

# **Grunderwerbsteuergesetz: GrEStG**

Viskorf

20. Auflage 2022  
ISBN 978-3-406-75387-9  
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei  
[beck-shop.de](http://beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

teilung der nach dem Leasingvertrag zu entrichtenden Zahlungen in solche für die Einräumung der Verwertungsbefugnis und solche für eine Vermietungsleistung entfällt (BFH II R 13/96, BFH/NV 99, 666).

Zu den **Erscheinungsformen**, vertraglichen Grundlagen und den gtrechtlichen **Risiken** des Immobilienleasings s *Loose* in FS *Spiegelberger*, 2009, 360 ff; zur Ausübung von Ankaufsrechten beim Immobilienleasing *Böing* UVR 10, 369; Immobilien-Leasing und GrESt *Bruschke* ErbStB 20, 115.

(frei)

593, 594

#### 8. Wirtschaftliche Einbringung eines Grundstücks in eine PersGes

Ein Gesellschafter kann ein **Grundstück der Ges nur dem Wert nach überlassen**. **595**

Die Einbringung einer Sache dem Werte nach begründet nur die schuldrechtliche Verpflichtung des Gesellschafters, die Sache der Ges so zur Verfügung zu stellen, als ob sie Gesellschaftsvermögen wäre; sie lässt jedoch die dingliche Rechtsstellung des Gesellschafters und seine Verfügbefugnis im Außenverhältnis unberührt (BGH II ZR 242/08, DStR 09, 2015). Zivilrechtlich bleibt der Gesellschafter Eigentümer. Der Wert des Grundstücks wird im Innenverhältnis dem Gesellschaftsvermögen zugewiesen, das von Wertsteigerungen profitiert.

Die **wertmäßige Einbringung eines Grundstücks** in das Gesellschaftsvermögen ist **596** nach **§ 1 Abs 2 steuerbar**, wenn ein Gesellschafter der Ges das Grundstück zur Fruchtziehung und Lastentragung zur Verfügung stellt und alle Wertsteigerungen sowie Wertminderungen des Grundstücks der Ges und nur mittels des Gesellschaftsverhältnisses den einzelnen Gesellschaftern zugutekommen (BFH II R 52/70, BStBl II 76, 30). Das Grundstück muss im Innenverhältnis wie Eigentum der Ges behandelt werden (BFH II R 32/67, BStBl II 74, 773). Die Ges muss also an der Substanz des Grundstücks beteiligt sein. Eine Substanzbeteiligung ist gegeben, wenn bei einer etwaigen Veräußerung des Grundstücks der Erlös in das Gesellschaftsvermögen fällt oder ihm zuzuführen ist (BFH II 72/65, BStBl II 71, 278). Die Ges muss nicht zur Veräußerung des Grundstücks ermächtigt sein (*Hofmann* § 1 Rn 81; *Pahlke* § 1 Rn 257; *Schnitter* in *Wilms/Jochum GrEStG* § 1 Rn 238.1). Die Einbringung dem Wert nach impliziert, dass der Gesellschafter das Grundstück der Ges nicht dadurch entziehen darf, dass er es einem Dritten verkauft, übereignet und übergibt. Im Übrigen bleibt aber dem Eigentümer die freie Entscheidung, ob das Grundstück veräußert werden soll oder nicht. Die dingliche Stellung des Eigentümers hindert nicht die Steuerbarkeit der Einbringung nach § 1 Abs 2.

Die **Verwertungsbefugnis iSv § 1 Abs 2 ist nicht** übertragen und damit der Vorgang **597** nicht steuerbar, wenn ein Gesellschafter der Ges das Grundstück mit Gebäude zwar zur Fruchtziehung und Lastentragung zur Verfügung stellt, die Gesellschafter sich aber für die Fälle der Veräußerung des Grundstücks, des Ausscheidens eines Gesellschafters oder der Liquidation der Ges noch nicht über die Verteilung der stillen Reserven oder der eventuellen Wertminderungen geeinigt haben (BFH II R 52/70, BStBl II 76, 30). Die Einräumung der Verwertungsbefugnis erfordert eine Einigung der Gesellschafter für die Fälle der Veräußerung des Grundstücks, des Ausscheidens eines Gesellschafters oder der Liquidation der Ges über die Verteilung des Veräußerungserlöses bzw. der Wertsteigerungen oder Wertminderungen (FG Nbg IV 338/2006 BeckRS 2009, 26027985).

Das **Einbringen eines Grundstücks** in eine Ges allein **zur Nutzung**, wobei die anderen Gesellschafter an den Wertänderungen des Grundstücks nicht teilhaben, ist **nicht nach § 1 Abs 2 steuerbar** (BFH II R 52/70, BStBl II 76, 30). Die Übernahme der Absetzungen für die Abnutzung des Gebäudes auf Rechnung der Ges und damit auf gemeinsame Rechnung aller Gesellschafter reicht für § 1 Abs 2 nicht aus (BFH II R 32/67, BStBl II 74, 773).

