürzung begehen; in diesem Fall verlängert sich die Festsetzungsfrist auf fünf Jahre.<sup>23</sup> Die Nichtanzeige des Erwerbsvorgangs i.S.d. § 1 Abs. 2, 2a, 3, 3a GrEStG führt aufgrund § 16 Abs. 5 GrEStG darüber hinaus zum Ausschluss der Vergünstigungen aus § 16 Abs. 1 bis 4 GrEStG.<sup>24</sup>
- 9 Neben der strafrechtlichen Haftung des Notars aufgrund einer unterlassenen Anzeige kommt eine zivilrechtliche Schadensersatzpflicht auch dann in Betracht, wenn der Notar im Zusammenhang mit der Beurkundung tatsächlich über steuerliche Folgen berät und die Auskunft nicht zutreffend, unklar oder nicht erkennbar unvollständig ist.<sup>25</sup> Zwar ist der Notar grds. nicht verpflichtet, den Beteiligten steuerliche Belehrungen zu erteilen; auch die Hinweispflicht nach § 19 BeurkG beschränkt sich darauf, dass die Eintragung im Grundbuch erst nach Erteilung der Unbedenklichkeitsbescheinigung erfolgen darf. Wenn der Notar gleichwohl ohne entsprechende Verpflichtung eine grunderwerbsteuerliche Beratung vornimmt, haftet er selbstverständlich für eine etwaige fehlerhafte Auskunft.
- 10 Bei der Gestaltung eines Kaufvertrages ist ferner darauf zu achten, dass die Kaufpreisfälligkeit nicht vom Vorliegen der Unbedenklichkeitsbescheinigung abhängig gemacht wird. Andernfalls könnte der Käufer durch Nichtzahlung der GrESt den Eintritt der Fälligkeit hinausschieben und somit einen Schaden beim Verkäufer auslösen.<sup>26</sup>

<sup>20</sup> Die aktuellen Vordrucke sind seit dem 01.01.2018 zu verwenden.

<sup>21</sup> Vgl. BFH-Urteil II R 51/11 v. 18.04.2012, BStBl. II 2013, 830.

<sup>22</sup> Vgl. Rdn. 19 f.

<sup>23</sup> Vgl. *Pablke*, § 18 Rn. 20.

<sup>24</sup> Vgl. zu den Rechtsfolgen einer Nichtanzeige ausführlich Kap. 10 Rdn. 86 ff.

<sup>25</sup> Vgl. BGH, NJW 1986, 1329; *Pablke*, § 18 Rn. 24.

<sup>26</sup> Vgl. *Pablke*, § 18 Rn. 25; vgl. hierzu auch OLG Hamm, Urteil 11 U 168/91 v. 21.02.1992, NJW 1993, 1601.

**B. Anzeigepflicht der Beteiligten**

Die Vorschrift des § 19 GrEStG bezweckt ebenso wie die Anzeigepflicht nach § 18 GrEStG eine Sicherung des Steueraufkommens. Nach § 19 GrEStG sind ausschließlich die Steuerschuldner i.S.d. § 13 GrEStG anzeigepflichtig.<sup>27</sup> 11

Die in § 19 GrEStG normierte Pflicht zur Anzeige der der GrESt unterliegenden Vorgänge ist eine objektive Verpflichtung, die unabhängig von subjektiven Kenntnissen und Fähigkeiten des zur Anzeige Verpflichteten besteht. Auch die Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 AO tritt unabhängig von subjektiven Momenten schon bei objektiver Anzeigepflichtverletzung ein;<sup>28</sup> allerdings nützt dem nach § 19 GrEStG anzeigepflichtigen Steuerschuldner eine vom Notar tatsächlich erstattete »ordnungsgemäße« Anzeige insoweit, als der Beginn der Festsetzungs- bzw. Feststellungsfrist nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO nicht dadurch weiter hinausgeschoben wird, dass für denselben Rechtsvorgang nach § 19 GrEStG Anzeigeverpflichtete ihre Anzeigepflicht nicht erfüllt haben.<sup>29</sup> Die Anzeigepflicht wird nach ständiger Rechtsprechung des BFH grundsätzlich nur durch Übermittlung der Anzeige an die *Grunderwerbsteuerstelle* des zuständigen FA ordnungsgemäß erfüllt. Außerdem muss die Anzeige als eine solche nach dem GrEStG gekennzeichnet sein. Insoweit gelten die zu § 18 GrEStG dargestellten Grundsätze.<sup>30</sup> 12

