

## Rechtsformen, Grunderwerbsteuer und Erbaurecht

### Zusammenfassung

Beim Erwerb einer Immobilie fällt, zumeist für den Käufer, die Grunderwerbsteuer an. Berechnungsgrundlage ist der Kaufpreis, auf den je nach Bundesland zwischen 3,5 % und 6,5 % Grunderwerbsteuer zu zahlen sind. Soweit möglich sollte die Gründung der jeweiligen Rechtsform deshalb vor dem Kauf der Immobilie erfolgen. Genossen einer eG oder Kommanditisten einer GmbH & Co.KG (auch wenn sie erst später beitreten) werden nicht mit einer Grunderwerbsteuer belastet, da sie nur Anteile an einer eG oder KG erwerben.

Bei Baugruppen ist die Umwandlung von Gesamthandseigentum der GbR in Miteigentum nach WEG grundsätzlich Grunderwerbsteuerpflichtig. Es greift die Ausnahme § 7 Abs. 1 GrEStG, wenn der Wert der Anteile identisch ist.

Die Frage nach der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer stellt sich, wenn

- a) der Veräußerer oder ein Dritter erhebliche Vorarbeiten geleistet hat und der Gruppe bzw. dem einzelnen Gesellschafter neben dem Grundstückskauf ein „fertiges Baukonzept angeboten“ wird.
- b) ein künftiger Wohnungseigentümer erst später der Gruppe beitrifft und den Erwerb des Grundstückes erst beurkundet, wenn sich „seine“ Wohnung bereits manifestiert hat.

Zu prüfen ist, ob im Rahmen des Erwerbs die Grunderwerbsteuer auch auf die zukünftige Bebauung des Grundstücks zu erheben ist.

Die Thematik gilt auch für den Erwerb von Erbaurechten.

## **Zur Grunderwerbsteuer**

Die Höhe der Grunderwerbsteuer bemisst sich nach dem Wert der Gegenleistung § 8 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz ([GrEStG](#)). Nach § 9 Abs. 1 Nummer 1 Grunderwerbsteuergesetz gilt als Gegenleistung eines Grundstückskaufs der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen.

Zur grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung gehören alle Leistungen des Erwerbers, die dieser an dem Grundstücksveräußerer und an Dritte gewährt, um das Eigentum an dem Grundstück in seinem zukünftigen (bebauten) Zustand zu erwerben. Ob Gegenstand des Erwerbsvorgangs das Grundstück im bebauten oder unbebauten Zustand ist, richtet sich nach den Vereinbarungen der Parteien. Haben die Parteien das bebaute Grundstück zum Vertragsgegenstand gemacht, ist es in diesem Zustand zu besteuern, unabhängig davon, ob das Grundstück im Zeitpunkt des Abschlusses des Verpflichtungsgeschäftes noch unbebaut war.

Besteht kein einheitlicher Vertrag über die Übereignung des bebauten Grundstücks kann sich auch aus anderen Vereinbarungen ergeben, dass das Grundstück tatsächlich im bebauten Zustand verkauft werden soll und daher die Kosten der Bebauung ebenfalls zur steuerlichen Bemessungsgrundlage zählen.

Dies wäre dann anzunehmen, wenn eine zivilrechtliche Verknüpfung des Grundstückskaufvertrages und des Bauvertrages zu einem rechtlichen Zusammenhang beider Verträge führt. Auch getrennte Verträge, auch mit Dritten, können objektiv in engem sachlichen Zusammenhang mit dem Grundstückskaufvertrag stehen, sodass sich ein „einheitliches Vertragswerk“ ergibt. Ein objektiv sachlicher Zusammenhang ist dann indiziert, wenn der Veräußerer selbst oder Dritte, die mit dem Veräußerer personell, wirtschaftlich oder gesellschaftsrechtlich eng verbunden sind oder aufgrund von Abreden zusammenarbeiten, auf den Abschluss aller Verträge, die der Bebauung des Grundstücks dienen, hinwirken. Nicht erforderlich ist es, dass das Paket in einem Schriftstück und zu einem einheitlichen Gesamtpreis unterbreitet wurde. Ein Vertragsgeflecht ist ausreichend. Auch eines schriftlichen Vertrags zwischen den auf der Veräußererseite verbundenen bzw. auftretenden Personen bedarf es nicht. Vielmehr genügt dafür ein tatsächliches, einvernehmliches Zusammenwirken, das bereits dann gegeben ist, wenn der im Übrigen passive Grundstücksverkäufer dem Projektsteuerer/Bauunternehmer das Grundstück „an die Hand“ gibt. Eine Abrede auf der Veräußererseite muss für den Erwerber nicht erkennbar sein. Es ist ausreichend, wenn sie anhand äußerer Merkmale objektiv

festgestellt werden kann. Anhaltspunkte für Abreden der Veräußererseite können ein gemeinsamer Vermarktungsprospekt oder ein gemeinsamer Internetauftritt sein.

Grundsätzlich wäre die Annahme eines einheitlichen Vertragswerkes möglich, wenn ein verpflichtendes Baukonzept vorliegt und die Entscheidungsfreiheit des Erwerbers faktisch eingeschränkt wird bzw. ein von der Veräußererseite vorbereiteter Geschehensablauf hingenommen wird.

### **Im Einzelfall stellt sich die Frage der tatsächlichen Entscheidungsfreiheit des Erwerbers bzw. des später beitretenden Gesellschafters.**

Kriterien dafür sind die Regeln zur Entscheidungsfindung und die Übernahme des Bauherrnrisikos sein. Ein Gesellschafter, der sich früh an der Projektentwicklung auch mit finanziellem Risiko beteiligt (in der GbR), wird gegenüber dem Finanzamt gute Argumente haben, dass er nur ein unbebautes Grundstück erworben hat und die Bebauung als (Mit-Bauherr) erfolgt.