Das sog. „wirtschaftliche Einbringen dem Substanzwert nach“ ist untrennbar mit der Gesellschafterstellung des Eigentümers verknüpft (BFH II 72/65, BStBl II 71, 278). Insofern wird das Bestehen einer Ges mit dem Grundstückseigentümer als Gesellschafter

vorausgesetzt. Das **Ausscheiden des Gesellschafters** aus der Ges löst dieses Band (BFH II 72/65, BStBl II 71, 278). Dem Ausscheidenden ist gem § 738 Abs 1 Satz 2 BGB sein Grundstück zurückzugeben. Der Ausscheidende erhält die wirtschaftliche Verwertungsmöglichkeit zurück. Ein steuerbarer Erwerbsvorgang wird nicht verwirklicht, wenn mit dem Ausscheiden die Rechtsbeziehungen in Bezug auf das überlassene Grundstück enden und der ausscheidende Gesellschafter als Eigentümer des Grundstücks keine Abfindung für den „Rückfall“ der Verwertungsbefugnis zu zahlen hat. Muss der Ausscheidende eine Abfindung entrichten, liegt ein steuerbarer Rechtsvorgang iSd § 1 Abs 2 vor.

- 600** Ein steuerbarer Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs 2 ist gegeben, wenn ein Grundstück iR der **Auseinandersetzung über das Vermögen der Ges** dem Gesellschafter zugeteilt wird, der es im eigenen Namen für die Ges erworben hatte (BFH II 11/65, BStBl II 71,751). Erwirbt ein Gesellschafter im Einverständnis mit den anderen Gesellschaftern Grundstücke im eigenen Namen für die Ges, so entsteht eine Verpflichtung zur Übereignung der Grundstücke in das Gesellschaftsvermögen kraft Gesetzes nach § 667 BGB. Hatte die Ges bis zur Auflösung und Vollbeendigung zwar die Verwertungsbefugnis nach § 1 Abs 2, nicht aber auch das zivilrechtliche Eigentum an dem Grundstück erworben und wird mit der Zuteilung des Grundstücks an einen Gesellschafter im Rahmen der Auseinandersetzung der Übereignungsanspruch der Gesellschaft gegenstandslos, liegt hierin ein Rechtsvorgang, der es dem Gesellschafter rechtlich und wirtschaftlich ermöglicht, das Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten (BFH II 11/65, BStBl II 71,751).
- 601** Die nach § 1 Abs 2 steuerbare Einbringung dem Werte nach kann nach **§ 5 Abs 2** und der steuerbare Rückerwerb der wirtschaftlichen Verwertungsbefugnis durch den Eigentümer nach **§ 6 Abs 2** begünstigt sein.

**602–608** (frei)

#### **9. Ermächtigung zum Verkauf auf eigene Rechnung – Grundsätze**

- 609** Die umfassendste Art der **Verwertung eines Grundstücks auf eigene Rechnung** besteht darin, einen **eigenen Verkaufserlös** (ggf Mehrerlös) aus dem Grundstück zu erzielen (BFH II R 86/67, BStBl II 76, 97; II R 67/91, BFH/NV 95, 269). Die Befugnis zur Veräußerung eines Grundstücks die stärkste Form der Verwertungsmacht. Trotz fehlenden Besitzes kann auch derjenige die Verwertungsbefugnis iSd § 1 Abs 2 erwerben, den ein Grundstückseigentümer ermächtigt, ein Grundstück zu veräußern, wobei er den über eine bestimmte Grenze hinausgehenden Mehrerlös nicht an den Eigentümer abzuführen braucht und für sich behalten darf (BFH II R 67/91, BFH/NV 95, 269). Unerheblich ist, ob der Berechtigte bis zum Zeitpunkt der Veräußerung die tatsächlichen Nutzungen des Grundstücks ziehen kann.
- 610** Ein Eigentümer kann auch durch den Abschluss eines Kaufvertrages gebunden werden, zu dem von vornherein vereinbart wird, dass die für seine Wirksamkeit erforderlichen Genehmigungen (vgl auch § 14 Nr 2) nur auf besonderes Verlangen des Käufers eingeholt werden sollen (**schwebend unwirksamer Kauf**). Die Übereignung des Grundstücks wird nicht durchgeführt, vielmehr veräußert der „Käufer“ das Grundstück in Vollmacht der Eigentümer in deren Namen. Der Kaufvertrag hindert nicht die Entstehung der GrESt aus § 1 Abs 2, wenn dessen Tatbestandsmerkmale erfüllt sind (BFH II B 42/68, DStR 69, 102). Dem schwebend unwirksamen Kauf steht das **bindende Verkaufsangebot** an den Käufer oder an einen von diesem zu bestimmenden Dritten gleich, sofern es durch weitere Umstände dem Käufer ermöglicht wird, das Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten (BFH II R 86/67, BStBl II 72, 27). Entsprechendes gilt für einen Architekten, der sich Grundstücke sichert, die nach Parzellierung durch ihn kraft einer ihm eingeräumten Vollmacht unmittelbar vom Eigentümer an die Bauinteressenten abgegeben werden sollen (BFH II 136/65, BStBl II 72, 495), sofern er nicht ohnehin als alleiniger Käufer anzusehen ist.
- 611** Eine **Verkaufsermächtigung kann beruhen:**
- a)** auf der Erteilung einer **Vollmacht** (§§ 167 ff BGB), die den Bevollmächtigten in die Lage versetzt, das Grundstück ohne Zuziehung des Eigentümers und in dessen Namen

