

Grunderwerbsteuergesetz: GrEStG

Kommentar

Bearbeitet von

Prof. Dr. Peter Fischer, Prof. Dr. Matthias Loose, Christine Meßbacher-Hönsch, Hermann-Ulrich Viskorf

18. Auflage 2016. Buch. XX, 896 S. In Leinen

ISBN 978 3 406 66289 8

Format (B x L): 16,0 x 24,0 cm

[Steuern > Steuerrecht allgemein, Gesamtdarstellungen](#)

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

The logo for beck-shop.de features the text 'beck-shop.de' in a bold, red, sans-serif font. Above the 'i' in 'shop' are three red dots of increasing size. Below the main text, 'DIE FACHBUCHHANDLUNG' is written in a smaller, red, all-caps, sans-serif font.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Der Kaufvertrag und andere Rechtsgeschäfte

359-363 § 1

Der **Verzicht auf das Wiederkaufsrecht** ist kein zusätzlicher Erwerbsvorgang (BFH II 350 R 15/76, BStBl II 80, 162), insbesondere verschafft er nicht die Verwertungsmöglichkeit iSd § 1 Abs 2.

5. Das Ankaufsrecht

S zunächst zum **Optionsvertrag** Rn 306. Ausführlich *Stoschek/Peter* (DStR 02, 2109). **360**
Eine Option auf Abschluss eines Kaufvertrages kann sowohl dem Käufer (Ankaufsrecht bzw. „Call Option“; zur Auslegung des Begriffs BGH V ZR 8/61, LM Nr 16 zu § 433 BGB) als auch dem Verkäufer (Verkaufsrecht; „Put Option“) eingeräumt sein. Entsprechend der Rechtslage beim Vorkaufsrecht unterliegt der Steuer **nicht** bereits die **Einräumung und Annahme** eines **Ankaufsrechts** (BFH XI R 54/07, BStBl II 09, 499 mwN), sondern erst dessen Ausübung (BFH II R 29/04, BFH/NV 06, 1702; II R 11/05, BFH/NV 06, 1704, zum Teilamortisationsleasingvertrag; BFH II R 28/05, MittBayNot 07, 163). Zuvor kann unter zusätzlichen Voraussetzungen § 1 Abs 2 eingreifen (BFH II 159/60 U, BStBl III 62, 313; II 60/60 U, BStBl III 65, 265; II R 47/93, BFH/NV 96, 579 mwN; II R 15/01, BFH/NV 03, 818). Zur Ausübung eines Ankaufsrechts vgl BFH II R 12/70, BStBl II 76, 299.

Unter besonderen Umständen hatte das BFH-Urt II 175/60 U, BStBl III 63, 46 ver- **361**
mittels § 6 Abs 1 und 2 StAnpG (= § 42 AO) auf einen Vorvertrag mit Einräumung eines Ankaufsrechtes § 1 Abs 1 Nr 1 angewandt, weil der Verkauf des Grundstücks von vornherein „beschlossene Sache“, durch ein hohes Bindungsentgelt abgesichert war und das Ankaufsrecht sich von einem bestimmten Zeitpunkt an in eine Ankaufspflicht umwandelte. BFH II 60/60 U, BStBl III 65, 265 hat dagegen für seinen Fall einen Gestaltungsmissbrauch verneint. Allgemein ist zu bemerken: § 42 AO iVm § 1 Abs 1 Nr 1 ist nicht anwendbar, weil **§ 1 Abs 2** dazu bestimmt ist, diejenigen Rechtsvorgänge zu erfassen, die dem Erwerber zwar keinen Anspruch auf (sofortige) Übereignung, wohl aber eine der erfolgten Übereignung nahezu gleichwertige Herrschaftsmacht zu verschaffen. Ist dessen Tatbestand nicht erfüllt, nimmt der Stpfl keinen „vom Gesetz nicht vorgesehenen Steuervorteil“ (§ 42 Abs 1 Satz 2 AO) in Anspruch (vgl *P. Fischer* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler* § 42 AO Rn 246 ff, 251 ff). Verträge, welche darüber hinausgehend Elemente eines Rechtsgeschäfts, das einen Anspruch auf Übereignung begründet, enthalten, können idR schon bürgerlich-rechtlich (§§ 133, 445 BGB) als solche gewertet werden, auch wenn sie dem Buchstaben nach sorgfältig an der kaufvertraglichen Terminologie (§ 433 BGB) vorbeikonstruiert sind; iÜ reicht § 1 Abs 2 aus, steuerwürdige Fälle zu erfassen. Selbst dann, wenn nach den Umständen des Einzelfalls in der Vereinbarung des Ankaufsrechts bereits ein durch seine Ausübung **bedingter Kaufvertrag** anzunehmen wäre, würde die Steuerschuld erst mit Eintritt der aufschiebenden Bedingungen entstehen, dh mit der Erklärung des Ankaufsberechtigten, dass er das Ankaufsrecht ausübe (BFH II 60/60 U, BStBl II 65, 265). Ein **Bewerbervvertrag**, selbst wenn er notariell beurkundet ist, führt nicht zur Steuerbarkeit nach § 1 Abs 1 Nr 1 (BFH II R 147/85, BStBl II 90, 188; s auch Rn 305, 317, 647).