Andere Personen (z.B. Initiatoren oder Projektanbieter im Bauherrenmodell), die selbst keine Steuerschuldner sind, trifft keine Anzeigepflicht. 13

Die anzeigepflichtigen Rechtsvorgänge werden in § 19 GrEStG im Einzelnen abschließend aufgeführt, wobei die Liste der Anzeigepflichten in der Vergangenheit immer mehr erweitert wurde. Die durch die Beteiligten anzuzeigenden Rechtsvorgänge sind nicht identisch mit den Rechtsvorgängen, die von den Gerichten, Behörden und Notaren gem. § 18 GrEStG anzuzeigen sind, wobei es jedoch Überschneidungen gibt.<sup>31</sup> Insoweit ist zu beachten, dass die Beteiligten auch alle Erwerbsvorgänge anzeigen müssen, über die Gerichte, Behörden und Notare keine Anzeige erstatten müssen, vgl. § 19 Abs. 1 Satz 2 GrEStG. 14

Nach § 19 Abs. 2 GrEStG ist insbesondere auch über jede nachträgliche Erhöhung einer Gegenleistung Anzeige zu erstatten. Der Zeitraum, innerhalb dessen es zur Erhöhung der Gegenleistung kommt, ist für § 19 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG ohne Bedeutung.<sup>32</sup> 15

Gem. § 19 Abs. 2 Nr. 4 GrEStG sind auch Änderungen im Gesellschafterbestand einer Gesamthand anzeigepflichtig, wenn zuvor bei der Einbringung eines Grundstücks in diese Gesamthand durch einen Gesellschafter die Vergünstigungen des § 5 Abs. 1 oder 16

27 Dies betrifft jedoch nicht nur tatsächliche, sondern auch potentielle Steuerschuldner, vgl. Behrens/Wachter/Wachter, § 19 Rn. 58. Zur Anzeigepflicht der Beteiligten nach § 19 GrEStG vgl. ausführlich Heine, UVR 2004, 303 ff.

28 Vgl. Boruttau/Loose, § 19 GrEStG, Rn. 4.

29 Vgl. Behrens/Wachter/Wachter, § 19 Rn. 248.

30 Vgl. Rdn. 6.

31 Vgl. Behrens/Wachter/Wachter, § 19 Rn. 66.

32 Vgl. Pahlke, § 19 GrEStG, Rn. 10.

Abs. 2 GrEStG in Anspruch genommen wurden.<sup>33</sup> Zu beachten ist, dass die Anzeigepflicht nach Auffassung des BFH auch dann gilt, wenn sich der personelle Gesellschafterbestand der Gesamthand nicht ändert.<sup>34</sup>

- 17 Nach § 19 Abs. 2 Nr. 4a GrEStG (erstmalig anzuwenden auf Erwerbsvorgänge, die nach dem 31.12.2009 verwirklicht werden<sup>35</sup>) haben die Steuerschuldner über Änderungen von Beherrschungsverhältnissen i.S.v. § 6a Satz 4 GrEStG Anzeige zu erstatten. Nach § 19 Abs. 2 Nr. 5 GrEStG ist zudem Anzeige zu erstatten über Änderungen in der Nutzung oder den Verzicht auf Rückübertragung, wenn der Grundstückserwerb nach § 4 Nr. 9 GrEStG von der Besteuerung ausgenommen war. Die in § 19 Abs. 2 Nr. 4, Nr. 4a und Nr. 5 GrEStG geregelten Anzeigepflichten gehen als *lex specialis* der allgemeinen Anzeigepflicht nach § 153 Abs. 2 AO vor.<sup>36</sup>
- 18 Gem. § 19 Abs. 5 Satz 1 GrEStG sind die abzugebenden Anzeigen Steuererklärungen mit der Folge, dass die Nichtabgabe oder nicht fristgerechte Abgabe gem. § 152 AO einen Verspätungszuschlag auslösen kann. Insoweit sind die Änderungen zu beachten, die sich durch das JStG 2020 ergeben haben:<sup>37</sup> Durch das Einfügen von § 19 Abs. 6 GrEStG wird die Begrenzung der Höhe des Verspätungszuschlags nach § 152 Abs. 10 AO für nicht anwendbar erklärt, so dass nunmehr auch ein Verspätungszuschlag von über 25.000 € festgesetzt werden kann. Darüber hinaus kommt es durch die Neuregelung zu einer Gleichstellung von Feststellungsfällen im Vergleich zu solchen Fällen, bei denen aufgrund der Lage der Grundstücke keine Feststellung durchzuführen ist. Die Nichterfüllung der Anzeigepflicht kann gegebenenfalls auch steuerstrafrechtliche Folgen gem. §§ 369 ff. AO auslösen. Schließlich führt die Verletzung der Anzeigepflicht zur Hemmung des Anlaufs der Festsetzungsfrist (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO).<sup>38</sup> Hat jedoch der Notar nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG eine hinreichend vollständige Anzeige erstattet, tritt die Anlaufhemmung nicht ein, auch wenn die Steuerschuldner keine Anzeige erstattet haben.<sup>39</sup>