mit Rechtswirkung für und gegen diesen zu verkaufen und, wenn die Vollmacht sich auch auf die Auflassung erstreckt, den Vertrag auch ohne Zuziehung des Eigentümers durch Übereignung zu erfüllen. Ist eine solche Vollmacht erteilt, so können, selbst wenn sie nicht ausdrücklich als unwiderruflich bezeichnet ist, doch die Umstände ergeben, dass der Bevollmächtigte auch in dem für die Steuerpflicht maßgebenden Innenverhältnis zum Eigentümer berechtigt sein solle, von der Vollmacht nach eigenem Ermessen (und ohne Bindung an Weisungen des Vollmachtgebers) Gebrauch zu machen (vgl BFH II B 39/68, BStBl II 69, 170). Die unwiderrufliche Vollmacht bedarf gem § 311b Abs 1 BGB grds der Beurkundung (st Rspr BGH V ZR 75/15, NJW 16, 2177 Rn 31);

- b)** auf der ohne Erteilung einer Vollmacht von dem Eigentümer erklärten **Einwilligung** 612 (vgl §§ 183, 185 BGB), dass der Ermächtigte das Grundstück im eigenen Namen veräußern kann;
- c)** auf der **Erklärung des Eigentümers**, dass er den von dem Ermächtigten angebahnten 613 Grundstücksveräußerungsvertrag oder die auf Teilstücken des Grundstücks sich beziehenden Einzelverträge abschließen und erfüllen werde, falls dabei die zwischen ihm und dem Ermächtigten vereinbarten Bedingungen eingehalten sind, insbes der etwa ausbedogene Mindestpreis erzielt ist. Eine Befugnis zur dinglichen Verfügung über das Grundstück ist mithin nicht erforderlich (BFH II R 116/85, BStBl II 89, 52). Eine solche Erklärung ist insbes dann tatbestandlich ausreichend, wenn an die Ablehnung des Vertragsabschlusses durch Vereinbarung von Vertragsstrafen, Reuegeld oder in anderer Rechtsform nicht unwesentliche Nachteile für den Eigentümer geknüpft worden sind, so dass dieser in der freien Entschiebung, ob er das Grundstück veräußern will oder nicht, beeinträchtigt ist (BFH II R 49/74, BStBl II 75, 863). Dies gilt namentlich, wenn der Eigentümer vereinbarungsgem bei Verweigerung des Vertragsabschlusses den etwaigen Mehrerlös, der bei einer von dem Ermächtigten angebahnten Veräußerung des Grundstücks über den ausbedungenen Mindestpreis erzielt würde, an den Ermächtigten zu zahlen hat. § 1 Abs 2 kann auch dann eingreifen, wenn der Grundstückseigentümer dem Makler keine Verkaufsvollmacht erteilt und sich auch nicht verpflichtet hat, die von dem Makler vermittelten Kaufverträge abzuschließen; es genügt, dass der Grundstückseigentümer einem Dritten (notariell beurkundete) Verkaufsvollmacht erteilt hat und diese ohne Verletzung seiner Pflichten aus dem Maklervertrag nicht widerrufen kann (BFH II R 116/85, BStBl II 88, 52). Ob der Maklervertrag hätte beurkundet werden müssen, ließ der BFH unter Hinweis auf § 41 Abs 1 AO offen;
- d)** auf einem **Angebots-Zwischengeschäft**, das sogar durch ein befristetes Angebot 614 begründet werden kann (vgl BFH II R 86/67, BStBl II 76, 26; HessFG V 132/77, EFG 79, 407) bzw durch Angebot an den Angebotsempfänger oder an einen von diesem zu benennenden Dritten; ferner durch ein vertragliches Ankaufsrecht (ohne korrespondierende Ankaufspflicht) mit oder ohne ausdrückliche Vereinbarung der „Abtretbarkeit“ (vgl BFH II R 162/66, BStBl II 72, 828).

Es ist unerheblich, wenn auch der **Grundstückseigentümer** – sodann idR vertragswidrig – „noch in irgendeiner Weise auf das Grundstück **einwirken** kann“. Denn für die Erfüllung des Tatbestandes des § 1 Abs 2 reichen schuldrechtliche Absicherungen aus (BFH II R 116/85, BStBl II 89, 52).

Der nach § 1 Abs 2 **steuerpflichtige Erwerb** des Rechts zur Verwertung eines Grundstücks „auf eigene Rechnung“ **erfordert**, dass der Berechtigte am wirtschaftlichen Ergebnis einer Verwertung des Grundbesitzes teilhat und er diese Verwertung auch selbst herbeiführen kann, dh vom Grundstückseigentümer die Veräußerung des Grundstücks an bestimmte Personen verlangen kann (BFH II R 35/97, BStBl II 99, 491). Die Befugnis, die Veräußerung des Grundstücks herbeizuführen, kann auch bei einem Dritten liegen, soweit gewährleistet ist, dass dieser im Interesse desjenigen tätig sein wird, dem das wirtschaftliche Ergebnis der Grundstücksveräußerung zukommt, der Dritte somit als Hilfsperson des aus der Grundstücksverwertung Begünstigten anzusehen ist. Eine Verwertungs-

befugnis iSd § 1 Abs 2 besteht nicht, wenn dem Vertragspartner zwar weitgehende Einflussmöglichkeiten eingeräumt werden, dieser aber nicht auf eigene Rechnung handeln kann (FG Bln-Bdg 11 K 1190/05, DStRE 09, 1328, BeckRS 2009, 26027180).