Der **entgeltliche Verzicht** auf das an einem Grundstück eingeräumte Ankaufsrecht ist **362**
kein grunderwerbsteuerbarer Vorgang und daher nicht nach § 4 Nr 9 Buchst a UStG steuerfrei. Der Verzicht begründet weder einen Anspruch des Verkäufers auf die Abtretung der Rechte aus einem Kaufangebot oder einem Angebot zum Abschluss eines anderen Vertrags noch werden dadurch derartige Rechte an sie abgetreten. Auch der § 1 Abs 2 wird nicht erfüllt (BFH XI R 54/07, BStBl II 09, 499; Anm *Meßbacher-Hönsch* HFR 09, 291).

Die GrESt aus einem Kaufvertrag entsteht nicht, wenn erforderliche **behördliche** **363**
Genehmigungen bewusst nicht eingeholt und die Leistungen aus dem Kaufvertrag nicht erbracht werden, dieser vielmehr aufgehoben wird; auch hier kann jedoch uU § 1 Abs 2 eingreifen (BFH II B 35/68, BStBl II 69, 173; s auch FG Nds III 57/85, EFG 91, 39).

§ 1 364–370

6. Der Erbschafts Kauf

- 364 Zur zivilrechtlichen Beurteilung des Erbschaftskaufs vgl. *Th. Krause* ErbR 07, 2; *Muscher* RNotZ 09, 65. Durch den Erbschafts Kauf (§§ 2371 ff BGB) wird der Verkäufer – anders als beim Erbteils Kauf, für den ebenfalls die §§ 2371 ff BGB gelten (§ 22 Abs 2 BGB) – **zur Übertragung der einzelnen zur Erbschaft gehörenden Gegenstände verpflichtet**. Soweit Grundstücke darin enthalten sind, gilt das in Rn 301 ff Ausgeführte. Hierher gehört auch der Erwerb eines Vorerbenrechts iVm dem Erwerb der Nacherbenrechte (BFH II R 72/62, HFR 66, 14).
- 365 Der **Kauf der Erbschaft** durch einen Dritten von der sich entsprechend verpflichtenden Gesamthand aller Erben löst – ebenso wie beim Erbschafts Kauf vom Alleinerben – die Stpfl aus **§ 1 Abs 1 Nr 1** aus (vgl. FG SchlH 17.9.57, EFG 58, 101). Dagegen ist es, wenn einer Erbengemeinschaft zwei Betriebe gehören, rechtlich unmöglich (§ 2033 Abs 2 BGB), dass jeder einzelne Miterbe seinen „Anteil“ an diesen in verschiedene Gesellschaften einbringt (BFH II 95–96/64, BStBl II 70, 690). Sofern alle Miterben gemeinsam handeln, kann ein solcher Vertrag auf Grund und nach Maßgabe des § 140 BGB als gemeinsame Verfügung der Erben (§ 2040 Abs 1 BGB) über die einschlägigen Nachlassgegenstände verstanden werden (BFH II 95–96/64 BStBl II 70, 690). Entsprechendes gilt für den vermeintlichen Kauf aller Erbteile „hinsichtlich des Grundstücks“; das Grundstück ist aufzulassen.
- 366 Zum **Wechsel der Erbteilsinhaber** s Rn 566 ff.
- 367 (frei)

7. Die freiwillige Versteigerung

- 368 Im Gegensatz zu der Zwangsversteigerung, bei der mit dem Zuschlag das Eigentum an dem Grundstück kraft dieses Hoheitsaktes auf den Ersteher übergeht (§ 90 ZVG), kommt bei der freiwilligen Versteigerung (hierzu *Dietsch* NotBZ 00, 322; zur freiwilligen Versteigerung von Wohnungseigentum *Heil* MittRhNotK 99, 73) durch die **im Zuschlag enthaltene Annahme des Gebots** ein **Kaufvertrag** zwischen dem Auftraggeber und dem Meistbietenden zustande (§ 156 BGB; §§ 18, 53 ff WEG). Der Auktionator wird dabei regelmäßig aufgrund ihm erteilter Vollmacht zum Vertragsabschluss als Vertreter des Einlieferers tätig, der meist der Eigentümer, ggf Verfügungsberechtigter ist. Ist Vertragsgegenstand ein Grundstück, bedarf der Vertrag zwischen Einlieferer und Ersteher der notariellen Beurkundung (§ 311b BGB; BGH V ZR 7/97, BGHZ 138, 339). Der Umfang der Formbedürftigkeit richtet sich dann nach den allgemein für Grundstücks Kaufverträge geltenden Grundsätzen (Staudinger/*Schumacher* BGB, § 311b Rn 152 ff mwN). Das Eigentum geht erst mit Auflassung und Eintragung über. Der Kaufvertrag unterliegt der Steuer gem § 1 Abs 1 Nr 1. Werden mehrere Grundstücke in einer Versteigerungshandlung getrennt zugeschlagen, bildet jeder Zuschlag einen besonderen Erwerbsvorgang, auch wenn einem Ersteher mehrere Grundstücke nacheinander zugeschlagen werden (BFH II 169/52 S, BStBl III 53, 68).