Fraglich ist, ob dies auch für den Tatbestand von § 1 Abs. 2a GrEStG gilt. Denn der Notar hat bereits den Vertragsschluss über die Übertragung von Anteilen an grundbesitzenden Personengesellschaften anzuzeigen, während sich die Anzeigepflicht der Personengesellschaft als Steuerschuldnerin gem. § 19 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG auf die (unmittelbare oder mittelbare) Änderung im Gesellschafterbestand selbst bezieht. Weil der Notar keine Angaben zum Zeitpunkt des dinglichen Vollzugs und damit zum

33 Vgl. zur Rechtslage vor dem 01.01.2000: BFH, NV 1996, 357; daneben kommt eine Anzeigepflicht des Notars gem. § 18 Abs. 2 Satz 2 GrEStG in Betracht; vgl. ferner BGBl. I 2001, 3806 ff.

34 Vgl. BFH-Urteil II R 39/16 v. 15.01.2019, BStBl. II 2019, 627, a.A. *Pahlke*, § 19 Rn. 11; *Boruttau/Loose*, § 19 Rn. 26.

35 Vgl. § 23 Abs. 8 Satz 1 GrEStG.

36 Vgl. *Boruttau/Loose*, § 19 GrEStG, Rn. 25.

37 BGBl. I 2020, 3096, 3129.

38 Vgl. *Pahlke*, § 19 Rn. 16.

39 Vgl. BFH-Urteil II R 55/06 vom 11.06.2008, BFH/NV 2008, 1876; *Boruttau/Loose*, § 19 GrEStG, Rn. 8.

Besteuerungszeitpunkt macht, könnte es – auch zur Verhinderung der Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO – erforderlich sein, dass die Steuerschuldnerin zusätzlich noch den dinglichen Vollzug der Anteilsübertragung anzeigt. Allerdings wird diese Angabe von § 20 GrEStG nicht gefordert.

### C. Inhalt der Anzeigen

§ 20 GrEStG regelt, welchen Inhalt die aufgrund der §§ 18 und 19 GrEStG abzugebenden Anzeigen haben müssen. Die Vorschrift dient einer umfassenden Information der Finanzämter über Grunderwerbsteuerrelevante Rechtsvorgänge. Über den Inhalt von § 20 GrEStG hinausgehende Angaben können vom FA nicht verlangt werden.<sup>40</sup>

Durch das Jahressteuergesetz 2010 wurde § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 Nr. 1 GrEStG geändert.<sup>41</sup> Dem FA sind nunmehr auch die steuerliche Identifikationsnummer des Erwerbers und des Veräußerers mitzuteilen. Anzeigen, die sich auf Anteile an einer Gesellschaft beziehen, müssen zusätzlich die Wirtschafts-Identifikationsnummer der Gesellschaft enthalten.<sup>42</sup> Eine weitere Änderung der Vorschrift ist die durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26.06.2013<sup>43</sup> erfolgte Ergänzung des § 20 Abs. 2 GrEStG um eine neue Nr. 3. Danach ist einer Anzeige, die sich auf Anteile an einer Gesellschaft bezieht, bei mehreren beteiligten Rechtsträgern eine Beteiligungsübersicht beizufügen.<sup>44</sup>

Die Anzeige muss u.a. auch das Grundstück nach Grundbuch nach Kataster, Straße und Hausnummer bezeichnen, vgl. § 20 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG. Der BFH war allerdings bei der rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs im Jahr 2012 davon ausgegangen, dass grundstücksbezogene Angaben nicht zwingend erforderlich seien, da das Finanzamt auch bei insoweit fehlenden Angaben in der Lage sei, sich aufgrund des übrigen Anzeigehalts die entsprechenden Informationen aufgrund eigener Ermittlungsmaßnahmen zu verschaffen.<sup>45</sup> Auf dieses Urteil hatte die Finanzverwaltung mit einem Nichtanwendungserlass reagiert.<sup>46</sup> Zwischenzeitlich wurde das Gesetz geändert<sup>47</sup> und § 16 Abs. 5 GrEStG setzt nunmehr voraus, dass der Erwerbsvorgang »in allen Teilen vollständig angezeigt (§§ 18 bis 20)« worden ist. Die Grundstücksangaben sind daher zwingend in die Anzeige aufzunehmen.<sup>48</sup>