- 617 **Der Ermächtigte handelt auf eigene Rechnung**, wenn nach den getroffenen Abmachungen der Mehrerlös, der über einen vom Eigentümer ausbedungenen Mindestpreis hinaus erzielt wird, ganz oder im Wesentlichen ihm selbst zufließt (BFH II R 95/71, BStBl II 77, 166,). Fließt der Mehrerlös, der über den mit dem Eigentümer vereinbarten Betrag hinausgeht, dem Ermächtigten zu, kommt es nicht darauf an, ob dieser kraft vertraglicher Vereinbarungen mit einem Dritten – etwa einer Innengesellschaft – den Mehrerlös mit diesem zu teilen hat. Bei gegebener Ermächtigung zur Verwertung auf eigene Rechnung kann die Verwertungsbefugnis auch dann eingeräumt sein, wenn ein Dritter an dem Verwertungserlös teilhat (BFH II R 49/74, BStBl II 75, 863).
- 618 Eine **Verpflichtung des Ermächtigten zur Rechnungslegung** (vgl. § 666 BGB) schließt ein Handeln auf eigene Rechnung insbes. dann nicht aus, wenn der Eigentümer an einem etwa erzielten Überpreis beteiligt ist. Das Urt. des BFH II R 55/98, BStBl II 01, 419, das sich ausführlich mit den Absprachen zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer befasst, hat dem zugestimmt.
- 619 **Der Ermächtigte handelt nicht auf eigene Rechnung**, wenn er als Gläubiger des Eigentümers sich wegen seiner Forderung befriedigen, den diese Forderungen übersteigenden Erlös aber an den Eigentümer abführen soll (BFH II R 67/91, BFH/NV 95, 269). Daher vermittelt die Stellung als **Grundpfandrechtsgläubiger** keine Verwertungsbefugnis iSd § 1 Abs 2, wenn die Verwertung nicht für Rechnung des Gläubigers, sondern für Rechnung des Eigentümers (Schuldners) erfolgt (BFH II R 24/07, BFH/NV 09, 788). Dies gilt auch dann, wenn der Grundpfandrechtsgläubiger mit eigenen Mitteln die Fertigstellung eines Bauobjekts allein deshalb betreibt, um die wirtschaftliche Chance auf Rückzahlung der ausgereichten Kreditbeträge zu erhöhen. Ob die Durchführung der auf Fertigstellung des Objekts gerichteten Baumaßnahmen für Rechnung des Grundpfandrechtsgläubigers oder des Eigentümers (Schuldners) erfolgt, ist insoweit unerheblich. An dem über die durch das Grundpfandrecht gesicherte Forderung hinausgehenden Wert des Grundstücks stehen dem Grundpfandrechtsgläubiger Ansprüche nicht zu. Absprachen über eine „Verwertung“ beziehen sich dann im Zweifel auf den Eintritt der Pfandreife als Voraussetzung für die Einleitung von Zwangsvollstreckungsmaßnahmen (BFH II R 67/91, BFH/NV 95, 269). Auch wenn sich der Grundpfandrechtsgläubiger einen aus der Zwangsv verwertung etwa erzielten Mehrerlös zur Sicherung weiterer Forderungen abtreten lässt, bewirkt dies eine Tilgungsmaßnahme „für Rechnung“ des Grundpfandrechtsschuldners (BFH II R 67/91, BFH/NV 95, 269).
- 620 **Nicht steuerbar** ist die Einräumung der Nutzung und der Befugnis, das Grundstück auf eigene Rechnung zu veräußern mit der Maßgabe, dass diese Befugnis nur mit Zustimmung des Eigentümers ausgeübt werden darf. Sofern nicht Weiteres hinzukommt, ist bei Einräumung eines vererblichen Vorkaufsrechts und eines vererblichen Ankaufsrechts iVm einem bis zur Ausübung des Ankaufsrechts bestehenden Mietvertrag § 1 Abs 2 nicht erfüllt, wenn der Berechtigte im Gebrauch des Grundstücks räumlich, zeitlich und inhaltlich beschränkt ist.
- 621, 622 (frei)

#### 10. Verkaufsermächtigung an den atypischen Makler

- 623 Nach dem **gesetzlichen Regelstatut des Maklervertrages** (§§ 652 ff BGB) ist der Auftraggeber nur für den Fall, dass der Verkauf infolge der Tätigkeit des Maklers zustande kommt, zur Entrichtung des vereinbarten Entgelts verpflichtet; iÜ wird weder für den Makler eine Tätigkeitspflicht noch für den Auftraggeber eine Zahlungspflicht begründet (BFH II B 39/68, BStBl II 69, 170). Ein „typischer“ Makler ist mangels Handelns auf eigene Rechnung nicht (Zwischen-)Erwerber. Jedoch kann der Makler aufgrund „atypischer“ Abreden eine Rechtsstellung erhalten, die es ihm ermöglicht, das Grundstück auf

eigene Rechnung zu verwerten (BFH II R 116/85, BStBl II 89, 52). Dies ist der Fall des sog **atypischen Maklervertrags**, der dem Makler aus eigenem Recht eine **Teilhabe an der Grundstücksubstanz** gewährt.