8. Übergabeverträge

- 369 Der Übergabevertrag ist ein Vertrag, durch den zumeist die **Erbfolge vorweggenommen** wird (zur ESt BFH GrS 4–6/89, GrS 4/89, GrS 5/89, GrS 6/89, BStBl II 90, 847; BGH V ZR 95/12, NJW 14, 1000). Ein Anwendungsbeispiel ist die Hofübergabe mit der Vereinbarung von Altenteil und Abfindung an die Geschwister (BGH V ZR 77/50, BGHZ 3, 206; V ZR 252/87, BGHZ 107, 156 = NJW 89, 2122; *Meyer zur Berstenhorst* BWNNotZ 97, 114; *Söbbeke* ZEV 06, 493). Meist wird der Wert der – typischerweise am Nettoertrag des übergebenen Vermögens orientierten (BFH X R 61/01, BFH/NV 06, 1003) – Versorgungsleistungen des Übernehmers hinter dem Wert des überlassenen Vermögens zurückbleiben. Es tritt keine Gesamtrechtsnachfolge oder Sondervermögensnachfolge ein.
- 370 Die **Schenkung eines Grundstücks** unterliegt – im Umfang der Unentgeltlichkeit befreit – der GrESt aus § 1 Abs 1 Nr 1 mit Abschluss des beurkundeten Vertrags (§ 518

Der Kaufvertrag und andere Rechtsgeschäfte

371-386 § 1

Abs 1, § 311b Abs 1 Satz 1 BGB) über das Schenkungsversprechen, bei fehlender Beurkundung dagegen erst mit der Auflassung des Grundstücks (§ 1 Abs 1 Nr 2).
(frei)

371-374

9. Verträge anlässlich Einbringung und Liquidation

Durch den Einbringungsvertrag wird die Verpflichtung begründet, Vermögensgegenstände – ggf auch Betriebe oder andere wirtschaftliche Einheiten – auf eine Ges zu übertragen, welcher der Einbringende angehört oder angehören wird. Eine solche Verpflichtung kann schon bei **Gründung** (Sachgründung oder Sachübernahmegründung) einer Ges oder im Rahmen eines **späteren Einbringungsvorgangs** werden. Zu offenen und verdeckten Sacheinlagen s *Reiß* in Kirchhof, EStG, § 15 Rn 458 ff.

Einbringungsverträge bei Gründung einer KapGes, einer OHG oder KG, gerichtet auf Einbringen von Grundstücken gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, unterliegen der GrESt aus **§ 1 Abs 1 Nr 1** (BFH II 227/59 U, BStBl III 61, 213; II R 26/86, BFH/NV 89, 732; II B 151/10, BFH/NV 11, 1395 mwN GrESt-Erlasse Umwandlung FM BaWü DStR 98, 82; Aktualisierung zB durch Erl FM BaWü 31.1.00, DStR, 284). § 1 Abs 1 Nr 1 ist nicht anwendbar, wenn die Einbringung im Wege der (partiellen) Gesamtrechtsnachfolge geschieht und sich die Steuerbarkeit aus § 1 Abs 1 Nr 3 ergibt (Rn 508 ff). Wird der Anteil an einer grundbesitzenden KapGes eingebracht, kann der Tatbestand des § 1 Abs 3 Nr 1 und 2 verwirklicht sein. Zur Einbringung eines Grundstücks in eine Ges dem Werte nach s Rn 618 ff. Bei Einbringen in das Gesamthandsvermögen einer PersGes greift die Vergünstigung des § 5 ein.

Die „Einbringung“ ist in **§ 8 Abs 2 Satz 1 Nr 2 idF des JStG 1997** ausdrücklich angesprochen als ein Erwerbsvorgang „auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage“; wegen der Einzelheiten wird auf die Erläuterung zu dieser Bestimmung hingewiesen (§ 8 Rn 71 ff). Von Einbringungen und anderen Erwerbsvorgängen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage sind Grundstücksveräußerungen von Gesellschaftern an die Ges und umgekehrt gegen Kaufpreiszahlung zu unterscheiden; in diesen Fällen bemisst sich die Steuer nach dem Wert der Gegenleistung (§ 8 Abs 1).

Im Fall der **Liquidation** sind die Ausführungen zur Einbringung sinngem anzuwenden (Erl FM Bay 14.5.95, DB, 1687, unter C., mit Bezugnahme auf BFH II R 161/74, BStBl II 77, 359).

(frei)

379-385

10. Vermögensübertragungen

Die **Übertragung des ganzen Vermögens einer Ges** kann – auch ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten, dh unter Gewährung anderer Gegenleistungen – geschehen, wobei entweder die Auflösung der Ges beschlossen wird (in welchem Falle sie aber anschließend noch zu liquidieren ist) oder die übertragende Ges fortbesteht (*Seibt* in K. Schmidt/Lutter AktG, Kommentar, § 179a Rn 1 ff). Es handelt sich um einen Sonderfall der Strukturveränderung (BT-Drucks 12/6699, 72, 179). Der Rechtsvorgang wird in unterschiedlicher Terminologie als übertragende Auflösung, auflösungsbedingte Übertragung (*Roth* NZG 03, 998), auflösende Übertragung oder **sale of assets squeeze out** (*Wolf* ZIP 02, 153, 154) bezeichnet. Der Übertragungsvertrag (Angebot und Annahme) bedarf gem § 311b Abs 3 BGB der notariellen Beurkundung (BT-Drucks 12/6699, 177; *Hüffer* § 179a Rn 16; *Stein* in MünchKomm AktG, § 179a Rn 32). Zur Erfüllung solcher Verträge sind die einzelnen Vermögensgegenstände zu übertragen (sog Singularsukzession; *Seibt* Rn 7 ff); es gelten die allgemeinen Vorschriften der §§ 398 ff, 413, 873, 925, 929 BGB. Dabei entstehen gestrecktlich keine Besonderheiten außer den allgemein für die Übertragung von Sachinbegriffen geltenden Grundsätzen über die Aufteilung einer Gesamtgegenleistung. Der Vertrag, durch den sich die Ges zur Vermögensübertragung verpflichtet und der andere Vertragsteil den Anspruch auf die Übereignung erwirbt, ist bei Grundbesitz ein

§ 1 387–391

unter **§ 1 Abs 1 Nr 1** fallendes Rechtsgeschäft. Für die Übertragung des Eigentums an den Grundstücken ist Auflassung und Eintragung im Grundbuch erforderlich.