40 Vgl. *Pahlke*, § 20 Rn. 1; Behrens/Wachter/Wachter, § 20 Rn. 5; vgl. hierzu auch BFH-Urteil II R 16/92 vom 08.11.1995, BFH/NV 1996, 357.

41 Vgl. Jahressteuergesetz 2010, BGBl. 2010, 1768 ff.

42 Dazu kritisch *Gottwald*, DNotZ 2011, 83.

43 BGBl. I 2013, 1809.

44 Vgl. hierzu auch *Ihle*, notar 2013, 379. Zu Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit dieser Verpflichtung vgl. Behrens/Wachter/Wachter, § 20 Rn. 23.

45 Vgl. BFH-Urteil II R 51/11 v. 18.04.2012, BStBl. II 2013, 830.

46 Vgl. Gleichlautende Ländererlasse v. 04.06.2013, BStBl. I 2013, 1277.

47 BGBl. I 2014, 1266.

48 Kritisch dazu Behrens/Wachter/Wachter, § 20 Rn. 47.

- 22 Bei der **Veräußerung von Gesellschaftsanteilen** sind gem. § 20 Abs. 2 GrEStG zusätzliche Angaben zu machen. Gem. § 20 Abs. 2 GrEStG müssen solche Anzeigen auch die Firma, den Ort der Geschäftsführung, die Wirtschafts-Identifikationsnummer, die Bezeichnung des Gesellschaftsanteils sowie eine Beteiligungsübersicht enthalten. Es ist fraglich, ob die von § 20 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG geforderte Vorlage einer Beteiligungsübersicht unter dem Gesichtspunkt hinreichender Bestimmtheit als verfassungsgemäß angesehen werden kann.<sup>49</sup>

#### D. Urkundenaushändigung

- 23 Die Gerichte, Behörden und Notare dürfen Urkunden, die einen anzeigepflichtigen Vorgang betreffen, den Beteiligten erst aushändigen und Ausfertigungen oder beglaubigte Abschriften den Beteiligten erst erteilen, wenn sie die Anzeigen in allen Teilen vollständig (§§ 18 und 20) an das FA abgesandt haben. Der Zusatz »in allen Teilen vollständig (§§ 18 und 20)« wurde durch das StÄndG<sup>50</sup> eingefügt und gilt für Erwerbe nach dem 05.11.2015.<sup>51</sup> Der Gesetzgeber will mit dieser Änderung im Hinblick auf die Ergänzung von § 16 Abs. 5 GrEStG durch das sog. KroatienG vom 25.07.2014 sicherstellen, dass der Anzeigenbegriff innerhalb des GrEStG einheitlich anzuwenden ist.
- 24 Die Vorschrift stellt sicher, dass die nach § 18 GrEStG anzeigepflichtigen Personen ihrer Anzeigepflicht tatsächlich nachkommen. Dem Grundbuchamt dürfen dagegen die Urkunden bereits vor Absendung der Anzeige vorgelegt werden, was im Hinblick auf die sich durch § 17 GBO ergebende Reihenfolge der Eintragungen wichtig ist.<sup>52</sup>

#### E. Unbedenklichkeitsbescheinigung

- 25 Gem. § 22 Abs. 1 Satz 1 GrEStG darf der Erwerber eines Grundstücks in das Grundbuch erst dann eingetragen werden, wenn eine Bescheinigung des FA vorgelegt wird, aus der sich ergibt, dass der Eintragung steuerliche Bedenken nicht entgegenstehen (sog. Unbedenklichkeitsbescheinigung, kurz auch »UB« genannt). Die Nichterteilung der Unbedenklichkeitsbescheinigung hat somit die Wirkung einer *Grundbuchsperre*. Es handelt sich somit um das wirksamste Mittel zur Sicherung des Steuereingangs.
- 26 Die Unbedenklichkeitsbescheinigung ist erforderlich, unabhängig davon, ob es sich um eine rechtsändernde oder nur berichtigende (z.B. bei Umwandlungsfällen) Eintragung handelt.<sup>53</sup>