Die atypischen Maklerverträge, bei denen die Rspr die **Anwendung des § 1 Abs 2** 624 bejaht, sind dadurch gekennzeichnet, dass unter Beachtung der bürgerlich-rechtlichen Formerfordernisse eine Rechtsposition zugunsten des Maklers begründet wird, die den Tatbestand der Verwertungsbefugnis erfüllen (BFH II R 116/85, BStBl II 89, 52; II R 55/88, BFH/NV 91, 556). Der atypische Makler kann insofern über das Grundstück rechtlich und wirtschaftlich verfügen, als er aufgrund des vom ihm veranlassten Verwertungsakts den durch das Grundstück verkörperten Sachwert vereinnahmen kann, ohne den rechtlichen Eigentümer über eine vereinbarte Gegenleistung (garantierte Substanzbeteiligung) hinaus an diesem Wert beteiligen zu müssen. In einem solchen Fall hat der Eigentümer sein Grundstück unter Vereinbarung eines ihm zustehenden Mindestkaufpreises an den atypischen Makler „wirtschaftlich verkauft“ (BFH II R 55/88, BFH/NV 91, 556).

Für den Erwerb eines Grundstücks **auf eigene Rechnung** ist erforderlich, dass der 625 Berechtigte am wirtschaftlichen Ergebnis einer Verwertung des Grundbesitzes, insbes am **Mehrerlös** aus einer etwaigen Veräußerung teilhat **und** diese **Verwertung auch selbst herbeiführen kann**, dh vom Grundstückseigentümer die Veräußerung an bestimmte Personen verlangen kann (BFH II R 35/97, BStBl II 99, 491). Nur wenn beide Merkmale vorliegen und es tatsächlich zum Verkauf auf Weisung kommt, ist der Verwertungsbefugte wirtschaftlich wie ein Zwischenerwerber anzusehen (vgl BFH II R 55/88, BFH/NV 91, 556). Ein atypischer Makler handelt nur dann auf eigene Rechnung, wenn der Mehrerlös, der über einen vom Eigentümer ausbedungenen Mindestpreis hinaus erzielt wird, ganz oder im Wesentlichen ihm selbst zufließt (BFH II R 95/71, BStBl II 77, 166).

Für eine **Verwertungsmöglichkeit des Maklers** spricht, dass der Grundstückseigentümer ihm gegenüber verpflichtet ist, den Verkauf des Grundstücks nach **Weisung** an bestimmte Erwerber vorzunehmen. Es reicht aus, wenn der Abschluss eines Kaufvertrages zu dem vom Makler bestimmten Kaufpreis durch Erteilung einer diesbezüglichen **Vollmacht** sichergestellt ist und der Grundstückseigentümer die Vollmacht ohne Verletzung seiner Pflichten aus dem Maklervertrag nicht widerrufen kann (BFH II R 116/85, BStBl II 89, 52). Unerheblich ist es, wenn der Grundstückseigentümer theoretisch die Möglichkeit besaß, andere Makler einzuschalten bzw die vom Makler benannten Käufer zurückzuweisen, ohne möglicherweise gegen den Vertrag mit diesem zu verstößen (BFH II R 55/88, BFH/NV 91, 556).

Der atypische Makler muss selbst die **Höhe des Grundstückskaufpreises aushandeln** 627 und **festsetzen** können. Ist in einem Verkaufsangebot an Unbekannt oder in einem Kaufvertrag mit einem objektiv unbestimmten Dritten bereits ein Kaufpreis beurkundet, kann der Verwertungsgewinn des atypischen Maklers nur darin liegen, dass er weitere Leistungen – zB im Rahmen eines Bauherrenmodells – andient, wobei sich das Gesamtentgelt für Grundstückskauf zuzüglich aller weiteren Leistungen am Marktpreis für das fertiggestellte Gesamtobjekt orientiert.

Eine steuerbare Verwertungsbefugnis steht dem atypischen Makler grds nur auf Grund 628 einer **formwirksamen Ermächtigung** zu. § 1 Abs 2 setzt einen „Rechtsvorgang“ voraus; die Bestimmung verlangt eine Rechtsstellung, die es dem Berechtigten rechtlich oder wirtschaftlich ermöglicht, das Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten (BFH II R 26/75, BStBl II 80, 552). Im Hinblick auf § 311b BGB kann eine **wirtschaftliche Bindung** grds nur eine **rechtlich gesicherte** sein. Dem Formzwang unterliegen insbes Maklerverträge einschließlich aller Nebenabreden, in denen sich der Auftraggeber verpflichtet, ein Grundstück zu festgelegten Bedingungen an jeden vom Makler zugeführten Interessenten zu verkaufen (BGH IV ZR 1155/68, NJW 71, 557; VII ZR 313/78, BGHZ 76, 43, 46 mwN).