11. Auseinandersetzungsverträge

- 387** Auf Auseinandersetzungsverträge **zur Auflösung von Gesamthandsgemeinschaften**, so auf den Vertrag über die Auflösung einer aus zwei Personen bestehenden OHG, sind ggf die §§ 6 und 7 anzuwenden. Erwerben zwei Personen ein Grundstück in Gesamthand und treffen sie dabei notariell beurkundete Vereinbarungen über die künftige Auseinandersetzung derart, dass jeder Beteiligte berechtigt ist, die grundbuchmäßige Trennung und die Auflassung zu verlangen, unterliegen diese Vereinbarungen uU der Steuer nach § 1 Abs 1 Nr 1 neben der Steuer für den Erwerb des Grundstücks durch die Gesamthand (zur Abgrenzung BFH II 142/63, BStBl II 69, 400). Liegt ein aufschiebend bedingtes Geschäft vor, entsteht die Steuerschuld erst mit dem Eintritt der Bedingung (§ 14 Nr 1). Zur Vermögensauseinandersetzung nach der Scheidung s BFH II R 33/09, BStBl II 11, 980 (Anm Meßbacher-Hönsch jurisPR-SteuerR 33/2011 Anm 6).

12. Vergleiche

- 388** Vergleiche sind schuldrechtliche Verträge, durch die der Streit oder die Ungewissheit der Parteien über ein Rechtsverhältnis oder die Unsicherheit über die **Verwirklichung eines Anspruchs im Wege gegenseitigen Nachgebens** beseitigt wird (**§ 779 BGB**). Das **Rechtsverhältnis**, bzgl dessen der Streit oder die Ungewissheit besteht, kann auf einem Rechtsgeschäft, etwa einem Verkauf, oder auf einem sonstigen Grund, zB auf den aus dem Eigentum sich ergebenden Berechtigungen, beruhen. Ungewiss ist auch, was zwar objektiv gewiss, aber unter den Parteien ungewiss ist; der Vergleich beweist nichts über die vor dem Vergleich gegebene Rechtslage (BFH II 155/64, BStBl II 68, 749; II R 94/67, BStBl II 71, 597; II R 158/70, BFHE 116, 62). Kommt es für die gestreckte Beurteilung auf die vor dem Vergleich gegebene Rechtslage an, kann diese nicht unbelegt zu Lasten des Stpfl unterstellt werden (BFH II R 158/70, BFHE 116, 62). Der Vergleich hindert den Stpfl nicht, für die steuerrechtliche Beurteilung an der Auffassung festzuhalten, sein vor dem Vergleich vertretener Rechtsstandpunkt sei der richtige gewesen (BFH II R 94/67, BStBl II 71, 597; III R 113/74, BStBl II 76, 656).
- 389** Zur **Beseitigung des Streits kann an die Stelle des streitigen oder ungewissen Rechtsverhältnisses ein anderes** gesetzt werden. **Beispiele:** Die Parteien streiten über ein Darlehen; der Schuldner verpflichtet sich zur Übereignung eines Grundstücks. Oder die Beteiligten sind aus einem Kaufvertrag über das Grundstück A in Streit geraten; der Verkäufer verpflichtet sich zur Übereignung des Grundstücks B. Soweit nach einem Vergleich erbstrechtlich ein Erwerb als solcher von Todes wegen gilt (dazu BFH II R 35/70, BStBl II 72, 886), ist dies für § 3 Nr 2 maßgebend (zur ESt BFH IV 61/64, BStBl III 67, 175), aber nicht – zumindest nicht stets – für § 3 Nr 3.
- 390** Wird bei **vergleichsweiser Auseinandersetzung einer GbR** eine Mehrheit von Grundstücken zunächst nur in der Weise aufgeteilt, dass der eine Gesellschafter Grundstücke im Werte von zwei Fünfteln, der andere Grundstücke im Werte von drei Fünfteln aller Grundstücke erhalten solle, die reale Aufteilung der Grundstücke aber einem Dritten übertragen, ist der Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs 1 Nr 1 erst abschließend verwirklicht, wenn der Dritte die einzelnen Grundstücke dem jeweiligen Erwerber der einzelnen Grundstücke zuteilt (BFH II 11/65, BStBl II 71, 751).

13. Verträge an Erfüllung statt und erfüllungshalber

- 391** Diese Verträge zielen auf die Erfüllung eines bestehenden Schuldverhältnisses. Dieses Schuldverhältnis, das die Verpflichtung zur Rückzahlung eines Darlehens oder zur Übertragung des Eigentums an einem Grundstück A zum Gegenstand haben mag, soll durch Übereignung des Grundstücks B getilgt werden (eine Vereinbarung, die der Form des § 311b BGB bedarf). Gem **§ 364 Abs 1 BGB** erlischt das Schuldverhältnis, wenn der