Soweit nur Dienst- oder Bauleistungen angeboten bzw. Planungsunterlagen bereitgestellt werden, bleibt der Gesellschafter/der Erwerber in seiner Entscheidungsfreiheit frei.

Faktische Zwänge ergeben sich auch nicht allein daraus, dass für den Erwerber allgemeine öffentlich-rechtliche Bauplanungs- und nachbarrechtliche Anpassungspflichten zu beachten sind oder eine vertragliche oder kraft öffentlichen Rechts begründete allgemeine Bau- oder Sanierungsverpflichtung besteht.

### **Thematik gilt gleichermaßen für den Erwerb von Erbbaurechten**

Das Niedersächsische Finanzgericht hat in seiner Entscheidung vom 01.11.2018 zugunsten des Mitgliedes einer Bau-GbR und Erwerber eines ideellen Anteils eines Erbbaurechtsanteils am Grundstück verbunden mit dem Sondereigentum an einer Wohnung (= Wohnungserbbaurecht) entschieden.

Bei Abschluss des Kaufvertrages (von einer eG) stand die künftige Bebauung schon fest, und es wurde vereinbart, dass mit dem Bauvorhaben innerhalb von

drei Jahren zu beginnen sei. Die Bau-GbR hatte bereits den Bauantrag gestellt und über die Vergabe der Gewerke an einzelne Bauunternehmen immer im Konsens entschieden. Der Kaufpreis bestand in der anteiligen Erstattung der Kosten, die dem Veräußerer (eG) für die Projektumsetzung entstanden waren und der Übernahme eines jährlichen Anteil am Erbbauzins.

Das Finanzamt hatte zunächst einen objektiven Zusammenhang zwischen Kaufvertrag (eG ./ . Käufer) und Bauvertrag (Bau-GbR ./ . Bauunternehmer) gesehen. Das Berufungsgericht hat diesen Zusammenhang **nicht** gesehen:

*„Allein der Umstand, dass der Erwerber zum Zeitpunkt des Erwerbs des Erbbaurechtes um die zukünftige Art und Weise der Bebauung wusste, reicht nicht aus, dass die Voraussetzungen für das Vorliegen eines einheitlichen Vertragswerkes im Streitfall erfüllt sind. Richtet sich der Anspruch auf Übertragung eines Grundstücks bzw. eines Erbbaurechts einerseits und Errichtung des Gebäudes andererseits - wie im Streitfall - gegen verschiedene Personen, ist weitere Voraussetzung für die Annahme eines einheitlichen Vertragswerks, dass die mit der Bauausführung beauftragten Bauunternehmer und die Verkäuferin des Erbbaurechts im Sinne der oben dargestellten Rechtsprechungsgrundsätze dahingehend zusammengewirkt haben, dem Kläger ein bebautes Grundstück zu verschaffen. Es ist zwischen den Beteiligten unstrittig, dass die Vergabe der einzelnen Gewerke jeweils erst nach einer basisdemokratischen Abstimmung in der Mitgliederversammlung der Bau-GbR, dessen Mitglied der Kläger war, erfolgte. Die Frage, welche Baufirma zu welchem konkreten Preis mit der Durchführung der einzelnen Baumaßnahmen beauftragt werden sollte, wurde sukzessive nach Vorlage verschiedener Kostenvoranschläge entschieden. Dabei wurden verschiedene Bauunternehmen mit der Herstellung der Gebäude beauftragt. Eine solche Vorgehensweise entsprach auch dem Konzept, welches bei Abschluss des Erbbaurechtsvertrags den Beteiligten bekannt war und von allen gebilligt wurde. Diese Vereinbarung stand dabei nicht nur auf dem Papier, sondern wurde tatsächlich gelebt. Vielmehr ist der Senat der Überzeugung, dass der Erwerber als Mitglied der Bau-GbR auch aus grunderwerbsteuerlicher Sicht als Bauherr anzusehen ist.*

*Aus dem Vertrag über den Erwerb des Erbbaurechtes ergibt sich keine Verpflichtung des Verkäufers (eG) auf Errichtung und Übertragung einer*

*Eigentumswohnung an den Käufer. Der notariell beurkundete Vertrag über den Erwerb eines Erbbaurechtes umfasst keine Verpflichtung des Verkäufers das Gebäude zu errichten. Schon aus der Vorbemerkung zum Vertrag wird deutlich, dass es Teil des von der eG entwickelten Konzeptes war, dass alle Erwerber des Erbbaurechtes das Bauvorhaben im Rahmen einer GbR selbst durchführen sollten. Dies wird auch im vereinbarten Kaufpreises als Kostenerstattungsanspruch und in der Übernahme des anteiligen Erbbauzinses deutlich."*

Der Käufer hatte das Erbbaurecht in unbebautem Zustand erworben mit der Folge, dass die Bauerrichtungskosten nicht in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind.

Für die Beurteilung im Einzelfall kommt es immer auf die individuelle Gestaltung und Formulierung an. Diese ist aus steuerlicher Sicht sorgfältig zu wählen.

Autorin: RA Angelika Majchrzak-Rummel, Schwabach

Stand 9.9.2019

## **Kontakt**

Stiftung trias  
Gemeinnützige Stiftung für Boden, Ökologie und Wohnen  
Martin-Luther-Str. 1  
45525 Hattingen (Ruhr)

Telefon: +49(0)2324.90 22 213

E-Mail [info@stiftung-trias.de](mailto:info@stiftung-trias.de)