Eine **Verwertungsbefugnis iSv § 1 Abs 2** des Maklers liegt vor, wenn der Eigentümer 629 aufgrund **schuldrechtlicher Vereinbarungen** mit dem Makler nicht mehr frei darüber

entscheiden kann, ob er sein Grundstück veräußern will oder nicht. Der Makler muss schuldrechtlich dahin abgesichert sein, dass die von ihm beabsichtigten Grundstückverkäufe durch den Grundstückseigentümer auch abgeschlossen werden (BFH II R 55/88, BFH/NV 91, 556). Ist der Makler zur Vermittlung von Käufern berechtigt und verpflichtet und der Grundstückseigentümer zum Abschluss von Kaufverträgen mit den vom Makler benannten Käufern ausdrücklich verpflichtet, reicht diese schuldrechtliche Absicherung für die Erfüllung des Tatbestands des § 1 Abs 2 aus. Eine Befugnis zur dinglichen Verfügung über das Grundstück ist nicht erforderlich (BFH II R 55/88, BFH/NV 91, 556). Der Tatbestand des § 1 Abs. 2 kann grds auch dann erfüllt sein, wenn der Grundstückseigentümer selbst das Grundstück veräußert (BFH II B 113/89, BFH/NV 91, 118).

- 630 § 1 Abs 2 ist anwendbar, wenn ein **formunwirksam** vereinbarter **Maklerauftrag** nach Art eines Zwischenerwerbs **tatsächlich abgewickelt** wird. Auch wenn der Grundstückseigentümer mangels notarieller Beurkundung an die Verkaufsverpflichtungen nicht gebunden ist und die Verpflichtung zum Schadensersatz entfällt, genügt es für die Anwendung des § 1 Abs 2, dass die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis des Vertrages eintreten und bestehen lassen (vgl § 41 Abs 1 Satz 1 AO; BFH II B 64/99, BFH/NV 00, 746). Dies bedeutet, dass der Makler sich entspr dem Inhalt des formungsgültigen Vertrages erfolgreich um den Verkauf des Grundstücks bemüht haben muss. Der Steuertatbestand wird nicht auf Grund des formunwirksamen Maklervertrages erfüllt, sondern erst mit der erfolgreichen Abwicklung des Verkaufsauftrages.
- 631 Der **Erwerb einer Verwertungsbefugnis** iSd § 1 Abs 2 kann auch vorliegen, wenn sich der Verwertungsberechtigte verpflichtet, **einen „Kaufpreis“** an den Grundstückseigentümer zu zahlen und ihm das Grundstück zur Veräußerung an Dritte überlassen wird (BFH II 136/65, BStBl II 72, 495). Ergibt sich für einen Verwertungsberechtigten aus der Gesamtheit der mit dem Grundstückseigentümer getroffenen Vereinbarungen die Möglichkeit, Grundstücke auf eigene Rechnung zu verwerten, so unterliegt dieser Rechtsvorgang der GrEST; zu den Vereinbarungen gehörten ua notariell beurkundete Zusage des Verwertungsberechtigten, alle oder die noch nicht verkauften Grundstücke an einem bestimmten Tag zu einem bestimmten Kaufpreis zu übernehmen, Auswahl und Benennung der Käufer, Auskehrung eines evtl Mehrerlöses an den Verwertungsberechtigten, Verpflichtung des Verwertungsberechtigten, Zinsen auf den Kaufpreis zu zahlen, Eintragung einer Auflassungsvormerkung zu Gunsten des Verwertungsberechtigten (BFH II R 86/67, BStBl II 76, 27).
- 632 Der nach § 1 Abs 2 der GrEST unterliegende Rechtsvorgang ist nicht identisch mit der vom atypischen Makler erbrachten Vermittlungsleistung. Diese ergibt sich aus dem dem Makler erteilten **Vermittlungsauftrag**, während der sich aus § 1 Abs 2 ergebende Steuertatbestand darauf beruht, dass dieser zusätzlich zum Vermittlungsauftrag besondere Befugnisse erhält, die ihm eine Verwertung auf eigene Rechnung ermöglichen. Vermittlungsleistungen eines atypischen Maklers mit Verwertungsbefugnis nach § 1 Abs 2 sind **nicht gem § 4 Nr 9 Buchst a UStG steuerfrei** (BFH V R 41/14, BStBl II 16, 308). Es fällt also sowohl GrEST als auch USt an. Insoweit liegt keine unionsrechtlich unzulässige Doppelbesteuerung vor.
- 633 Der Tatbestand des § 1 Abs 2 ist bei einem atypischen Maklervertrag auch erfüllt, wenn ein **Dritter als Hilfsperson eingeschaltet** wird (BFH II R 35/97, BStBl II 99, 491). Es muss sichergestellt sein, dass die Hilfsperson im Interesse desjenigen tätig sein wird, dem das wirtschaftliche Ergebnis der Grundstücksveräußerung zukommt. Das ist anzunehmen, wenn zwischen dem aus der Grundstücksveräußerung wirtschaftlich Berechtigten (dem Makler) und dem – dispositionsbefugten – Dritten ein schuldrechtliches (Auftrags-)Verhältnis besteht oder es sich dabei um Gesellschaften handelt, die auf Grund einer personalen Gesellschafter-/Geschäftsführerverflechtung einer einheitlichen Willensbildung unterliegen (BFH II R 35/97, BStBl II 99, 491).
- 634 Eine **befristete Vollmacht** schafft nur die Chance zur Beteiligung an der Substanz des Grundstücks, beinhaltet aber noch keine unbedingte und unbefristete Verwertungsmögl-

lichkeit, wie dies für die Verwirklichung des § 1 Abs 2 erforderlich ist; erst mit dem Abschluss des Kaufvertrags kann zugleich ein steuerbarer Vorgang iSv § 1 Abs 2 verwirklicht werden (BFH II R 180/83, BStBl II 86, 417). Ein befristeter atypischer Maklervertrag kann unter der aufschiebenden Bedingung, dass der Vertrag ausgeführt wird, gem § 1 Abs 2 stpfl sein (BFH II R 95/71, BStBl II 77, 166).