Der Kaufvertrag und andere Rechtsgeschäfte

392-394 § 1

Gläubiger eine andere als die geschuldete Leistung an Erfüllung statt annimmt. Eine Leistung an Erfüllung statt setzt also ein zuvor auf eine andere Leistung gerichtetes Schuldverhältnis voraus (BFH II R 84/70, BStBl II 76, 128; RG 13.2.28, RGZ 120, 66; 26.3.28, RGZ 121, 38). Übernimmt der Schuldner zur Befriedigung des Gläubigers diesem gegenüber eine neue Verbindlichkeit, ist jedoch gem **§ 364 Abs 2 BGB** im Zweifel nicht anzunehmen, dass er die Verbindlichkeit an Erfüllung statt übernimmt. Das ursprüngliche Schuldverhältnis erlischt also nur, wenn der Gläubiger das Grundstück B an Erfüllung statt annimmt oder wenn im Fall des **§ 364 Abs 2 BGB** vereinbart wird, dass schon durch die Übernahme der *Verpflichtung* zur Übereignung des Grundstücks B die ursprüngliche Schuld erlöschen soll. Der Erwerb dieses Anspruchs unterliegt der Steuer aus **§ 1 Abs 1 Nr 1** unabhängig davon, ob die Übereignungsverpflichtung an Erfüllung statt oder erfüllungshalber übernommen wird; im zweitgenannten Falle kann jedoch die Verpflichtung aufschiebend bedingt sein.

(frei)

392

14. Vertragsübernahme und Vertragsbeitritt

Bei der **Vertragsübernahme**, die nicht als eigenes Rechtsgeschäft im Gesetz umfassend geregelt ist, folgt der neue Vertragspartner in die gesamte vertragliche Rechtsposition – das Schuldverhältnis einschließlich aller Nebenpflichten, Gestaltungsrechte – des Ersterwerbers nach (grundlegend *Pieper* Vertragsübernahme und Vertragsbeitritt, 1963; *Nörr/Scheying* Sukzessionen – Zession, Vertragsübernahme, Schuldübernahme, Schuldbeitritt, 1983, 246 ff; BFH II R 32/01, BStBl II 03, 526 mwN; II R 36/09, BFH/NV 11, 304; zur Vertragsübernahme bei **§ 1 Abs 3 Nr 4 FG Köln 5 K 235/11**, EFG 14, 1501). Es findet auf der Grundlage eines einheitlichen Rechtsgeschäfts ein **Subjektwechsel im Rahmen eines im Übrigen kontinuierlich fortbestehenden Vertrages** statt (Auswechseln des Vertragspartners; BGH IX ZR 173/84, BGHZ 95, 88; VIII ZR 264/94, BGHZ 129, 371). Das Schuldverhältnis als Gesamtheit von Rechten und Pflichten wird zwischen den neuen Vertragspartnern fortgesetzt (BGH IX ZR 173/84, BGHZ 95, 88). Eine Änderung des Kaufvertrages über den Austausch der Käuferseite hinaus – insbes hinsichtlich Kaufgegenstand und Kaufpreis – kann einem Neuabschluss zwischen dem ursprünglichen Verkäufer und dem Dritten gleichkommen (BFH II R 36/09, BFH/NV 11, 304). Die Vertragsübernahme bedarf der Zustimmung aller Beteiligten (zum Vertragsbeitritt BGH II ZR 223/65, BGHZ 44, 229, 231; VIII ZR 316/84, BGHZ 96, 302; VII ZR 187/96, NJW-RR 98, 594) und der Form des übernommenen Vertrages (BGH VIII ZR 263/77, NJW 79, 369); dies ist ein entscheidender Unterschied zum Abtretungsvertrag. Zur Vertragsübernahme s ferner BGH VIII ZR 99/91, NJW-RR 93, 562. Übernimmt der bei Abschluss des tatbestandserfüllenden Rechtsgeschäfts als Vertreter Aufgetretene später die Rechte und Pflichten aus dem Grundstückskaufvertrag, so ändert dies nichts an der einmal entstandenen Stpfl des ursprünglichen Erwerbsvorgangs (BFH II B 118/91, BFH/NV 93, 326). Vertragsübernahme und Neuabschluss unterscheiden sich hinsichtlich der Frage, zwischen welchen Personen der maßgebliche Rechtsträgerwechsel stattfindet (BFH II R 36/09, BFH/NV 11, 304 mwN).

Grestrechtlich ist die Vertragsübernahme **abzugrenzen** (s auch koord Erl FM BaWü 10.8.95, DStR, 1309) von

- der Rückabwicklung und dem Neuabschluss mit einem zweiten Erwerber. Dies ist ein Problem des **§ 16** (BFH II R 86/90, BStBl II 94, 413; II R 32/01, BStBl II 03, 526; Anm *Gottwald* MittBayNot 04, 166; FG SchlH 3 K 40/08, EFG 09, 1137; FG Hbg 3 K 220/09, UVR 10, 234; ausführlich hierzu **§ 16 Rn 35 f**);
- einer **Weiterveräußerung** des Grundstücks durch den Ersterwerber an den Zweiterwerber und
- einer **Abtretung des Übereignungsanspruchs** durch den Erwerber an einen Abtretungsempfänger.