49 Vgl. Boruttau/Loose, § 20 Rn. 14; Behrens/Wachter/Wachter, § 20 Rn. 26, 82.

50 BGBl. I 2015, 1834.

51 Vgl. § 23 Abs. 15 GrEStG.

52 Vgl. Pablke, § 21 Rn. 3; Hofmann, § 21 Rn. 2.

53 Vgl. Pablke, § 22 Rn. 3; Hofmann, § 22 Rn. 2. Hat der Steuerpflichtige gegen einen Grunderwerbsteuerbescheid Einspruch eingelegt, empfiehlt sich gleichwohl die vorläufige Bezahlung der Grunderwerbsteuer, um in das Grundbuch zu kommen, es sei denn, dem Käufer reicht eine etwaige Auflassungsvormerkung als dingliche Absicherung aus.

Entbehrlich ist die Unbedenklichkeitsbescheinigung in den Fällen, die **eindeutig nicht** 27 grunderwerbsteuerpflichtig sind (z.B. Namensberichtigung, Firmenänderung einer Kapitalgesellschaft im Grundbuch oder Grundbuchberichtigung aufgrund eines Formwechsels).<sup>54</sup>

Eine Grundbuchberichtigung infolge einer Veränderung im Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft bedarf dagegen in jedem Fall einer Unbedenklichkeitsbescheinigung, da hier eine Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 2a bzw. Abs. 3 GrEStG möglich ist.<sup>55</sup> 28

Weitere Ausnahmen können die Obersten Finanzbehörden der Länder vorsehen (§ 22 29 Abs. 1 Satz 2 GrEStG; die Hinweise der jeweiligen LandesFinVerw. zum Erfordernis einer Unbedenklichkeitsbescheinigung sind im **Anhang 2** abgedruckt<sup>56</sup>).

Ohne Vorlage der Unbedenklichkeitsbescheinigung kann die Eintragung eines Eigentumswechsels durch Erbfolge erfolgen;<sup>57</sup> darüber hinaus ist regelmäßig die Vorlage einer Unbedenklichkeitsbescheinigung in den Fällen der nach § 3 Nr. 1 GrEStG (Erwerb geringfügiger Grundstücke), § 3 Nr. 4 GrEStG (Erwerb durch den Ehegatten) und § 3 Nr. 6 GrEStG (Erwerb durch geradlinig Verwandte, Stiefkinder und deren Ehegatten) steuerbefreiten Erwerbe entbehrlich.<sup>58</sup> Bei Erwerben durch die öffentliche Hand wird teilweise auf die Erteilung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung verzichtet (Erwerb durch die Bundesrepublik Deutschland, ein Land oder eine Gemeinde).<sup>59</sup>

Das FA ist erst dann verpflichtet, die Unbedenklichkeitsbescheinigung zu erteilen, 30 wenn die GrESt entrichtet, sichergestellt oder gestundet wurde bzw. wenn Steuerfreiheit gegeben ist.<sup>60</sup> Es **darf** die Bescheinigung auch in anderen Fällen erteilen, wenn nach dem Ermessen des FA die Steuerforderung nicht gefährdet ist (§ 22 Abs. 2 GrEStG). Das FA darf die Unbedenklichkeitsbescheinigung nicht deshalb versagen, weil es die Unwirksamkeit der zivilrechtlichen Erklärungen (z.B. der Auffassung im Fall von § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG) annimmt. Die Entscheidung darüber, ob der Erwerber aufgrund wirksamer Auffassung als Eigentümer in das Grundbuch einzutragen ist, steht allein dem Grundbuchamt zu.<sup>61</sup>

54 Vgl. *Pablke*, § 22 Rn. 4; Behrens/Wachter/Wachter, § 22 Rn. 29 m.w.N.

55 Vgl. Behrens/Wachter/Wachter, § 22 Rn. 30; *Pablke*, § 22 Rn. 3; OLG Frankfurt am Main, Beschl. 20 W 304/04 v. 17.08.2004, DNotI-Report 2005, 14 ff.