Die **Gegenleistung für den Erwerb der Verwertungsbefugnis** (§ 1 Abs 2) ist nicht 635 identisch mit dem Preis, der bei einer Veräußerung des Grundstücks dem Eigentümer als Kaufpreis (§ 9 Abs 1 Nr 1) zu zahlen wäre (BFH II R 29/69, BStBl II 74, 251). Die Gegenleistung kann nur aus dem Wert dessen errechnet werden, was der atypische Makler für den Erwerb der Verwertungsbefugnis aufgewendet hat.

Der Erwerb der Verwertungsbefugnis nach § 1 Abs 2 ist zu den **Zwischengeschäften** 636 iSd § 1 Abs 1 Nr 6 und Nr 7 abzugrenzen. Die Anforderungen an einen Zwischenhändler iSd § 1 Abs 1 Nr 6 sind andere als diejenigen an einen Zwischenerwerber iSd § 1 Abs 2, der befugt ist, das Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten (BFH II R 2/08, BFH/NV 09, 1833). Im Unterschied zu § 1 Abs 1 Nr 6 und Nr 7 verlangt die Verwertungsmöglichkeit gem § 1 Abs 2 eine Beteiligung an der Grundstückssubstanz; die bloße Möglichkeit zur Verfolgung eines eigenen wirtschaftlichen Interesses von der Art, den Grundstückskäufer zum Abschluss weiterer Verträge zu bestimmen, begründet noch keine Substanzbeteiligung am Grundstück.

(frei)

637, 638

### 11. Einschaltung von Beauftragten – Einzelfälle aus der Rechtsprechung

Zur Anwendung des § 1 Abs 2 beim **Erwerb durch einen Beauftragten/Geschäftsbesorger** s Rn 152 ff und beim Erwerb unter Einschaltung eines Treuhänders s Rn 127 ff.

§ 1 Abs 2 gilt auch für **öffentlich-rechtliche Treuhandverhältnisse**. Erwirbt ein 640 **Entwicklungsträger** (§ 55 StBauFG) „als Treuhänder“ einer Gemeinde ein Grundstück, so erhält diese als Treugeberin gleichzeitig die Verwertungsmacht iSd § 1 Abs 2 an dem Grundstück (BFH II R 244/85, BStBl II 89, 157), wenn der Träger nach dem Treuhandvertrag in eigenem Namen für Rechnung der Gemeinde und nach deren Weisungen handelt. Das dem Entwicklungsträger, einer GmbH zustehende bürgerlich-rechtliche Grundstückseigentum war gegenüber der Gemeinde eingeschränkt; in deren (und nicht im eigenen) Interesse hielt die GmbH das Grundstückseigentum. Schon vorher hatte sie Treuhandgrundstücke der Gemeinde zu übereignen, falls diese den Grundbesitz „zur Erfüllung der ihr obliegenden Aufgaben“ benötigte.

Eine **Kommune** erwirbt durch den Abschluss eines Rahmenvertrages mit einer GmbH 641 die Verwertungsbefugnis iSd § 1 Abs 2 an den von der GmbH für **städtbauliche Vorhaben** erworbenen, vorgehaltenen und veräußerten Grundstücken, wenn der Einkauf und die Verwertung der Grundstücke durch die GmbH auf Rechnung der Körperschaft erfolgt und ihr aufgrund des Vertrages umfassende Einflussmöglichkeiten eingeräumt werden, die nicht nur den Ankauf und Verkauf von Grundstücken betreffen, sondern auch die Preisbildung, die Übernahme eines verbleibenden Defizits durch sie und die Auskehrung eines Überschusses, so dass die GmbH als Dritte im Interesse der Körperschaft tätig wird und lediglich als beauftragte Hilfsperson der das wirtschaftliche Ergebnis der Grundstücksverwertung vereinnahmenden Körperschaft anzusehen ist (FG Münster 8 K 5275/01 GrE, EFG 04, 1707, rkr; Anm *Fumi* EFG 04, 1711).

Im Falle von BFH II R 33/98, BFH/NV 01, 206 hatte die klagende Gemeinde mit 642 **privatschriftlichem Geschäftsbesorgungsvertrag** eine GmbH beauftragt, von einem Dritten Grundstücke zu erwerben und an Interessenten zu veräußern. Die Gemeinde verpflichtete sich für den Fall, dass die Erlöse aus den Grundstücksverkäufen die Aufwendungen der GmbH nicht deckten, den verbleibenden Saldo einschließlich der Nebenkosten auszugleichen. Ein Überschuss der Erlöse über die Aufwendungen sollte ihr selbst zustehen. Der BFH bejahte die Anwendung des § 1 Abs 2 iVm § 41 Abs 1 AO, da die

Gemeinde im Innenverhältnis so gestellt war, als sei sie Eigentümerin der von der GmbH zu erwerbenden Grundstücke.