§ 1 395, 396

Die Steuer taubest in d in Einze l n

Für die Frage, ob die Vertragsbeteiligten lediglich die Vertragsparteien eines zu fortbestehenden Kaufvertrages auswechseln wollen (dies ist typisch für Vertragsübernahme bzw. -beitritt; vgl BGH VIII ZR 155/77, NJW 78, 2504) oder einen Neuabschluss mit wesentlich neuen Vertragsbedingungen – va einer Erhöhung des Kaufpreises – beabsichtigen, ist abzustellen auf die allgemeinen Auslegungsgrundsätze der §§ 133, 157 ff BGB (BFH II S 1/01, BFH/NV 02, 1343). Die Vereinbarung einer „Aufhebung“ kann auch bloß deklaratorische Bedeutung haben. Von Bedeutung kann sein, wie bereits erbrachte Leistungen (Anzahlungen, Raten) abgerechnet werden. Eine Vertragsübernahme liegt im Zweifel vor, wenn sich die Beteiligten im Wesentlichen auf einen Austausch der Käuferseite beschränken und die übrigen Vertragsbedingungen unverändert lassen. Wird der Grundstückskaufvertrag über diesen Austausch hinaus in weiteren Punkten – etwa bzgl des Kaufgegenstandes oder des Kaufpreises – geändert, kann dies einem Neuabschluss eines Grundstückskaufvertrages zwischen dem ursprünglichen Veräußerer und dem Dritten gleichkommen (BFH II R 32/01, BStBl II 03, 526; Anm *Gottwald* MittBayNot 04, 166). Zum Erwerbsgegenstand beim Grundstückserwerb in Verbindung mit dem Eintritt in einen Generalübernahmevertrag s BFH II R 16/00, BStBl II 02, 431 und BFH II R 2/00, BFH/NV 02, 1613.

395 Die **Vertragsübernahme** ist zwar ein anderes Rechtsgeschäft, das für den Übernehmer iSd § 1 Abs 1 Nr 1 „den Anspruch auf Übereignung begründet“. Die Übernahme eines noch nicht erfüllten Grundstückskaufvertrages oder der Beitritt zu einem derartigen Vertrag hat typischerweise eine Verpflichtung zum Erwerb eines Grundstücks zum Inhalt (vgl *Nörr/Scheyhing* aaO, S. 261). Indes erwirbt der Übernehmende den Übereignungsanspruch, betrachtet man diesen isoliert, in gleicher Weise im Wege eines abgeleiteten Erwerbs wie bei einer Abtretung iSd § 1 Abs 1 Nr 5 und 7. Auch dürfte es unangemessen sein, den Veräußerer ein weiteres Mal als Beteiligten des Erwerbsvorgangs iS der §§ 19, 13 zu behandeln. Daher ist der Auffassung des FM BaWü (Erl 10.8.95, StEK GrEStG 83 § 1 Nr 90, unter 2.) zuzustimmen, dass es sich um einen Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs 1 Nr 5 handelt, was einen nochmaligen Rechtsträgerwechsel bzgl desselben Grundstücks ausschließt (vgl auch BFH II S 1/01, BFH/NV 02, 1343; II R 32/01, BStBl II 03, 526). Für die personenbezogenen Steuerbefreiungen gelten die Ausführungen zu § 1 Abs 1 Nr 5 und 7: Es ist darauf abzustellen, dass der Zweiterwerber das Grundstück vom Ersterwerber erwirbt (im Ergebnis ebenso *H. Hübner* BB 94, 2046, 2047).

396 **Vertragsbeitritt** ist der Eintritt eines Zweiterwerbers in das Schuldverhältnis als Ganzes neben dem Ersterwerber durch einheitliches Rechtsgeschäft (§§ 420 ff BGB). Er kann in der gleichen Weise vereinbart werden wie die Vertragsübernahme (*Nörr/Scheyhing* aaO, 283). Auf einer Seite des Vertrages wird ein neuer Vertragspartner aufgenommen, der als Gesamtschuldner für die sich aus dem Vertrag ergebenden Verpflichtungen haftet. Der Beitritt eines Dritten zu einem Vertrag ist nur wirksam, wenn sich die Vertragsparteien und der Dritte über den Vertragsbeitritt geeinigt haben (BGH VII ZR 187/96, NJW-RR 98, 594, mwN). Der Beitritt bedarf wie die Vertragsübernahme der Zustimmung des Vertragsgegners sowie der Form des Ursprungsvertrages (BGH VIII ZR 223/73, BGHZ 65, 49; VIII ZR 263/77, BGHZ 72, 394). Er ist für den Beitretenden ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet (§ 1 Abs 1 Nr 1). Im Falle von BFH II R 107/87, BFH/NV 91, 482 (aA *Hübner* BB 94, 2047 f) hatte zunächst der Ehemann allein ein Grundstück erworben; nachträglich wurde zwischen ihm, dem Veräußerer und seiner Ehefrau vereinbart, dass der Kaufvertrag von Anfang an als zwischen den Eheleuten und dem Veräußerer abgeschlossen gelten solle, und zwar in der Weise, dass die Eheleute jeweils zur Hälfte Eigentümer werden sollten. Nach Auffassung des BFH wird mit der Verpflichtung, der Ehefrau das Miteigentum zu verschaffen, ein Rechtsgeschäft iSd § 1 Abs 1 Nr 1 begründet. Dies ist insofern unzutreffend, als der Ehemann sich seiner Frau gegenüber weder verpflichtet hat, ihr das Eigentum an dem hälftigen Grundbesitz zum verschaffen, noch einen ihm zustehenden Übereignungsanspruch an sie abgetreten hat. Der BFH verneint die Frage, ob im Umfang des Beitritts der Ersterwerb rückgängig gemacht wird (s

hierzu § 16 Rn 35). Die Verwaltung hatte sich dieser Auffassung angeschlossen (Erl FM BaWü 5.9.91, StEK GrEStG 1983 § 1 Nr 45). Allerdings dürfte es vertretbar sein, für die personenbezogenen Befreiungen wie bei der Vertragsübernahme zu berücksichtigen, dass die Ehefrau ihren Anspruch auch durch eine „Verfügung“ ihres Ehemanns erhält. Der koord Erl FM BaWü 10.8.95 (StEK GrEStG 1983 § 1 Nr 90) ist großzügiger und behandelt den Vertragsbeitritt ebenso wie die Vertragsübernahme. Vgl auch FG Hbg II 4/95, EFG 96, 390, mit Anm *Hardt* KFR 8 GrEStG § 1, 3/96, S. 183.