56 Die Übersicht ist übernommen aus der Homepage des Deutschen Notarinstitutes und wird dort regelmäßig aktualisiert.

57 Vgl. *Hofmann*, § 22 Rn. 4; *Pablke*, § 22 Rn. 4.

58 Vgl. *Pablke*, § 22 Rn. 4; Behrens/Wachter/Wachter, § 22 Rn. 32.

59 Vgl. hierzu *Pablke*, § 22 Rn. 4 m.w.N.

60 Nach einer Entscheidung des Sächsischen FG vom 17.08.2004 (5 K 1985/00, EFG 2005, 303) ist die Unbedenklichkeitsbescheinigung auch dann zu erteilen, wenn Erwerber und Veräußerer in Gesamtvollstreckung sind und das FA die Möglichkeit hat, mit der Grunderwerbsteuerforderung am Gesamtvollstreckungsverfahren teilzunehmen. Während dieses Verfahrens besteht nur noch ein Anspruch auf die ordnungsgemäße Berücksichtigung der Grunderwerbsteuerforderung nach der Gesamtvollstreckungsordnung.

61 Vgl. BFH-Beschluss II B 83/95 vom 20.06.1995, BFH/NV 1995, 1089.

- 31 Umstritten ist die Frage, ob nach Einlegung eines Rechtsbehelfs gegen den Grunderwerbsteuerbescheid und Aussetzung der Vollziehung (§ 361 AO) ein Anspruch auf Erteilung der Unbedenklichkeitsbescheinigung besteht. Während der BFH diese Frage bejaht,<sup>62</sup> vertritt die FinVerw. die Auffassung, dass die Unbedenklichkeitsbescheinigung nur dann zu erteilen ist, wenn nach dem Ermessen des FA die Steuerforderung nicht gefährdet ist.<sup>63</sup> In der Praxis wird daher die Unbedenklichkeitsbescheinigung nur gegen Sicherheitsleistung (§ 241 AO) gewährt.<sup>64</sup>
- 32 Sofern die GrESt gezahlt ist, stehen dazu angefallene, aber nicht entrichtete Säumniszuschläge der Erteilung der Unbedenklichkeitsbescheinigung nicht entgegen.<sup>65</sup> Besteht ein Rechtsanspruch auf Erteilung der Unbedenklichkeitsbescheinigung aufgrund einer Stundung, entfällt dieser Anspruch nicht deshalb, weil die Stundungsfrist inzwischen abgelaufen ist und nicht erneut Stundung gewährt wurde.<sup>66</sup>
- 33 Die Erteilung der Unbedenklichkeitsbescheinigung ist ein Verwaltungsakt,<sup>67</sup> der nicht mit einem Widerrufsvorbehalt versehen werden darf.<sup>68</sup>
- 34 Wird die Erteilung der Unbedenklichkeitsbescheinigung abgelehnt, ist dagegen der Einspruch gegeben. In Ausnahmefällen kann die Finanzbehörde zur Vermeidung irreparabler Folgen für den Antragsteller im Weg der einstweiligen Anordnung nach § 114 FGO unter gleichzeitiger Anordnung einer Sicherheitsleistung zur Erteilung der Unbedenklichkeitsbescheinigung verpflichtet werden.<sup>69</sup>

62 Vgl. BFH-Urteil II R 76/83 vom 31.07.1985, BStBl. II 1985, 698.

63 Vgl. koord. Erl. FinMin Nds. vom 01.02.1993, UVR 1993, 160; vgl. hierzu auch *Pablke*, § 22 Rn. 15 m.w.N.

64 Der Streit hat nur dann praktische Auswirkungen, wenn eine Aussetzung der Vollziehung ausnahmsweise ohne Sicherheitsleistung gewährt worden ist. Wird nämlich eine Sicherheitsleistung angeordnet und erbracht, besteht schon nach § 22 Abs. 1 Satz 1 GrEStG ein Anspruch auf Erteilung der Unbedenklichkeitsbescheinigung; vgl. hierzu *Pablke*, § 22 Rn. 15 f.

65 Vgl. *Hofmann*, § 22 Rn. 6; FinMin BaWü vom 09.06.1998, DSrR 1998, 1180.

66 Vgl. BFH-Beschluss II B 102/86 vom 14.01.1987, BStBl. II 1987, 269; Behrens/Wachter/*Wachter*, § 22 Rn. 47.

67 Vgl. BFH, vom 26.10.1962, BStBl. III 1963, 219; *Hofmann*, § 22 Rn. 12; Boruttau/*Loose*, § 22 Rn. 42.

68 Vgl. BFH-Beschluss II B 83/95 vom 20.06.1995, BFH/NV 1995, 1089.

69 Vgl. BFH-Beschluss II B 83/95 vom 20.06.1995, BFH/NV 1995, 1089.