- 643 Keine Verwertungsmöglichkeit** iS von § 1 Abs 2 lag vor im Falle BFH II R 2/08, BFH/NV 09, 1833 (hierzu *Fischer* jurisPR–SteuerR 49/09 Anm 4). Verschafft eine Kommune auf der Grundlage eines Beschlusses des Stadtrats einem **Planungs- und Bauunternehmen** die Möglichkeit, ein ihr gehörendes Grundstück mit den noch zu erstellenden Gebäuden als einheitlichen Erwerbsgegenstand anzubieten, erfüllt dies in der Person des Bauunternehmers nicht den Tatbestand des § 1 Abs 2. Die Stadt S hatte beschlossen, einzelne Bauplätze an die GmbH oder auch an die jeweiligen Einzelbauherren zum Preis von 350 DM/qm direkt zu veräußern. Die GmbH überplante das Gebiet und warb Kaufinteressenten, mit denen die Stadt Kaufverträge über einzelne Bauplätze schloss. Der BFH sah die Steuerfestsetzung gegen die GmbH gem § 1 Abs 2 als nicht rechtmäßig an. Die Frage, ob das Unternehmen Rechte aus dem Stadtratsbeschluss herleiten konnte, blieb dahingestellt. Die GmbH habe wie ein **typischer Makler** gehandelt und die Grundstücke nicht auf eigene Rechnung verwertet. Der erzielbare und erzielte Grundstückswert habe allein der Stadt als Verkäuferin zugestanden (so zutreffend auch die Vorinstanz FG BW 5 K 9/05l, DStRE 09, 41). Die Stadt habe auch nicht etwa die Baugrundstücke verbilligt abgegeben, um der GmbH zu ermöglichen, in die Vergütung für ihre Bauleistungen einen Teil des Grundstückswerts einzukalkulieren. Die Reservierung der Grundstücke für von der GmbH geworbene Kaufinteressenten hätte ihr zwar die Bebauung gesichert; diese habe aber nicht zu einer Beteiligung an der jeweiligen Grundstücksubstanz geführt. Die für die Anwendung des § 1 Abs 2 notwendige Beteiligung an der Substanz oder dem Wert des Grundstücks sei nur gegeben, wenn der Projektanbieter am Verkaufserlös des Grundstücks-eigentümers beteiligt sei.
- 644 Eine Verwertungsmöglichkeit wurde verneint** im Falle von BFH II R 7/05, BStBl II 06, 765 (Anm *Kilches* BFH-PR 06, 447; *Halaczinsky* UVR 06, 329; *Heine* UVR 06, 34). Eine Stadt hatte einem **Bauträger** ein privatschriftliches Angebot zum Kauf eines Areals unterbreitet. Sie veräußerte Grundstücke an die durch Anzeigen geworbenen Kunden des Bauträgers, mit denen auch ein Bauvertrag geschlossen wurde. Die Voraussetzungen des § 1 Abs 2 lägen nicht vor, weil es dem Bauträger rechtlich nicht ermöglicht worden sei, über die Grundstücke wie ein Eigentümer zu verfügen. Die Reservierung der Grundstücke für vom Bauträger geworbene Kaufinteressenten habe diesem zwar die Bebauung gesichert; darin liege aber keine Beteiligung an der jeweiligen Grundstücksubstanz.
- 645 Die Verwertungsbefugnis einer Kommune bejaht** das Urteil des FG Münster 8 K 2155/05, EFG 09, 1249. Im Auftrag einer Stadt sollte eine GmbH Grundstücke erwerben, parzellieren und nach Überplanung und Erschließung durch die Stadt an von dieser nach ihren Vergabekriterien bestimmte Grundstücksbewerber veräußern. Der Verkaufspreis wurde nach Abstimmung mit der Stadt festgesetzt. Das FG hat eine Verwertungsbefugnis der Stadt iSd § 1 Abs 2 bejaht. Einkauf und die Verwertung der Grundstücke durch die GmbH seien auf Rechnung der Stadt erfolgt; sie habe „sehr weitgehende Einflussmöglichkeiten“ – ua die Befugnis zur Festlegung der Endverkaufspreise – gehabt. Sie sei verpflichtet gewesen, der GmbH einen bei Abrechnung der Kosten verbleibenden Unterdeckungsbetrag zu erstatten, wobei ihr im Gegenzug nach vollständiger Verwertung und Abrechnung ein verbleibender Überschuss zustand. Die Stadt habe in letzter Konsequenz das wirtschaftliche Risiko aus der Grundstücksveräußerung getragen.
- 646** Das FG Bln-Bbg (11 K 1190/05 B, EFG 09, 1325; Anm *Fumi* EFG 09, 1328) hat entschieden: Verpflichtete sich eine GmbH in einem Vertrag mit Grundstückseigentümern zur Übernahme aller notwendigen Kosten zur Vermessung, Teilung, Vermarktung und Bebauung von Grundstücksparzellen, während sich die Grundstückseigentümer zu einem vorher festgelegten Kaufpreis zum Verkauf der neu zu bildenden Parzellen an die GmbH oder an von dieser zu benennende Dritte verpflichteten, erlangte die GmbH die Verwertungsbefugnis iSd § 1 Abs 2 nicht dadurch, dass sie zur Weiterveräußerung der Grundstücke und