Auch wenn sich zivilrechtlich bei einer Vertragsübernahme der Eigentumserwerb **397** zwingend zwischen dem ursprünglichen Veräußerer und dem Dritten vollzieht, findet der gestrecktlich maßgebliche Rechtsträgerwechsel – bei einer Grundstücksveräußerung – zwischen dem ursprünglichen Erwerber und dem Dritten statt. BFH II R 32/01, BStBl II 03, 526 (hierzu *Gottwald/Steir* MittBayNot 04, 166; BFH II R 36/09, BFH/NV 11, 304; zum Anteilerwerb nach § 1 Abs 3 Nr 4 FG Köln 5 K 235/11, EFG 14, 1501) hat die **Steuerbarkeit nach § 1 Abs 1 Nr 5 bzw Nr 7** unter Aufgabe der Auffassung im Urt II R 107/87, BFH/NV 91, 482 wie folgt begründet: Sowohl beim Neuabschluss und wie auch bei der Vertragsübernahme vollzieht sich der Eigentumswechsel am veräußerten Grundstück rechtsnotwendig zwischen dem ursprünglichen Veräußerer als dem bisherigen Grundstückseigentümer und dem Dritten. Die Vertragstypen unterscheiden sich aber hinsichtlich der Frage, **zwischen welchen Personen der Grunderwerbsteuerrechtlich maßgebliche Rechtsträgerwechsel stattfindet**. Dieser verläuft beim Neuabschluss vom ursprünglichen Veräußerer auf den Dritten. Hingegen begründet die Vertragsübernahme einen – regelmäßig sogleich erfüllten – Anspruch auf Übertragung eines Übereignungsanspruchs bezüglich des Grundstücks und führt damit zu einem Rechtsträgerwechsel gem § 1 Abs 1 Nr 5 bzw Nr 7 zwischen dem ursprünglichen Käufer und dem Dritten, der einen nochmaligen gestrecktlich relevanten Rechtsträgerwechsel auf den Dritten – diesmal gem § 1 Abs 1 Nr 1 – ausschließt. Ungeachtet des modernen Verständnisses der Vertragsübernahme (Rn 393) ist der nach wie vor gegen den ursprünglichen Verkäufer gerichtete Übereignungsanspruch in der Person des Dritten nicht originär entstanden, sondern derivativ erworben. Der derivative Erwerb solcher Ansprüche aber, die auf eine Übereignung von Grundstücken gerichtet sind, unterfällt § 1 Abs 1 Nr 5 bzw Nr 7 (so auch koord Erl FM BaWü 10.8.95, StEK GrEStG 1983 § 1 Nr 90, dort auch ausführlich zur Abgrenzung der Weiterveräußerungsfälle und insoweit insbesondere der Vertragsübernahme und des Vertragsbeitritts von den Rückabwicklungsfällen).

Zur **Abgrenzung zwischen Kaufvertragsübernahme und Neuabschluss** eines **397a** Kaufvertrages s auch BFH II R 36/09, BFH/NV 11, 304; FG Köln 5 K 235/11, EFG 14, 1501: Eine Vertragsübernahme liegt dann vor, wenn sich die Beteiligten im Wesentlichen auf einen Austausch der Käuferseite beschränken, während die Änderung des Grundstückskaufvertrages in weiteren Punkten, insbesondere mit Blick auf den Vertragsgegenstand und den Kaufpreis, einem Neuabschluss eines Grundstückskaufvertrages zwischen dem ursprünglichen Veräußerer und dem Dritten gleichkommen kann. Maßgebend für die Steuerbefreiung nach § 3 Nr 4 ist bei der Vertragsübernahme das Verhältnis zwischen dem ursprünglichen Käufer und dem neuen Käufer, im Falle der Aufhebung des ursprünglichen Kaufvertrages und des Neuabschlusses das Verhältnis zwischen dem Veräußerer und dem neuen Käufer (BFH II R 36/09, BFH/NV 11, 304; s auch § 16 Rn 35 f). Einen Fall der Weiterveräußerung behandelt das BFH-Urt II R 42/11, BFH/NV 12, 1486 (unter Aufhebung FG Hbg 3 K 12/11, EFG 11, 2007).

15. Stiftungsgeschäft unter Lebenden

Der BFH hält es grds für möglich, dass auch ein Stiftungsgeschäft unter Lebenden, also **397b** ein einseitiges Rechtsgeschäft, ein „anderes Rechtsgeschäft“ ist, wenn nämlich sich der Stifter im Stiftungsgeschäft zur Übereignung eines inländischen Grundstücks auf die Stiftung verpflichtet, wobei § 81 Abs 1 Satz 1 BGB den § 311b BGB verdrängt (vgl

§ 1 398, 399

Hüttemann/Rawert in Staudinger § 81 BGB Rn 146) und diese Verpflichtung gemäß § 82 Satz 1 BGB dadurch wirksam wird, dass die zuständige Behörde die Stiftung nach § 80 Abs 1 und 2 BGB als rechtsfähig anerkennt (BFH II R 11/12, BFH/NV 14, 579; bejahend *Hüttemann* npoR 14, 40, unter Hinweis auf die Vorinstanz FG SchlH FG 3 K 118/11, EFG 12, 1184, mit Anm *Fumi*; aA *Wachter* Stiftungsgründung und GrEst, DStR 12, 1900). Im jenem Fall hat der BFH durch Auslegung des Stiftungsgeschäfts angenommen, mit dem Stiftungsgeschäft habe die Stifterin, eine Kommune, noch keinen gerichtlich durchsetzbaren Anspruch auf Übereignung des Grundstücks begründen wollen; auch sei das zu übereignende Grundstück erst zu einem späteren Zeitpunkt konkretisiert worden. Krit *Hüttemann* npoR 14, 40: Der BFH habe die stiftungsrechtlichen Zusammenhänge ausgeblendet. Nach Auffassung von *Halaczinsky* (jurisPR-SteuerR 16/2014 Anm 5) ist das BFH-Urt in zweifacher Hinsicht auf den Einzelfall bezogen: Weil der unentgeltliche Erwerb eines Grundstücks durch eine Stiftung in der Regel schenkungsteuerbar und daher gemäß § 3 Nr 2 Satz 1 Grunderwerbsteuerfrei ist, sind auch Schenkungen an Stiftungen zumeist gemäß § 13 Abs 1 Nr 16 ErbStG steuerfrei. § 4 Nr 1 und 5 kann anwendbar sein. Die Schenkungsteuerbarkeit scheiterte in jenem Fall daran, dass Vermögensübertragungen durch die öffentliche Hand nicht „freigebig“ sind, sondern stets in Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung erfolgen (BFH II R 15/04, BStBl II 06, 557; zu § 7 Abs 1 Nr 8 ErbStG OFD Magdeburg 20.11.13, DStR 14, 703; *Hüttemann* Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2015, Rn 7.239).

16. Verhinderung einer Umgehung des § 1 Abs 1 Nr 1

398 *Heine* (UVR 09, 212) ist darin zuzustimmen, dass sich der Anwendungsbereich des § 42 AO nicht zuletzt durch Einfügung des § 1 Abs 2a deutlich reduziert hat. Auch bricht sich neuerdings die Erkenntnis Bahn, dass der Steuergesetzgeber mit der Normierung der Tatbestände „seinen claim absteckt“, außerhalb dessen der Stpfl mit dem Hinweis auf die Nichtsteuerbarkeit keinen „gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil“ (§ 42 Abs 2 Satz 1 AO) in Anspruch nimmt (*P. Fischer* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler* § 42 AO Rn 25, 246 ff, 251 ff; zust BFH I R 25/12, BFH/NV 14, 904 mwN; Anm *Fischer* jurisPR-SteuerR 31/2014 Anm 1). Wer sich außerhalb der durch das „Dictum des Gesetzgebers“ spezialgesetzlich gezogenen Tatbestandsgrenze bewegt, umgeht diese Grenzziehung nicht, sondern befindet sich im (steuer)rechtsfreien Raum. Eine Umgehung des § 1 Abs 1 Nr 1 wurde auf der Rechtsgrundlage des § 42 AO verhindert im Falle der planmäßigen **Übertragung aller Anteile an einer grundstückbesitzenden PersGes** (15. Aufl Rn 131 ff). Durch das JStG 1997 ist § 1 Abs 2a spezialgesetzlich zur Abwehr von Missbrauch eingefügt worden und mit Novellierungen fortgeschrieben worden. Nach hM ist als Gestaltungsmissbrauch steuerbar die Übertragung eines **Anteils an einer PersGes**, der **mit einem realen Anteil an einem Grundstück verbunden** ist. Nach hier vertretener Auffassung ist in diesen Fällen § 1 Abs 2 einschlägig (Rn 766 ff). Verschiedentlich greift die FinVerw auf § 42 AO zurück, wobei die zur Dogmatik dieser Vorschrift entwickelte „Gesamtplan-Doktrin“ (*P. Fischer* Rn 356 ff) überstrapaziert wird.

399 Die frühere Rspr des BFH (zB BFH II B 34/05, BFH/NV 07, 101) hatte es als die **Funktion des § 42 AO** angesehen, die Berufung auf die gewählte zivilrechtliche Form dann zu versagen, „wenn die Prüfung der rechtsgeschäftlichen Vereinbarungen, die formal nicht der in dem Steuergesetz bezeichneten typischen wirtschaftlichen Form entsprechen, ergibt, dass der zum Ausdruck kommende rechtsgeschäftliche Wille der im Steuergesetz umschriebenen typischen zivilrechtlichen Gestaltung entspricht“. § 42 AO bewirke so die Besteuerung entsprechend dem Zweck des Steuergesetzes, wenn dessen tatbestandsmäßig mit einem anderen Rechtstyp beschriebener wirtschaftlicher Zweck erreicht werde (BFH II R 88/87, BStBl II 90, 446; II B 34/05, BFH/NV 07, 101). Eine missbräuchliche Rechtsgestaltung zur Steuerumgehung liege danach vor, „wenn die Parteien unter Ausnutzung einer zivilrechtlichen Wahlmöglichkeit, also der Möglichkeit verschiedener Gestaltung, den vom Steuergesetz erfassten – ‚angemessenen‘ – Weg vermieden und stattdessen